

**International Ethics Standards  
Board for Accountants®**

# **Handbuch des internationalen Verhaltenskodex für Berufsangehörige**

---

**einschließlich internationaler  
Unabhängigkeitsstandards**

**Ausgabe 2018**

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue

New York, New York 10017, USA

Diese Publikation wurde von der International Federation of Accountants (IFAC®) veröffentlicht. Aufgabe der IFAC ist es, dem öffentlichen Interesse zu dienen durch: die Entwicklung qualitativ hochwertiger internationaler Standards, die Förderung der Übernahme und Einführung dieser Standards, den Ausbau der Leistungen der Berufsorganisationen sowie der Thematisierung von Angelegenheiten des öffentlichen Interesses. Diese Veröffentlichung kann für die persönliche Nutzung heruntergeladen werden oder über die Website des International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) erworben werden: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

Der *International Code of Ethics for Professional Accountants*™ (einschließlich der *International Independence Standards*™), Entwürfe, Konsultationspapiere und sonstige IESBA-Publikationen werden von der IFAC unter ihrem Copyright herausgegeben.

Weder IESBA noch IFAC übernehmen Verantwortung für etwaige Schäden, die jeglicher Person entstehen, die im Vertrauen auf das Material dieser Veröffentlichung handelt oder sich des Handelns enthält, unabhängig davon, ob der Schaden fahrlässig oder anderweitig verursacht wird.

Das „International Ethics Standards Board for Accountants“, „International Code of Ethics for Professional Accountants™ (einschließlich der International Independence Standards™)“, „International Federation of Accountants“, „IESBA“, „IFAC“, das IESBA-Logo sowie das IFAC-Logo sind Markenzeichen von IFAC oder eingetragene Markenzeichen und Dienstleistungszeichen von IFAC in den USA und anderen Ländern.

Copyright © Juli 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Alle Rechte vorbehalten. Für die Vervielfältigung, Speicherung oder Übertragung bzw. sonstige anderweitige Nutzung auf ähnliche Weise dieses Dokuments ist die schriftliche Genehmigung seitens IFAC erforderlich, es sei denn, das Dokument wird ausschließlich für private, nicht kommerzielle Zwecke verwendet. Wenden Sie sich hierzu an [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-369-5

Herausgegeben von:



Dieser internationale Verhaltenskodex für Berufsangehörige (einschließlich internationaler Unabhängigkeitsstandards) des International Ethics Standards Boards for Accountants (IESBA) wurde von der International Federation of Accountants (IFAC) im April 2018 in englischer Sprache veröffentlicht und von der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) im November 2019 ins Deutsche übersetzt und wird mit Genehmigung der IFAC vervielfältigt. Der Übersetzungsprozess des International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) wurde von IFAC geprüft und die Übersetzung wurde in Übereinstimmung mit dem „Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants“ vorgenommen. Der genehmigte Text des International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) ist der von der IFAC in englischer Sprache veröffentlichte Text. IFAC übernimmt keine Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Übersetzung oder sich daraus möglicherweise ergebenden Folgen.

Englischer Text des International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) © 2018 von IFAC. Alle Rechte vorbehalten.

Deutscher Text des International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) © 2019 von IFAC. Alle Rechte vorbehalten.

Originaltitel: International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) ISBN: 978-1-60815-369-5

Für die Vervielfältigung, Speicherung oder Übertragung bzw. sonstige anderweitige Nutzung auf ähnliche Weise dieses Dokuments wenden Sie sich an [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org).

Herausgegeben von:



# HANDBUCH DES INTERNATIONALEN VERHALTENSKODEX FÜR BERUFSANGEHÖRIGE (EINSCHLIESSLICH INTERNATIONALER UNABHÄNGIGKEITSTANDARDS)

## AUSGABE 2018

### Wie dieses Handbuch aufgebaut ist

Der Inhalt dieses Handbuchs ist in folgende Abschnitte gegliedert:

Informationen über das International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) .....	7
Aufgabe der International Federation of Accountants (IFAC) .....	8
Anwendungsbereich dieses Handbuchs .....	9
Wesentliche Änderungen gegenüber der Ausgabe 2016 .....	10
Leitfaden zum Kodex .....	12
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	17
Vorwort .....	21
Teil 1 – Einhaltung des Kodex, allgemeine Berufspflichten und Rahmenkonzept .....	22
Teil 2 – Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe .....	40
Teil 3 – Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe .....	82
Internationale Unabhängigkeitsstandards (Teile 4A und 4B)	
Teil 4A – Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review .....	134
Teil 4B – Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind .....	231
Glossar, einschließlich Abkürzungsverzeichnisse .....	276
Inkrafttreten .....	295

---

# VORWORT DER WPK ZUR DEUTSCHEN ÜBERSETZUNG

Diese von der International Federation of Accountants (IFAC) im April 2018 in englischer Sprache veröffentlichte Fassung des internationalen Verhaltenskodex für Berufsangehörige<sup>1</sup> (einschließlich internationaler Unabhängigkeitsstandards) des International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) wurde von der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) gemeinsam mit dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) und EXPERTsuisse – Schweizer Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand ins Deutsche übersetzt und wird mit Genehmigung der IFAC veröffentlicht. Die Übersetzung des Verhaltenskodex erfolgte in Übereinstimmung mit dem „Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants“. Der offiziell gültige Text des Verhaltenskodex ist der von IFAC in englischer Sprache veröffentlichte Text.

Besonderer Dank gilt den Mitgliedern eines aus Vertretern der genannten Organisationen gebildeten Redaktionsausschusses, der die Übersetzungsarbeiten im Wesentlichen geleistet und koordiniert hat. Der Redaktionsausschuss war wie folgt besetzt:

## Wirtschaftsprüferkammer:

WP/StB Andreas Dörschell

WP/StB Michael Niehues

WP/StB Karl Petersen

WP Heiko Spang (Principal Translator)

## Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer:

WP/StB Gerhard Prachner

## EXPERTsuisse:

WP/StB Dr. Thorsten Kleibold

WP/StB Gerhard Ziegler

Präsident der Wirtschaftsprüferkammer

Berlin, November 2019

---

<sup>1</sup> Hinweis: Der im englischen Originaltext verwandte Begriff „professional accountants“ umfasst Personen oder Personengruppen, die Mitglieder einer Mitgliedsorganisation der IFAC sind, und zwar unabhängig davon, ob sie in eigener Praxis, in Berufsgesellschaften, in der Industrie, im Handel, im öffentlichen Dienst oder im Bildungswesen tätig sind. Diese Mitglieder der IFAC-Mitgliedsorganisationen umfassen in Abhängigkeit von nationalen Vorschriften und den Statuten der Mitgliedsorganisationen „public accountants in public practice“ und „public accountants in business“.

## Copyright und Übersetzung

Die IFAC veröffentlicht die IESBA-Handbücher, Standards und sonstige Publikationen und besitzt die entsprechenden Urheberrechte.

Die IFAC ist sich bewusst, dass es für Ersteller und Anwender von Abschlüssen, für Abschlussprüfer und sonstige Berufsangehörige, für Aufsichtsbehörden, nationale standardsetzende Einrichtungen, Mitgliedsorganisationen der IFAC, Juristen, Hochschulen, Studierende und sonstige Interessengruppen in nicht englischsprachigen Ländern wichtig ist, Zugang zu den Standards in ihrer Muttersprache zu haben. Die IFAC befürwortet und erleichtert daher die Vervielfältigung bzw. Übersetzung und Vervielfältigung ihrer Publikationen.

Die Richtlinien der IFAC hinsichtlich Übersetzung und Vervielfältigung ihrer urheberrechtlich geschützten Publikationen sind in den folgenden Richtlinien ausgeführt: *Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants* sowie *Policy for Reproducing, or Translating and Reproducing, Publications of the International Federation of Accountants*. Interessierte Dritte, die dieses Handbuch vervielfältigen bzw. übersetzen und vervielfältigen möchten, setzen sich bitte wegen der entsprechenden Bedingungen mit [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) in Verbindung.

## **INFORMATIONEN ÜBER DAS INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (IESBA)**

Das International Ethics Standards Board for Accountants<sup>®</sup> (IESBA<sup>®</sup>) ist ein unabhängiger Standardsetzer, der einen international geeigneten *International Code of Ethics for Professional Accountants*<sup>™</sup> (including *International Independence Standards*<sup>™</sup>) (der Kodex) entwickelt.

Das satzungsmäßige Ziel des IESBA ist es, dem öffentlichen Interesse mit der Erstellung qualitativ hochwertiger Berufsgrundsätze für Berufsangehörige zu dienen. Langfristig will das IESBA die Berufsgrundsätze für Berufsangehörige einschließlich der Unabhängigkeitsstandards für Abschlussprüfer mit denen zusammenführen, die von Aufsichtsbehörden und nationalen standardsetzenden Einrichtungen ausgegeben werden. Die Zusammenführung auf einheitliche Standards kann die Qualität und die Einheitlichkeit der von Berufsangehörigen weltweit zur Verfügung gestellten Leistungen verbessern und die Leistungsfähigkeit globaler Kapitalmärkte stärken.

Das IESBA besteht aus 18 internationalen Board-Mitgliedern, unter denen höchstens neun praktizierende Berufsangehörige und mindestens drei öffentliche Mitglieder (Einzelpersonen, von denen erwartet wird, dass sie das Interesse der breiten Öffentlichkeit widerspiegeln) sind. Die Mitglieder werden vom Vorstand der IFAC auf Empfehlung des IFAC-Nominierungskomitees und mit Zustimmung des PIOB (Public Interest Oversight Board), der die Aktivitäten des IESBA kontrolliert, ernannt.

Der Standardsetzungsprozess des IESBA umfasst die Einbindung des PIOB und der Consultative Advisory Group (CAG) des IESBA, die bei der Entwicklung der Standards und der erläuternden Hinweise des IESBA das öffentliche Interesse wahren.

Das IESBA muss bei der Erstellung seiner Standards Transparenz walten lassen und das erforderliche vom PIOB genehmigte Verfahren einhalten. Die Treffen des IESBA, einschließlich dessen Telefonkonferenzen, sind öffentlich und die Beratungsunterlagen sind auf der Website verfügbar.

Weitere Informationen finden Sie unter [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## **AUFGABE DER INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)**

Die International Federation of Accountants (IFAC) dient dem öffentlichen Interesse, indem sie zur Entwicklung von starken und nachhaltigen Organisationen, Märkten und Volkswirtschaften beiträgt. Sie setzt sich für Transparenz, Verantwortlichkeit und Vergleichbarkeit von Finanzberichterstattungen ein, unterstützt beim Aufbau des Berufsstandes und kommuniziert die Bedeutung und den Wert von Berufsangehörigen für die globale Finanzinfrastruktur. Die IFAC wurde 1977 gegründet und umfasst derzeit mehr als 175 Mitglieder und Partner in über 130 Ländern und Rechtsräumen, die fast drei Millionen Angehörige in wirtschaftsprüfenden Berufen, in der Bildung, im Staatsdienst sowie in Industrie und Handel vertreten.

Die IFAC trägt als Teil ihrer Aufgabe als öffentliche Interessenvertretung zur Entwicklung, Annahme und Umsetzung von qualitativ hochwertigen Berufsgrundsätzen für Berufsangehörige bei. Dies geschieht in erster Linie durch ihre Unterstützung des IESBA. Die IFAC stellt für dieses unabhängige standardsetzende Gremium das Personal, das Gebäudemanagement, die Kommunikationsunterstützung sowie die Finanzierung und sorgt für die Nominierungen und den Auswahlprozess der Board-Mitglieder.

Das IESBA gibt sich seine eigene Tagesordnung und genehmigt seine Veröffentlichungen in Übereinstimmung mit den erforderlichen Verfahren und ohne Beteiligung der IFAC. Die IFAC kann weder die Tagesordnungen noch die Veröffentlichungen beeinflussen. Die IFAC veröffentlicht die Handbücher, Standards und sonstigen Publikationen und besitzt die entsprechenden Urheberrechte.

Die Unabhängigkeit des IESBA wird vielfach gewährt durch:

- offizielle, unabhängige öffentliche Aufsicht über die Standardsetzung durch das PIOB (siehe auch [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)), die ein strenges erforderliches Verfahren mit öffentlicher Beratung umfasst
- einen öffentlichen Aufruf zur Nominierung und eine offizielle, unabhängige Aufsicht über den Nominierungs-/Auswahlprozess durch das PIOB
- vollständige Transparenz, sowohl beim erforderlichen Verfahren zur Standardsetzung als auch beim öffentlichen Zugang zu den Unterlagen zur Tagesordnung, zu den Besprechungen und eine Veröffentlichung der Grundlage zu den Schlussfolgerungen jedes einzelnen endgültigen Standards
- die Einbindung einer CAG (Consultative Advisory Group) sowie von Beobachtern im Standardsetzungsprozess, und
- die Anforderung, dass sich IESBA-Mitglieder ebenso wie die nominierenden beschäftigenden Organisationen den IESBA-Zielen zu Unabhängigkeit, Integrität und öffentlichem Interesse unterwerfen.

Weitere Informationen finden Sie unter [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

# **ANWENDUNGSBEREICH DIESES HANDBUCHS**

## **AUSGABE 2018**

Dieses Handbuch enthält als Nachschlagewerk sowohl Informationen über die Aufgabe der IFAC als auch den offiziellen vom IESBA herausgegebenen Text des *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (der Kodex).

## WESENTLICHE ÄNDERUNGEN GEGENÜBER DER AUSGABE 2016

Dieses Handbuch ersetzt die Ausgabe 2016 des *Handbuchs des Verhaltenskodex für Berufsangehörige*, entsprechend den Änderungen durch:

- NOCLAR-Verlautbarung – *Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften*
- Abschlussdokument – *Änderungen am Kodex hinsichtlich langjähriger Beziehungen zum (Abschluss-)Prüfungsmandanten, und*
- Abschlussdokument – *Änderungen an Teil C des Kodex hinsichtlich Erstellung und Präsentation von Informationen und des Drucks zum Verstoß gegen allgemeine Berufspflichten.*

### Änderungen

Die Ausgabe 2018 des Handbuchs wurde vollständig neu formuliert, neu strukturiert und aufgebaut, um leichter im Kodex navigieren und ihn einfacher anwenden und durchsetzen zu können. Unter dem neuen Namen *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* umfasst der Kodex mehrere wichtige Ergänzungen und Berichtigungen, unter anderem:

- ein verbessertes und deutlich strukturierteres Rahmenkonzept
- deutlichere und strengere Bestimmungen zu Schutzmaßnahmen, die stärker an den Gefährdungen der Wahrung der allgemeinen Berufspflichten und der Unabhängigkeit ausgerichtet sind.
- strengere Bestimmungen zur Unabhängigkeit für langjährige Beziehungen zum (Abschluss-)Prüfungsmandanten
- neue und überarbeitete Abschnitte für Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe hinsichtlich:
  - Erstellung und Präsentation von Informationen, und
  - Druck zum Verstoß gegen allgemeine Berufspflichten
- eindeutige Anleitung für Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe, dass die maßgeblichen Bestimmungen für Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe in Teil 2 des Kodex für sie anwendbar sind
- strengere Bestimmungen für Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe und für Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe zu Angebot und Annahme von Anreizen, einschließlich Geschenken und Bewirtungen
- neue Anwendungshinweise zur Verdeutlichung, wie wichtig bei der Anwendung pflichtgemäßen Ermessens das Verständnis von Tatsachen und Gegebenheiten ist
- neue Anwendungshinweise zur Erläuterung, wie die Einhaltung der allgemeinen

Berufspflichten die Ausübung der kritischen Grundhaltung in einer Abschlussprüfung oder einem sonstigen Prüfungsauftrag unterstützt.

## **Inkrafttreten**

### *Teile 1-3*

- Die Teile 1, 2 und 3 werden am 15. Juni 2019 in Kraft treten.

### *Internationale Unabhängigkeitsstandards (Teile 4A und 4B)*

- Teil 4A, der die Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review behandelt, wird für Prüfungen und Reviews von Abschlüssen für Zeiträume in Kraft treten, die am oder nach dem 15. Juni 2019 beginnen.
- Teil 4B, der die Unabhängigkeit bei sonstigen Prüfungsaufträgen in Bezug auf den jeweiligen Prüfungsgegenstand behandelt, wird für Zeiträume in Kraft treten, die am oder nach dem 15. Juni 2019 beginnen. In allen anderen Fällen wird dieser Teil erst am 15. Juni 2019 in Kraft treten.

Eine frühere Annahme ist zulässig.

### *Vorschriften zu langjährigen Beziehungen*

Das Inkrafttreten des restrukturierten Kodex setzt nicht das Inkrafttreten der überarbeiteten Vorschriften zu langjährigen Beziehungen in den bestehenden Abschnitten 290 und 291 außer Kraft (wie im Abschlussdokument zu langjährigen Beziehungen vom Januar 2017 festgelegt). Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist hier wie folgt:

- (a) vorbehaltlich der folgenden Übergangsbestimmung in (c) gelten die Absätze 290.148 bis 290.168 für Prüfungen von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2018 beginnen
- (b) bei sonstigen Prüfungsaufträgen, die Zeiträume abdecken, gelten die Absätze 291.137 bis 291.141 für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2018 beginnen; in allen anderen Fällen treten sie am 15.12.2018 in Kraft
- (c) Absatz 290.163 wird nur Anwendung finden auf Abschlussprüfungen für Zeiträume, die vor dem 15.12.2023 beginnen. Dies erleichtert den Übergang zur erforderlichen Abkühlphase von fünf aufeinanderfolgenden Jahren für auftragsverantwortliche Partner in solchen Rechtsräumen, in denen die gesetzgebende Institution oder Aufsichtsbehörde (oder die von einer derartigen gesetzgebenden Institution oder Aufsichtsbehörde genehmigte oder anerkannte Organisation) eine Abkühlphase von weniger als fünf aufeinanderfolgenden Jahren festgelegt hat.

## **Änderungen am Kodex, die nach Juli 2018 herausgegeben wurden, und Entwürfe**

Informationen zu neueren Entwicklungen sowie zu den endgültigen Verlautbarungen, die nach Juli 2018 herausgegeben wurden, oder noch ausstehenden Entwürfen finden Sie auf der Website der IESBA unter [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

# LEITFADEN ZUM KODEX

(Dieser Leitfaden ist eine unverbindliche Anleitung zur Verwendung des Kodex..)

## Zweck des Kodex

1. Der *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* („der Kodex“) enthält die allgemeinen Berufspflichten für Berufsangehörige und spiegelt die Anerkennung der Verantwortung des Berufsstandes bei der Wahrung des öffentlichen Interesses wider. Diese Berufspflichten begründen den Verhaltensstandard, der von einem Berufsangehörigen erwartet wird. Die grundlegenden Berufspflichten sind: Integrität, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt sowie berufswürdiges Verhalten.
2. Der Kodex bietet ein Rahmenkonzept, das Berufsangehörige anzuwenden haben, um Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen. Der Kodex legt Anforderungen und Anwendungshinweise zu verschiedenen Themen fest, um Berufsangehörige bei der Anwendung des Rahmenkonzepts in diesen Bereichen zu unterstützen.
3. Im Fall von Aufträgen zu Abschlussprüfungen, Reviews und sonstigen Prüfungen enthält der Kodex *Internationale Unabhängigkeitsstandards*, die aus der Anwendung des Rahmenkonzepts auf die Gefährdung der Unabhängigkeit im Zusammenhang mit solchen Prüfungen heraus entwickelt sind.

## Aufbau des Kodex

4. Der Kodex umfasst:
  - Teil 1 – *Einhaltung des Kodex, allgemeine Berufspflichten und Rahmenkonzept*, enthält die allgemeinen Berufspflichten und das Rahmenkonzept und ist von allen Berufsangehörigen anzuwenden.
  - Teil 2 – *Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe*, enthält zusätzliche Angaben, die für Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe bei ihrer beruflichen Tätigkeit Anwendung finden. Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe umfassen in leitender oder nicht-leitender Funktion beschäftigte oder beauftragte Berufsangehörige, z. B. in den Bereichen:
    - Handel, Industrie oder Dienstleistung
    - Öffentlicher Sektor
    - Bildung
    - Gemeinnützigkeit
    - Aufsichtsbehörden oder Berufsorganisationen

Teil 2 ist auch auf Einzelpersonen anwendbar, wenn diese als Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe entsprechend ihrer Beziehung zur Praxis<sup>2</sup> berufliche Tätigkeiten ausführen, sei es als Auftragnehmer, Beschäftigter oder Inhaber der Praxis.

- Teil 3 – *Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe*, enthält zusätzliche Vorgaben, die für Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe bei ihrer beruflichen Tätigkeit Anwendung finden.
- *Internationale Unabhängigkeitsstandards*, die zusätzliche Vorgaben für Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe enthalten, wenn diese Prüfungsleistungen erbringen; diese sind :
  - Teil 4A – *Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review* (findet bei der Durchführung von Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review Anwendung)
  - Teil 4B – *Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind* (findet bei der Durchführung von Aufträgen Anwendung, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind)
- *Glossar* (enthält Begriffsdefinitionen – ggf. zusammen mit ergänzenden Erläuterungen – und beschreibt Begriffe, die in bestimmten Teilen des Kodex eine besondere Bedeutung haben); im Glossar wird z. B. vermerkt, dass in Teil 4A der Begriff „Abschlussprüfung(sauftrag)“ einheitlich sowohl für Aufträge zur Abschlussprüfung als auch für Aufträge zum Review gilt. Das Glossar beinhaltet auch eine Liste der Abkürzungen, die im Kodex und sonstigen Standards, auf die sich der Kodex bezieht, verwendet werden.

5. Der Kodex enthält Abschnitte, die bestimmte Themenbereiche betreffen. Manche Abschnitte enthalten Unterabschnitte, die bestimmte Aspekte dieser Themenbereiche behandeln. Jeder Abschnitt im Kodex ist, sofern erforderlich, wie folgt gegliedert:

- Einleitung – enthält den im Abschnitt behandelten Gegenstand und stellt die Anforderungen und die Anwendungshinweise hinsichtlich des Rahmenkonzepts vor. Die Einleitung enthält Informationen, einschließlich einer Erklärung der verwendeten Begriffe, die für das Verständnis und die Anwendung jedes Teils und seiner Abschnitte wichtig sind
- Anforderungen – legen allgemeine und besondere Verpflichtungen in Bezug auf den behandelten Gegenstand fest
- Anwendungshinweise – enthalten Kontext, Erläuterungen, Vorschläge für Maßnahmen oder zu betrachtende Sachverhalte, bildhafte Darstellungen und sonstige Anleitungen, die zur Erfüllung der Anforderungen beitragen.

---

<sup>2</sup> In der Schweiz: Unternehmen

## Anwendung des Kodex

### *Allgemeine Berufspflichten, Unabhängigkeit und Rahmenkonzept*

6. Der Kodex fordert von Berufsangehörigen die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten. Der Kodex verlangt von ihnen auch die Anwendung des Rahmenkonzepts um Gefährdungen der Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen. Die Anwendung des Rahmenkonzepts erfordert das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens, das Beachten neuer Informationen und Änderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten sowie das Anwenden des Tests des vernünftigen und informierten Dritten.
7. Das Rahmenkonzept trägt dem Umstand Rechnung, dass Bedingungen, Regelungen und Verfahren, die von Berufsorganisationen, Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften, von Aufsichtsbehörden, der Praxis oder der beschäftigenden Organisation aufgestellt wurden, das Erkennen von Gefährdungen beeinflussen können. Derartige Bedingungen, Regelungen und Verfahren können auch relevante Faktoren bei der Beurteilung des Berufsangehörigen sein, ob eine Gefährdung ein vertretbares Maß hat. Übersteigen Gefährdungen ein vertretbares Maß, verlangt das Rahmenkonzept vom Berufsangehörigen diesen Gefährdungen zu begegnen. Die Anwendung von Schutzmaßnahmen ist eine Möglichkeit, diesen Gefährdungen zu begegnen. Schutzmaßnahmen sind Maßnahmen, die der Berufsangehörige einzeln oder in Kombination vornimmt, um die Gefährdungen wirksam auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.
8. Zusätzlich verlangt der Kodex die Unabhängigkeit der Berufsangehörigen bei der Durchführung von Aufträgen zu Abschlussprüfungen, Reviews oder sonstigen Prüfungen. Bei der Erkennung, Beurteilung und Begegnung von Gefährdungen für die Unabhängigkeit findet das Rahmenkonzept in gleichem Maße Anwendung wie bei den Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten.
9. Die Einhaltung des Kodex erfordert Kenntnis, Verständnis und Anwendung von:
  - allen maßgeblichen Bestimmungen eines bestimmten Abschnitts im Teil 1 im Zusammenhang mit den zusätzlichen Vorgaben in den Abschnitten 200, 300, 400 und 900, soweit einschlägig
  - allen maßgeblichen Bestimmungen eines bestimmten Abschnitts, z. B. zur Anwendung der Bestimmungen, die in den Zwischenüberschriften „Allgemeines“ und „Alle Abschlussprüfungsmandanten“ zusammen mit den zusätzlichen besonderen Bestimmungen dargelegt sind, einschließlich solchen, die in den Zwischenüberschriften „Abschlussprüfungsmandanten, die keine Einheiten von öffentlichem Interesse sind“ oder „Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind“ aufgeführt sind
  - alle maßgeblichen Bestimmungen, die in einem bestimmten Abschnitt zusammen mit möglichen zusätzlichen Bestimmungen aus sonstigen relevanten Unterabschnitten dargelegt sind.

## *Anforderungen und Anwendungshinweise*

10. Anforderungen und Anwendungshinweise sind so zu lesen und anzuwenden, dass die allgemeinen Berufspflichten erfüllt werden, das Rahmenkonzept angewandt wird und bei der Durchführung von Aufträgen zu Abschlussprüfungen, Reviews oder sonstigen Prüfungen Unabhängigkeit besteht.

### *Anforderungen*

11. Anforderungen werden mit dem Buchstaben „R“ (= Requirement) gekennzeichnet und enthalten in den meisten Fällen den Wortlaut „hat xx zu tun“. Die mit diesem Wortlaut im Kodex ausgedrückte Verpflichtung fordert einen Berufsangehörigen oder eine Praxis auf, entsprechende Bestimmungen, in denen dieser Wortlaut verwendet wird, zu erfüllen.
12. In manchen Fällen ermöglicht der Kodex eine besondere Ausnahme von einer Anforderung. In diesem Fall wird die Bestimmung mit „R“ gekennzeichnet, sie verwendet aber den Begriff „kann“ oder eine konditionale Formulierung.
13. Wird der Begriff „kann“ im Kodex verwendet, so bezeichnet er die Zulässigkeit, eine bestimmte Maßnahme unter bestimmten Umständen vorzunehmen, auch als eine Abweichung von einer Anforderung. Damit soll keine Möglichkeit bezeichnet werden.
14. Der Begriff „könnte“ wird im Kodex verwendet, um die Möglichkeit zu bezeichnen, dass ein Sachverhalt entsteht, ein Ereignis einsetzt oder eine Maßnahme vorgenommen wird. Der Begriff beschreibt keinen bestimmten Grad der Möglichkeit oder Eventualität, wenn er zusammen mit einer Gefährdung verwendet wird, da die Beurteilung des Grads einer Gefährdung von Tatsachen und Gegebenheiten bestimmter Sachverhalte, Ereignisse oder Maßnahmen abhängig ist.

### *Anwendungshinweise*

15. Zusätzlich zu den Anforderungen enthält der Kodex Anwendungshinweise, die für ein sachgerechtes Verständnis des Kodex erforderlich sind. Insbesondere dienen die Anwendungshinweise dazu, einen Berufsangehörigen bei seinem Verständnis für die Anwendung des Rahmenkonzepts auf bestimmte Gegebenheiten zu unterstützen. Außerdem muss ein Berufsangehöriger verstehen, wie eine bestimmte Anforderung erfüllt wird. Obwohl derartige Anwendungshinweise nicht per se eine Anforderung enthalten, ist die Betrachtung dieser Hinweise für die richtige Anwendung der Anforderungen des Kodex, und zwar einschließlich der Anwendung des Rahmenkonzepts notwendig. Anwendungshinweise sind mit dem Buchstaben „A“ gekennzeichnet.
16. Enthalten die Anwendungshinweise Listen von Beispielen, so erheben diese keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

### *Anlage Leitfaden zum Kodex*

17. Die Anlage zu diesem Leitfaden enthält eine Übersicht über den Kodex.

**ÜBERSICHT ÜBER DEN KODEX**

<p>TEIL 1</p> <p><b>EINHALTUNG DES KODEX, ALLGEMEINE BERUFPFLICHTEN UND RAHMENKONZEPT</b> (ALLE BERUFSANGEHÖRIGEN – ABSCHNITTE 100 BIS 199)</p>	
<p>TEIL 2</p> <p><b>ANGEHÖRIGE DER RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENEN BERUFE</b> (ABSCHNITTE 200 BIS 299)</p> <p>(TEIL 2 IST AUCH ANWENDBAR FÜR EINZELPERSONEN, DIE ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE SIND, WENN DIESE ENTSPRECHEND IHRER BEZIEHUNG ZUR PRAXIS BERUFLICHE TÄTIGKEITEN AUSFÜHREN.)</p>	<p>TEIL 3</p> <p><b>ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE</b> (ABSCHNITTE 300 BIS 399)</p>
	<p>INTERNATIONALE UNABHÄNGIGKEITSTANDARDS (TEILE 4A UND 4B)</p> <p>TEIL 4A – UNABHÄNGIGKEIT BEI AUFTRÄGEN ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW (ABSCHNITTE 400 BIS 899)</p> <p>TEIL 4B – UNABHÄNGIGKEIT BEI PRÜFUNGS-AUFTRÄGEN, DIE WEDER AUFTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND (ABSCHNITTE 900 BIS 999)</p>
	<p>GLOSSAR (ALLE BERUFSANGEHÖRIGEN)</p>

**HANDBUCH DES INTERNATIONALEN VERHALTENSKODEX  
FÜR BERUFSANGEHÖRIGE**  
**(einschließlich Internationale Unabhängigkeitsstandards)**  
**INHALTSVERZEICHNIS**

---

	Seite
<b>VORWORT</b> .....	21
<b>TEIL 1 – EINHALTUNG DES KODEX, ALLGEMEINE BERUFSPFLICHTEN UND RAHMENKONZEPT</b> .....	22
100 Einhaltung des Kodex.....	23
110 Allgemeine Berufspflichten.....	25
111 Integrität.....	26
112 Objektivität.....	27
113 Fachkompetenz und Sorgfalt.....	27
114 Verschwiegenheit.....	28
115 Berufswürdiges Verhalten.....	30
120 Das Rahmenkonzept.....	31
<b>TEIL 2 – ANGEHÖRIGE DER RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENEN BERUFE</b> .....	40
200 Anwendung des Rahmenkonzepts – Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe.....	41
210 Interessenkonflikte.....	47
220 Erstellung und Präsentation von Informationen .....	50
230 Hinreichende Fachkenntnisse .....	55
240 Finanzielle Interessen und mit Finanzberichterstattung und Entscheidungsfindung verbundene Vergütung und Anreize.....	57
250 Anreize, einschließlich Geschenke und Bewirtungen.....	59
260 Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften	66
270 Druck zum Verstoß gegen allgemeine Berufspflichten .....	78
<b>TEIL 3 – ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE</b>	82
300 Anwendung des Rahmenkonzepts – Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe.....	83

310	Interessenkonflikte.....	91
320	Beauftragung und Bestellung .....	98
321	Zweitgutachten .....	103
330	Honorare und andere Vergütungsformen.....	105
340	Anreize, einschließlich Geschenke und Bewirtungen.....	108
350	Verwahrung von Mandantenvermögen .....	115
360	Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften	117
<b>INTERNATIONALE UNABHÄNGIGKEITSSTANDARDS</b>		
<b>(TEILE 4A UND 4B) .....</b>		<b>134</b>
<b>TEIL 4A – UNABHÄNGIGKEIT BEI AUFTRÄGEN ZUR</b>		
<b>ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW .....</b>		<b>134</b>
400	Anwendung des Rahmenkonzepts auf die Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review .....	136
410	Honorare .....	152
411	Regelungen zu Vergütung und Leistungsbeurteilung .....	157
420	Geschenke und Bewirtungen .....	159
430	Tatsächliche oder drohende Rechtsstreitigkeiten.....	160
510	Finanzielle Interessen .....	161
511	Kreditgeschäfte und Gewährleistungen .....	167
520	Geschäftsbeziehungen .....	169
521	Familiäre und persönliche Beziehungen .....	172
522	Der Prüfung vorausgegangene Beschäftigung beim Abschlussprüfungsmandanten .....	176
523	Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Abschlussprüfungsmandanten .....	178
524	Beschäftigung bei einem Abschlussprüfungsmandanten.....	180
525	Zeitweilige Personalüberlassungen.....	185
540	Langjährige Beziehungen des Personals (einschließlich Partnerrotation) zu einem Abschlussprüfungsmandanten.....	187
600	Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten .....	194
601	– Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen.....	200

602 – Administrative Tätigkeiten .....	203
603 – Bewertungsleistungen .....	204
604 – Steuerberatungsleistungen .....	206
605 – Innenrevisionsleistungen .....	213
606 – IT-Dienstleistungen .....	216
607 – Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten .....	218
608 – Rechtsberatung .....	220
609 – Dienstleistungen der Personalbeschaffung .....	222
610 – Finanzdienstleistungen .....	224
800 Berichte zu einem besonderen Zweck dienenden Abschluss mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung (Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review) .....	227
<b>TEIL 4B – UNABHÄNGIGKEIT BEI PRÜFUNGSaufTRÄGEN, DIE WEDER AufTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND</b> .....	231
900 Anwendung des Rahmenkonzepts auf die Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind .....	232
905 Honorare .....	241
906 Geschenke und Bewirtungen .....	244
907 Tatsächliche oder drohende Rechtsstreitigkeiten .....	245
910 Finanzielle Interessen .....	246
911 Kreditgeschäfte und Gewährleistungen .....	250
920 Geschäftsbeziehungen .....	252
921 Familiäre und persönliche Beziehungen .....	254
922 Der Prüfung vorausgegangene Beschäftigung beim Prüfungsmandanten	258
923 Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Prüfungsmandanten .....	260
924 Beschäftigung bei einem Prüfungsmandanten .....	262
940 Langjährige Beziehung des Personals mit einem Prüfungsmandanten .....	265
950 Nichtprüfungsleistungen gegenüber Prüfungsmandanten, die weder Abschlussprüfungsmandanten noch Auftraggeber eines Reviews sind	268

990	Berichte mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung (Prüfungsaufträge, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind) .....	273
	<b>GLOSSAR, EINSCHLIESSLICH ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>276</b>
	<b>INKRAFTTRETEN.....</b>	<b>295</b>

---

## **VORWORT**

Als Standardsetzer entwickelt und veröffentlicht das IESBA den *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* („der Kodex“). Der Kodex ist für Berufsangehörige weltweit gedacht. Das IESBA entwickelt den Kodex zur internationalen Anwendung unter Einhaltung des erforderlichen Verfahrens.

Die IFAC stellt separate Anforderungen für ihre Mitgliedsorganisationen hinsichtlich des Kodex auf.

## **TEIL 1 – EINHALTUNG DES KODEX, ALLGEMEINE BERUFSPFLICHTEN UND RAHMENKONZEPT**

	Seite
Abschnitt 100    Einhaltung des Kodex.....	23
Abschnitt 110    Allgemeine Berufspflichten.....	25
Unterabschnitt 111 – Integrität .....	26
Unterabschnitt 112 – Objektivität.....	27
Unterabschnitt 113 – Fachkompetenz und Sorgfalt .....	27
Unterabschnitt 114 – Verschwiegenheit .....	28
Unterabschnitt 115 – Berufswürdiges Verhalten .....	30
Abschnitt 120    Rahmenkonzept .....	31

# TEIL 1 – EINHALTUNG DES KODEX, ALLGEMEINE BERUFPFLICHTEN UND RAHMENKONZEPT

## ABSCHNITT 100

### EINHALTUNG DES KODEX

#### Allgemeines

- 100.1 A1 Ein charakteristisches Merkmal des Berufsstands besteht in der Übernahme der Verantwortung, im öffentlichen Interesse zu handeln. Die Verantwortung eines Berufsangehörigen besteht daher nicht ausschließlich darin, den Belangen eines einzelnen Mandanten oder einer beschäftigenden Organisation gerecht zu werden. Daher enthält der Kodex Anforderungen und Anwendungshinweise, damit der Berufsangehörige seine Verantwortung erfüllen kann, im öffentlichen Interesse zu handeln.
- 100.2 A1 Die Anforderungen im Kodex, die mit dem Buchstaben „R“ (= Requirement) gekennzeichnet sind, stellen eine Verpflichtung dar.
- 100.2 A2 Die Anwendungshinweise, die mit dem Buchstaben „A“ gekennzeichnet sind, enthalten Kontext, Erläuterungen, Handlungsempfehlungen oder Ratschläge, Abbildungen und sonstige erläuternde Hinweise, die für ein richtiges Verständnis des Kodex relevant sind. Insbesondere dienen die Anwendungshinweise dazu, einen Berufsangehörigen bei seinem Verständnis für die Anwendung des Rahmenkonzepts auf bestimmte Gegebenheiten und für bestimmte Anforderungen zu unterstützen. Außerdem muss ein Berufsangehöriger verstehen, wie eine bestimmte Anforderung erfüllt wird. Obwohl derartige Anwendungshinweise nicht per se eine Anforderung enthalten, ist die Beachtung dieser Hinweise für die richtige Anwendung der Anforderungen des Kodex einschließlich der Anwendung des Rahmenkonzepts notwendig.
- R100.3** Ein Berufsangehöriger hat sich an den Kodex zu halten. Es könnten Gegebenheiten vorliegen, bei denen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften einen Berufsangehörigen daran hindern, bestimmte Teile des Kodex zu erfüllen. In solchen Fällen gelten diese Gesetze und Rechtsvorschriften und der Berufsangehörige hat alle sonstigen Teile des Kodex zu erfüllen.
- 100.3 A1 Die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten verlangt vom Berufsangehörigen die Einhaltung maßgeblicher Gesetze und anderer Rechtsvorschriften. In einigen Rechtsräumen könnten Bestimmungen gelten, die von den im Kodex festgelegten abweichen oder über diese hinausgehen. Berufsangehörige in diesen Rechtsräumen müssen sich dieser Unterschiede bewusst sein und die strengeren Bestimmungen erfüllen, sofern dies nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verboten ist.

100.3 A2 Es könnten ungewöhnliche Gegebenheiten eintreten, von denen der Berufsangehörige annimmt, dass die Anwendung einer bestimmten Anforderung des Kodex zu einem unangemessenen Ergebnis führt oder nicht im öffentlichen Interesse sein könnte. In solchen Fällen wird dem Berufsangehörigen nahegelegt, sich bei Berufsorganisationen oder Aufsichtsbehörden Rat zu holen.

### **Verstoß gegen den Kodex**

**R100.4** Die Absätze R400.80 bis R400.89 sowie R900.50 bis R900.55 behandeln einen Verstoß gegen *Internationale Unabhängigkeitsstandards*. Ein Berufsangehöriger, der einen Verstoß gegen eine sonstige Bestimmung dieses Kodex feststellt, hat die Bedeutung des Verstoßes sowie dessen Einfluss auf die Fähigkeit des betreffenden Berufsangehörigen, die allgemeinen Berufspflichten zu wahren, zu beurteilen. Der Berufsangehörige hat auch:

- (a) schnellstmöglich alle zur Verfügung stehenden Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes zu ergreifen, und
- (b) festzustellen, ob betroffene Parteien über den Verstoß zu unterrichten sind.

100.4 A1 Betroffene Parteien, die von einem solchen Verstoß unterrichtet werden könnten, sind diejenigen, die von dem Verstoß betroffen sein könnten, eine Berufsorganisation oder eine Regulierungs- oder Aufsichtsbehörde.

## **ABSCHNITT 110**

### **ALLGEMEINE BERUFSPFLICHTEN**

#### **Allgemeines**

- 110.1 A1 Es gibt fünf allgemeine Berufspflichten für Berufsangehörige:
- (a) Integrität – Rechtschaffenheit und Aufrichtigkeit in allen beruflichen und geschäftlichen Beziehungen.
  - (b) Objektivität – keine Beeinträchtigung des fachlichen oder geschäftlichen Urteils aufgrund von Voreingenommenheit, Interessenkonflikten oder unangemessener Einflussnahme Dritter.
  - (c) Fachkompetenz und Sorgfalt - um:
    - (i) fachliches Wissen und Können zu erlangen und fortlaufend auf dem erforderlichen Stand zu halten, damit ein Mandant oder eine beschäftigende Organisation eine qualifizierte berufliche Dienstleistung erhält, die auf den aktuellen fachlichen und beruflichen Standards und der maßgeblichen Gesetzgebung basiert sowie
    - (ii) gewissenhaft und in Übereinstimmung mit anzuwendenden fachlichen und beruflichen Standards zu handeln.
  - (d) Verschwiegenheit – Wahrung der Verschwiegenheit von Informationen, die als Ergebnis beruflicher und geschäftlicher Beziehungen erworben werden.
  - (e) Berufswürdiges Verhalten – Einhaltung maßgeblicher Gesetze und anderer Rechtsvorschriften sowie Vermeidung von Verhaltensweisen, von denen der Berufsangehörige weiß oder wissen könnte, dass sie den Berufsstand diskreditieren.
- R110.2** Ein Berufsangehöriger hat sich an jede der allgemeinen Berufspflichten zu halten.
- 110.2 A1 Diese allgemeinen Berufspflichten begründen den Verhaltensstandard, der von einem Berufsangehörigen erwartet wird. Das Rahmenkonzept legt den Ansatz fest, den ein Berufsangehöriger anwenden muss, um die allgemeinen Berufspflichten zu erfüllen. Die Unterabschnitte 111 bis 115 enthalten Anforderungen und Anwendungshinweise, die sich auf jede der allgemeinen Berufspflichten beziehen.
- 110.2 A2 Ein Berufsangehöriger könnte in eine Situation geraten, bei der die Erfüllung einer allgemeinen Berufspflicht die Erfüllung einer anderen allgemeinen Berufspflicht behindert. In einer derartigen Situation könnte ein Berufsangehöriger in Betracht ziehen, sich ggf. anonym von einer der

folgenden Organisationen beraten zu lassen:

- von anderen Personen innerhalb der Praxis oder der beschäftigenden Organisation
- von den für die Überwachung Verantwortlichen
- von einer Berufsorganisation
- von einer Aufsichtsbehörde
- von einem Rechtsberater.

Eine solche Konsultation entbindet den Berufsangehörigen jedoch nicht von der Verantwortung, pflichtgemäßes Ermessen auszuüben, um den Konflikt zu lösen oder, falls erforderlich und sofern nicht durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften verboten, sich von der Angelegenheit, die den Konflikt verursacht hat, zu distanzieren.

110.2 A3 Der Berufsangehörige ist angehalten, den Inhalt des Problems, die Einzelheiten möglicher Besprechungen, die getroffenen Entscheidungen und die Begründung für diese Entscheidungen zu dokumentieren.

## **UNTERABSCHNITT 111 – INTEGRITÄT**

**R111.1** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zur Integrität zu erfüllen, die ihn<sup>3</sup> in allen beruflichen und geschäftlichen Beziehungen verpflichtet, rechtschaffen und aufrichtig zu sein.

111.1 A1 Integrität beinhaltet faires Verhalten und Ehrlichkeit.

**R111.2** Ein Berufsangehöriger darf nicht wissentlich mit Berichten, Unterlagen, Mitteilungen oder anderen Informationen in Verbindung gebracht werden, von denen der Berufsangehörige vermutet, dass diese Informationen:

- (a) eine wesentlich unrichtige oder irreführende Erklärung enthalten
- (b) leichtfertig abgegebene Erklärungen oder entsprechend bereitgestellte Informationen enthalten, oder
- (c) erforderliche Angaben auslassen oder verschleiern, wenn eine solche Auslassung oder Verschleierung irreführend ist.

111.2 A1 Erteilt ein Berufsangehöriger einen modifizierten Vermerk zu derartigen Berichten, Unterlagen, Mitteilungen oder anderen Informationen, so gilt dies nicht als Verstoß gegen Absatz R111.2.

**R111.3** Erfährt ein Berufsangehöriger, dass er mit Informationen wie in Absatz R111.2 in Verbindung gebracht wird, hat er Schritte zu unternehmen, um mit der Information nicht mehr in Verbindung gebracht zu werden.

---

<sup>3</sup> Die Formulierung umfasst durchgängig männliche und weibliche Berufsangehörige

## **UNTERABSCHNITT 112 – OBJEKTIVITÄT**

- R112.1** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zur Objektivität zu erfüllen, die ihn verpflichtet, sich in seinem fachlichen oder geschäftlichen Urteil nicht durch Voreingenommenheit, Interessenkonflikte oder unangemessene Einflussnahme Dritter beeinträchtigen zu lassen.
- R112.2** Ein Berufsangehöriger darf keine berufliche Tätigkeit erbringen, wenn eine Gegebenheit oder eine Beziehung sein pflichtgemäßes Ermessen bezüglich dieser Tätigkeit übermäßig beeinflusst.

## **UNTERABSCHNITT 113 – FACHKOMPETENZ UND SORGFALT**

- R113.1** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zur Fachkompetenz und Sorgfalt zu erfüllen, die ihn dazu verpflichtet:
- (a) fachliches Wissen und Können zu erlangen und fortlaufend auf dem erforderlichen Stand zu halten, der dazu erforderlich ist, damit ein Mandant oder eine beschäftigende Organisation eine qualifizierte berufliche Dienstleistung erhält, die auf den aktuellen fachlichen und beruflichen Standards und der maßgeblichen Gesetzgebung basiert, sowie
  - (b) gewissenhaft und in Übereinstimmung mit den anzuwendenden fachlichen und beruflichen Standards zu handeln.
- 113.1 A1 Qualifizierte berufliche Dienstleistungen gegenüber Mandanten und beschäftigenden Organisationen verlangen eine gründliche Urteilsbildung, die auf der Anwendung fachlichen Wissens und Könnens bei der Leistungserbringung beruht.
- 113.1 A2 Die Beibehaltung der Fachkompetenz erfordert ein anhaltendes Bewusstsein und ein Verständnis für die im Beruf und Geschäft fachlich relevanten Entwicklungen. Kontinuierliche fachliche Fortbildung ermöglicht es einem Berufsangehörigen, diejenigen Fähigkeiten zu entfalten und zu erhalten, die für ein kompetentes Auftreten im beruflichen Umfeld erforderlich sind.
- 113.1 A3 Gewissenhaftigkeit schließt die Verantwortung für ein den Erfordernissen des Auftrags entsprechendes, bedachtes, gründliches und termintreues Handeln ein.
- R113.2** Zur Erfüllung seiner Pflicht zur Fachkompetenz und Sorgfalt hat ein Berufsangehöriger angemessene Schritte zu unternehmen, um sicherzustellen, dass diejenigen, die unter seiner Weisungsbefugnis in beruflicher Funktion tätig sind, in geeigneter Weise geschult und überwacht werden.
- R113.3** Sofern dies angemessen ist, hat ein Berufsangehöriger Mandanten, die beschäftigende Organisation oder andere Nutzer seiner beruflichen

Tätigkeiten oder Leistungen auf die den Tätigkeiten oder Leistungen inwohnenden Grenzen aufmerksam zu machen.

## **UNTERABSCHNITT 114 – VERSCHWIEGENHEIT**

**R114.1** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zur Verschwiegenheit zu erfüllen, die ihn dazu verpflichtet, die Verschwiegenheit von Informationen, die infolge von beruflichen und geschäftlichen Beziehungen erlangt wurden, zu wahren. Ein Berufsangehöriger hat:

- (a) auf die Möglichkeit einer unbeabsichtigten Offenlegung zu achten, insbesondere im gesellschaftlichen Umfeld und insbesondere gegenüber einem engen Geschäftspartner oder einem Angehörigen seiner nahen oder engen Familie
- (b) Verschwiegenheit über Informationen innerhalb der Praxis oder der beschäftigenden Organisation zu wahren
- (c) Verschwiegenheit über Informationen zu wahren, die ihm von einem zukünftigen Mandanten oder einer zukünftigen beschäftigenden Organisation offengelegt werden
- (d) keine vertraulichen Informationen, die infolge von beruflichen und geschäftlichen Beziehungen außerhalb der Praxis oder der beschäftigenden Organisation erlangt wurden, gegenüber Dritten nicht ohne geeignete und spezielle Genehmigung offenzulegen, sofern nicht eine gesetzliche oder berufsrechtliche Pflicht oder ein Anspruch zur Offenlegung besteht
- (e) keine vertraulichen Informationen, die infolge von beruflichen und geschäftlichen Beziehungen erlangt werden, zum persönlichen Vorteil oder zum Vorteil Dritter zu verwenden
- (f) keine vertraulichen Informationen zu verwerten oder preiszugeben, die er infolge einer beruflichen oder geschäftlichen Beziehung erworben oder erhalten hat, nachdem diese Beziehung beendet ist, und
- (g) angemessene Schritte zu unternehmen, die sicherstellen, dass sowohl das unter der Aufsicht des Berufsangehörigen stehende Personal als auch Personen, die zur Beratung und Unterstützung herangezogen werden, die Verschwiegenheitspflicht des Berufsangehörigen beachten.

114.1 A1 Verschwiegenheit dient dem öffentlichen Interesse. Aufgrund der Gewissheit, dass die Informationen nicht an einen Dritten preisgegeben werden, wird der freie Informationsfluss zwischen dem Mandanten oder der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen und dem Berufsangehörigen erleichtert. Die folgenden Beispiele führen dennoch

Gegebenheiten auf, bei denen Berufsangehörige zur Offenlegung vertraulicher Informationen verpflichtet sind oder verpflichtet sein könnten, oder wann eine solche Offenlegung angemessen sein könnte:

- (a) die Offenlegung ist gesetzlich geboten, z. B.:
  - (i) die Vorlage von Dokumenten oder sonstiger Beweise im Zuge eines gerichtlichen Verfahrens oder
  - (ii) die Meldung aufgedeckter Gesetzesverstöße an zuständige Behörden,
- (b) die Offenlegung ist rechtlich zulässig und durch den Mandanten oder die beschäftigende Organisation genehmigt, und
- (c) es besteht eine berufliche Pflicht oder ein entsprechendes Recht zur Offenlegung, dem kein gesetzliches Verbot entgegensteht:
  - (i) um den Erfordernissen der Qualitätskontrolle durch eine Berufsorganisation zu entsprechen
  - (ii) um auf eine Befragung oder Untersuchung einer Berufsorganisation oder einer Aufsichtsbehörde zu reagieren
  - (iii) um berufliche Interessen eines Berufsangehörigen in einem gerichtlichen Verfahren zu schützen oder
  - (iv) um die fachlichen und beruflichen Standards, einschließlich der Berufspflichten, zu erfüllen.

114.1 A2 Bei der Entscheidung über die Offenlegung vertraulicher Informationen sind unter anderem, je nach den Gegebenheiten, die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- ob die Interessen aller Parteien, einschließlich der ggf. berührten Interessen Dritter, verletzt werden könnten, wenn der Mandant oder die beschäftigende Organisation der Offenlegung von Informationen durch den Berufsangehörigen zustimmt
- ob alle relevanten Informationen in einem nach den Umständen praktikablen Umfang bekannt und begründet sind. Zu den Faktoren, die die Entscheidung zur Offenlegung beeinflussen, gehören:
  - nicht unterlegte Tatsachen
  - unvollständige Informationen
  - unbegründete Urteile
- die vorgeschlagene Form und der Empfänger der Mitteilung
- ob die Parteien, an die die Mitteilung erfolgt, auch die geeigneten Empfänger sind.

- R114.2** Das Erfordernis zur Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht besteht selbst nach Beendigung der Beziehung zwischen dem Berufsangehörigen und seinem Mandanten oder der beschäftigenden Organisation. Wechselt der Berufsangehörige in ein neues Arbeitsverhältnis oder gewinnt er einen neuen Mandanten, ist er berechtigt, seine zuvor erworbenen Erfahrungen zu nutzen. Der Berufsangehörige darf jedoch keine vertraulichen Informationen verwerten oder preisgeben, die er infolge einer beruflichen oder geschäftlichen Beziehung erlangt hat.

## **UNTERABSCHNITT 115 – BERUFSWÜRDIGES VERHALTEN**

- R115.1** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten zu erfüllen, die ihn dazu verpflichtet, die maßgeblichen Gesetze und andere Rechtsvorschriften einzuhalten und jegliche Aktivitäten zu vermeiden, von denen der Berufsangehörige weiß oder wissen sollte, dass sie den Berufsstand diskreditieren könnten. Ein Berufsangehöriger hat sich nicht wissentlich an Geschäften, Beschäftigungen oder Handlungen zu beteiligen, die die Integrität, Objektivität oder den guten Ruf des Berufsstandes schaden oder schaden könnten, und folglich mit den allgemeine Berufspflichten nicht vereinbar sind.
- 115.1 A1 Verhalten, das den Berufsstand diskreditieren könnte, umfasst Aktivitäten, von denen ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich annehmen würde, dass sie sich negativ auf den guten Ruf des Berufsstands auswirken.
- R115.2** Bei Marketing- oder Werbemaßnahmen hat ein Berufsangehöriger den Berufsstand nicht in Verruf zu bringen. Ein Berufsangehöriger hat aufrichtig und ehrlich zu sein und Folgendes zu unterlassen:
- (a) übertriebene Behauptungen in Bezug auf die vom Berufsangehörigen angebotenen Dienstleistungen, dessen Qualifikationen oder Erfahrungen aufzustellen oder
  - (b) in abschätziger Weise auf die Arbeit anderer Bezug zu nehmen oder unbegründete Vergleiche zu einer solchen Arbeit zu ziehen.
- 115.2 A1 Wenn sich ein Berufsangehöriger unsicher ist, ob eine bestimmte Form von Werbung oder Marketing angemessen ist, wird er dazu angehalten, sich mit der zuständigen Berufsorganisation zu beraten.

## ABSCHNITT 120

### DAS RAHMENKONZEPT

#### Einleitung

- 120.1 Die Gegebenheiten, unter denen Berufsangehörige tätig sind, können zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen. Abschnitt 120 enthält Anforderungen und Anwendungshinweise sowie ein Rahmenkonzept zur Unterstützung der Berufsangehörigen, die allgemeinen Berufspflichten zu erfüllen und verantwortlich im öffentlichen Interesse zu handeln. Diese Anforderungen und Anwendungshinweise umfassen einen weiten Bereich an Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich der verschiedenen beruflichen Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen, die zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen. Darüber hinaus verhindern sie, dass Berufsangehörige zu dem Schluss gelangen, dass eine Situation nur deshalb zulässig ist, weil sie im Kodex nicht ausdrücklich verboten ist.
- 120.2 Das Rahmenkonzept legt eine Vorgehensweise für einen Berufsangehörigen fest, um:
- (a) Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen
  - (b) die festgestellten Gefährdungen zu beurteilen, und
  - (c) den Gefährdungen zu begegnen, indem sie beseitigt oder auf ein vertretbares Maß reduziert werden.

### ANFORDERUNGEN UND ANWENDUNGSHINWEISE

#### Allgemeines

- R120.3** Der Berufsangehörige hat das Rahmenkonzept anzuwenden, um Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten, wie in Abschnitt 110 dargelegt, zu erkennen, zu beurteilen und diesen entsprechend zu begegnen.
- 120.3 A1 Zusätzliche Anforderungen und Anwendungshinweise, die für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant sind, sind festgelegt in:
- (a) Teil 2 – *Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe*
  - (b) Teil 3 – *Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe* sowie
  - (c) *Internationale Unabhängigkeitsstandards* wie:
    - (i) Teil 4A – *Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review* und

- (ii) Teil 4B – *Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind.*

**R120.4** Bei der Behandlung von Fragen zu den Berufspflichten hat der Berufsangehörige den Zusammenhang zu beachten, in dem die Frage aufgetaucht ist oder auftauchen könnte. Führt eine Einzelperson, die ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe ist, berufliche Tätigkeiten entsprechend ihrer Beziehung zur Praxis (als Auftragnehmer, Beschäftigter oder Inhaber) aus, hat diese Person die Bestimmungen in Teil 2, die auf diese Gegebenheiten anwendbar sind, zu erfüllen.

**R120.5** Bei der Anwendung des Rahmenkonzepts hat der Berufsangehörige:

- (a) pflichtgemäßes Ermessen auszuüben
- (b) auf neue Informationen und Veränderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten zu achten, und
- (c) die Sichtweise eines vernünftigen und informierten Dritten gemäß Absatz 120.5 A4 zu berücksichtigen.

*Ausüben pflichtgemäßen Ermessens*

120.5 A1 Pflichtgemäßes Ermessen umfasst die Anwendung von Erlerntem, fachlichem Wissen, Können und Erfahrung, die den Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich der Art und dem Umfang der jeweiligen beruflichen Tätigkeiten sowie der beteiligten Interessen und Beziehungen angemessen sind. Im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit ist das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens erforderlich, wenn der Berufsangehörige das Rahmenkonzept anwendet, um informierte Entscheidungen über verfügbare Vorgehensweisen zu treffen und festzulegen, ob derartige Entscheidungen unter den Gegebenheiten angemessen sind.

120.5 A2 Ein Verständnis bekannter Tatsachen und Gegebenheiten ist eine Voraussetzung für die ordnungsgemäße Anwendung des Rahmenkonzepts. Die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens ist ebenfalls erforderlich, um Handlungen festzulegen, die zum Erlangen dieses Verständnisses und einer Schlussfolgerung, ob die allgemeinen Berufspflichten erfüllt wurden, notwendig sind.

120.5 A3 Übt der Berufsangehörige zum Erlangen dieses Verständnisses pflichtgemäßes Ermessen aus, könnte er unter anderem überlegen, ob:

- es einen Grund für die Annahme gibt, dass möglicherweise relevante Informationen zu den Tatsachen und Gegebenheiten dem Berufsangehörigen nicht bekannt sind,
- es eine Unstimmigkeit zwischen den bekannten Tatsachen und Gegebenheiten einerseits und den Erwartungen des

Berufsangehörigen andererseits gibt

- Fachwissen und Erfahrung des Berufsangehörigen ausreichend sind, um zu einem Urteil zu gelangen
- es erforderlich ist, sich mit anderen Personen mit maßgeblichem Fachwissen oder Erfahrung zu beraten
- die Informationen eine hinreichende Grundlage zur Bildung eines Urteils bieten
- die eigene vorgefasste Meinung oder Voreingenommenheit des Berufsangehörigen das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens beeinträchtigen könnte
- es andere begründete Schlussfolgerungen geben könnte, zu denen man aufgrund der verfügbaren Informationen gelangen könnte.

### *Vernünftiger und informierter Dritter*

120.5 A4 Nach dem Test eines vernünftigen und informierten Dritten hat der Berufsangehörige zu prüfen, ob ein Dritter wahrscheinlich zu demselben Urteil gelangen würde. Maßgeblich ist somit die Sichtweise eines vernünftigen und informierten Dritten, der alle relevanten Tatsachen und Gegebenheiten abwägt, von denen der Berufsangehörige zum Zeitpunkt, zu dem die Schlussfolgerungen getroffen wurden, Kenntnis hat oder vernünftigerweise haben müsste. Der vernünftige und informierte Dritte muss kein Berufsangehöriger sein, verfügt aber über das maßgebliche Fachwissen und die Erfahrung, um die Angemessenheit der Schlussfolgerungen des Berufsangehörigen vorurteilsfrei zu bewerten.

## **Gefährdungen erkennen**

**R120.6** Der Berufsangehörige hat Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen.

120.6 A1 Damit der Berufsangehörige Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten feststellen kann, muss er über ein Verständnis der Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich aller beruflichen Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen verfügen, die eine solche Wahrung beeinträchtigen könnten. Das Bestehen bestimmter Bedingungen, Regelungen und Verfahren, die durch den Berufsstand, Gesetze, andere Rechtsvorschriften, die Praxis oder die beschäftigende Organisation aufgestellt wurden und die das pflichtgemäße Verhalten des Berufsangehörigen verbessern können, könnte auch bei der Feststellung von Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten helfen. Absatz 120.8 A2 enthält allgemeine Beispiele für solche Bedingungen, Regelungen und Verfahren, die auch bei der Beurteilung des Grads von Gefährdungen relevant sind.

- 120.6 A2 Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten können durch eine große Bandbreite von Tatsachen und Gegebenheiten hervorgerufen werden. Es ist nicht möglich, jede Situation zu definieren, die Gefährdungen verursacht. Darüber hinaus könnte die Art der Aufträge und Aufgabenzuweisungen abweichen und somit unterschiedliche Arten von Gefährdungen entstehen.
- 120.6 A3 Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten fallen in eine oder mehrere der folgenden Kategorien:
- (a) Gefährdung durch Eigeninteresse – die Gefährdung, dass finanzielle oder andere Interessen das fachliche Urteil oder das Verhalten eines Berufsangehörigen unangemessen beeinflussen
  - (b) Gefährdung durch Selbstprüfung – die Gefährdung, dass ein Berufsangehöriger die Ergebnisse einer vorausgegangenen Beurteilung oder Tätigkeit nicht angemessen beurteilt, die von ihm oder von einer anderen Person aus seiner Praxis oder aus der ihn beschäftigenden Organisation vorgenommen bzw. erbracht wurde, und auf die sich der Berufsangehörige bei der Bildung seines Urteils im Rahmen der Erbringung seiner aktuellen Tätigkeit verlässt
  - (c) Gefährdung durch Interessenvertretung – die Gefährdung, dass ein Berufsangehöriger sich derart für die Position eines Mandanten oder einer beschäftigenden Organisation einsetzen wird, dass seine Objektivität beeinträchtigt wird
  - (d) Gefährdung durch persönliche Vertrautheit – die Gefährdung, dass ein Berufsangehöriger aufgrund einer langen oder engen Beziehung zu einem Mandanten oder einer beschäftigenden Organisation dessen/deren Interessen zu wohlwollend gegenübersteht oder dessen/deren Tätigkeiten zu viel Akzeptanz entgegenbringt
  - (e) Gefährdung durch Einschüchterung – die Gefährdung, dass ein Berufsangehöriger von objektivem Handeln aufgrund von tatsächlichem oder vermeintlichem Druck, einschließlich von Versuchen einer unangemessenen Einflussnahme auf ihn, abgehalten wird.
- 120.6 A4 Eine Gegebenheit könnte mehr als eine Gefährdung hervorrufen, und eine Gefährdung könnte sich auf die Wahrung von mehr als einer der allgemeinen Berufspflichten beziehen.

## **Gefährdungen beurteilen**

- R120.7** Erkennt der Berufsangehörige eine Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten, hat der Berufsangehörige zu beurteilen, ob solch eine Gefährdung ein vertretbares Maß hat.

### *Vertretbares Maß*

120.7 A1 Ein Maß wird als vertretbar bezeichnet, wenn ein Berufsangehöriger, der seine Herangehensweise wie ein vernünftiger und informierter Dritter betrachtet (Test eines vernünftigen und informierten Dritten), wahrscheinlich schlussfolgert, dass der Berufsangehörige die allgemeinen Berufspflichten erfüllt.

### *Faktoren, die bei der Beurteilung des Gefährdungsgrads relevant sind*

120.8 A1 Die Betrachtung qualitativer und quantitativer Faktoren ist für die Beurteilung von Gefährdungen durch den Berufsangehörigen ebenso relevant, wie die Beurteilung von Effekten, die sich ggf. aus der Kombination mehrerer Gefährdungstatbestände ergeben.

120.8 A2 Das Bestehen von Bedingungen, Regelungen und Verfahren, die im Absatz 120.6 A1 beschrieben sind, könnten auch Faktoren sein, die bei der Beurteilung des Grads der Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten relevant sind. Beispiele für solche Bedingungen, Regelungen und Verfahren sind:

- Anforderungen der Corporate Governance
- berufliche Anforderungen an Vorbildung, Ausbildung und Erfahrung
- effektive Beschwerdesysteme, die es dem Berufsangehörigen und der breiten Öffentlichkeit erlauben, auf pflichtwidriges Verhalten hinzuweisen
- eine ausdrücklich statuierte Pflicht, über Verstöße gegen Berufspflichten zu berichten
- berufs- oder aufsichtsrechtliche Überwachungs- und Disziplinarmaßnahmen.

### *Überlegungen zu neuen Informationen oder Änderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten*

**R120.9** Erfährt der Berufsangehörige von neuen Informationen oder Veränderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten, die einen Einfluss darauf haben könnten, ob eine Gefährdung beseitigt oder auf ein vertretbares Maß reduziert wurde, hat der Berufsangehörige diese Gefährdung entsprechend neu zu beurteilen und diesen zu begegnen.

120.9 A1 Ein hohes Maß an Aufmerksamkeit während der beruflichen Tätigkeit unterstützt den Berufsangehörigen dabei festzustellen, ob neue Informationen aufgetaucht oder Änderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten eingetreten sind, die:

- (a) den Grad einer Gefährdung beeinflussen oder

- (b) die Schlussfolgerungen des Berufsangehörigen beeinträchtigen, dass die angewendeten Schutzmaßnahmen weiterhin zur Begegnung der erkannten Gefährdungen angemessen sind.

120.9 A2 Führen neue Informationen dazu, dass eine neue Gefährdung erkannt wird, muss der Berufsangehörige diese Gefährdung beurteilen und, soweit dies angemessen ist, dieser begegnen (vgl. R120.7 und R120.10).

## **Gefährdungen begegnen**

**R120.10** Stellt der Berufsangehörige fest, dass die erkannten Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten sich nicht in einem vertretbaren Maß bewegen, hat er den Gefährdungen zu begegnen, indem er sie beseitigt oder auf ein vertretbares Maß reduziert. Der Berufsangehörige hat hierzu folgendermaßen vorzugehen:

- (a) Beseitigen von Gegebenheiten, einschließlich Interessen oder Beziehungen, die die Gefährdungen verursachen
- (b) Anwenden von Schutzmaßnahmen, sofern verfügbar und anwendbar, um die Gefährdungen auf ein vertretbares Maß zu reduzieren, oder
- (c) Ablehnen oder Beenden der betroffenen beruflichen Leistung.

### *Maßnahmen zur Beseitigung von Gefährdungen*

120.10 A1 Je nach Lage der Tatsachen und Gegebenheiten könnte einer Gefährdung begegnet werden, indem die Gegebenheit, die die Gefährdung verursacht, beseitigt wird. Es gibt jedoch einige Situationen, bei denen Gefährdungen nur begegnet werden kann, indem die bestimmte berufliche Tätigkeit abgelehnt oder beendet wird. Dies ist der Fall, wenn die Gegebenheiten, die die Gefährdungen verursachten, nicht beseitigt werden können und keine Schutzmaßnahmen angewendet werden können, um die Gefährdung auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.

### *Schutzmaßnahmen*

120.10 A2 Schutzmaßnahmen sind Maßnahmen, die der Berufsangehörige einzeln oder in Kombination vornimmt, damit die Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten wirksam auf ein vertretbares Maß reduziert werden.

### *Überlegungen zu bedeutenden Entscheidungen und erzielten Gesamturteilen*

**R120.11** Der Berufsangehörige hat ein Gesamturteil darüber abzugeben, ob die Handlungen, die er durchführt oder durchführen will, um den entstandenen Gefährdungen zu begegnen, diese Gefährdungen beseitigen oder auf ein vertretbares Maß reduzieren werden. Bei der Bildung des Gesamturteils hat der Berufsangehörige:

- (a) jedwede bedeutende Entscheidung oder erzielte Schlussfolgerung zu

prüfen und

- (b) wie ein vernünftiger und informierter Dritter vorzugehen (Test eines vernünftigen und informierten Dritten).

## **Überlegungen zu Aufträgen zu Abschlussprüfungen, Reviews oder sonstigen Prüfungen**

### *Unabhängigkeit*

120.12 A1 Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe müssen gemäß den *Internationalen Unabhängigkeitsstandards* bei der Durchführung von Abschlussprüfungen, Reviews oder sonstigen Prüfungsaufträgen unabhängig sein. Unabhängigkeit<sup>4</sup> ist mit den allgemeinen Pflichten zur Objektivität und Integrität verbunden. Sie umfasst:

- (a) innere Unabhängigkeit – die innere Einstellung, die die Abgabe eines Urteils erlaubt, ohne dabei von beeinträchtigenden Einflüssen auf das pflichtgemäße Ermessen betroffen zu sein, und die dadurch dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität zu handeln sowie Objektivität zu wahren und eine kritische Grundhaltung einzunehmen
- (b) äußere Unabhängigkeit – die Vermeidung von Tatsachen und Gegebenheiten, die so bedeutend sind, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die Integrität, Objektivität oder kritische Grundhaltung einer Praxis oder eines Mitglieds eines Abschlussprüfungs- oder Prüfungsteams beeinträchtigt ist.

120.12 A2 *Internationale Unabhängigkeitsstandards* enthalten Anforderungen und Anwendungshinweise, wie das Rahmenkonzept anzuwenden ist, um während der Durchführung von Abschlussprüfungen, Reviews und sonstigen Prüfungsaufträgen die Unabhängigkeit zu wahren. Berufsangehörige und Praxen müssen diese Standards erfüllen, um während der Durchführung solcher Aufträge unabhängig zu sein. Das Rahmenkonzept zur Erkennung, Beurteilung und Begegnung von Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten findet ebenso auf die Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit Anwendung. Die Kategorien von Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten gemäß 120.6 A3 entsprechen den Kategorien für die Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit.

### *Kritische Grundhaltung*

120.13 A1 Nach den Standards für Abschlussprüfungen, Reviews und sonstige Prüfungen, einschließlich der vom IAASB herausgegebenen Standards, müssen Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe eine kritische

---

<sup>4</sup> Hinweis: Der Begriff „innere Unabhängigkeit“ entspricht dem im deutschsprachigen Raum üblichen Konzept der Unbefangenheit; der Begriff „äußere Unabhängigkeit“ bedeutet das Nichtbestehen einer Besorgnis der Befangenheit.

Grundhaltung bei der Planung und Durchführung von Aufträgen zu Abschlussprüfungen, Reviews oder sonstigen Prüfungen ausüben. Kritische Grundhaltung und allgemeine Berufspflichten, die in Abschnitt 110 beschrieben werden, sind miteinander verbundene Konzepte.

120.13 A2 Bei einer Abschlussprüfung fördert die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten, einzeln oder zusammen, die Ausübung einer kritischen Grundhaltung, wie die folgenden Beispiele verdeutlichen:

- *Integrität* verlangt vom Berufsangehörigen Aufrichtigkeit und Rechtschaffenheit. Der Berufsangehörige kann die Pflicht zur Integrität z. B. erfüllen, indem er:
  - (a) aufrichtig und rechtschaffen ist, wenn er Bedenken zu der von einem Mandanten eingenommenen Position äußert, und
  - (b) Nachfragen zu unstimmgigen Informationen verfolgt und weitere Prüfungsnachweise einholt, um Bedenken zu wesentlich unrichtigen oder irreführenden Erklärungen zu begegnen, und unter den Gegebenheiten informierte Entscheidungen zur angemessenen Vorgehensweise treffen zu können.

Derart zeigt der Berufsangehörige die kritische Würdigung der Prüfungsnachweise, die zur Ausübung einer kritischen Grundhaltung beiträgt.

- *Objektivität* verlangt vom Berufsangehörigen, sich in seinem fachlichen oder geschäftlichen Urteil nicht durch Voreingenommenheit, Interessenkonflikte oder unangemessene Einflussnahme Dritter beeinträchtigen zu lassen. Der Berufsangehörige kann die Pflicht zur Objektivität z. B. erfüllen, indem er:
  - (a) Gegebenheiten oder Beziehungen erkennt, die das fachliche oder geschäftliche Urteil des Berufsangehörigen beeinträchtigen könnten, wie z. B. persönliche Vertrautheit mit dem Mandanten, und
  - (b) die Auswirkung solcher Gegebenheiten und Beziehungen auf das Urteil des Berufsangehörigen betrachtet, wenn er Angemessenheit und Umfang von Prüfungsnachweisen hinsichtlich eines für den Abschluss des Mandanten wesentlichen Prüfungsgegenstands beurteilt.

Damit verhält sich der Berufsangehörige in einer Art und Weise, die zur Ausübung einer kritischen Grundhaltung beiträgt.

- *Fachkompetenz und Sorgfalt* erfordern vom Berufsangehörigen einerseits, fachliches Wissen und Können auf einem solchen Stand zu

halten, damit qualifizierte berufliche Dienstleistungen bereitgestellt werden können, und andererseits sorgfältig in Übereinstimmung mit anzuwendenden Standards, Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zu handeln. Der Berufsangehörige kann die Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt z. B. erfüllen, indem er:

- (a) das für die Branche und Geschäftstätigkeit eines bestimmten Mandanten maßgebliche Wissen anwendet, um die Risiken einer wesentlichen falschen Darstellung ordnungsgemäß festzustellen
- (b) angemessene Prüfungshandlungen plant und durchführt, und
- (c) einschlägiges Wissen bei der kritischen Beurteilung anwendet, ob ein Prüfungsnachweis unter den Gegebenheiten ausreichend und angemessen ist.

Damit verhält sich der Berufsangehörige in einer Art und Weise, die zur Ausübung einer kritischen Grundhaltung beiträgt.

## **TEIL 2 – ANGEHÖRIGE DER RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENEN BERUFE**

	Seite
Abschnitt 200 Anwendung des Rahmenkonzepts – Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe .....	41
Abschnitt 210 Interessenkonflikte .....	47
Abschnitt 220 Erstellung und Präsentation von Informationen .....	50
Abschnitt 230 Hinreichende Fachkenntnisse .....	55
Abschnitt 240 Finanzielle Interessen und mit der Finanzberichterstattung und Entscheidungsfindung verbundene Vergütung und Anreize .	57
Abschnitt 250 Anreize, einschließlich Geschenke und Bewirtungen.....	59
Abschnitt 260 Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften .....	66
Abschnitt 270 Druck zum Verstoß gegen die allgemeine Berufspflichten ...	78

## **TEIL 2 – ANGEHÖRIGE DER RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENEN BERUFE**

### **ABSCHNITT 200**

#### **ANWENDUNG DES RAHMENKONZEPTS – ANGEHÖRIGE DER RECHNUNGSLEGUNGSBEZOGENEN BERUFE**

##### **Einleitung**

- 200.1 Dieser Teil des Kodex enthält Anforderungen und Anwendungshinweise für Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe bei der Anwendung des Rahmenkonzeptes gemäß Abschnitt 120. Dieser Teil beschreibt nicht alle Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich beruflicher Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen, denen Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe begegnen könnten und die für Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten sorgen oder sorgen könnten. Daher verlangt das Rahmenkonzept von Angehörigen der rechnungslegungsbezogenen Berufe, auf solche Tatsachen und Gegebenheiten zu achten.
- 200.2 Anleger, Gläubiger, beschäftigende Organisationen und sonstige Bereiche der Geschäftswelt sowie Regierungen und die Öffentlichkeit könnten sich auf die Arbeit des Angehörigen der rechnungslegungsbezogenen Berufe stützen. Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe könnten alleine oder gemeinsam für die Aufstellung und Berichterstattung von Finanz- und sonstigen Informationen verantwortlich sein, auf die sowohl deren beschäftigende Organisation als auch Dritte vertrauen könnten. Sie könnten auch dafür verantwortlich sein, ein effektives Finanzmanagement sowie kompetenten Rat zu einer Vielzahl geschäftlicher Angelegenheiten bereitzustellen.
- 200.3 Ein Angehöriger der rechnungslegungsbezogenen Berufe könnte ein leitender oder nicht-leitender Angestellter, ein Auftragnehmer, ein Partner, ein Gesellschafter-Geschäftsführer oder ein Freiwilliger einer beschäftigenden Organisation sein. Die rechtliche Form der Beziehung des Berufsangehörigen mit der beschäftigenden Organisation hat keinen Einfluss auf die Verantwortung zum pflichtgemäßen Verhalten des Berufsangehörigen.
- 200.4 In diesem Teil bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf:
- (a) einen Angehörigen der rechnungslegungsbezogenen Berufe und
  - (b) einen Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe, der seine beruflichen Tätigkeiten entsprechend seiner Beziehung zur Praxis durchführt – als Auftragnehmer, Beschäftigter oder Inhaber. Weitere

Informationen zum Anwendungsbereich von Teil 2 auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe enthalten R120.4, R300.5 und 300.5 A1.

## **ANFORDERUNGEN UND ANWENDUNGSHINWEISE**

### **Allgemeines**

- R200.5** Ein Berufsangehöriger hat die allgemeinen Berufspflichten entsprechend Abschnitt 110 zu erfüllen und das Rahmenkonzept entsprechend Abschnitt 120 anzuwenden, um Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 200.5 A1 Ein Berufsangehöriger ist dafür verantwortlich, die rechtmäßigen Ziele der ihn beschäftigenden Organisation zu fördern. Der Kodex will den Berufsangehörigen nicht daran hindern, diese Verantwortung zu erfüllen, behandelt jedoch Gegebenheiten, bei denen die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten beeinträchtigt sein könnte.
- 200.5 A2 Berufsangehörige können die Position der beschäftigenden Organisation fördern, indem sie die rechtmäßigen Ziele ihrer beschäftigenden Organisation unterstützen, vorausgesetzt, dass keine der geäußerten Erklärungen falsch oder irreführend ist. Derartige Handlungen führen in der Regel nicht zu Gefährdungen durch Interessenvertretung.
- 200.5 A3 Je höher die Stellung eines Berufsangehörigen in der Unternehmenshierarchie ist, umso größer sind die Fähigkeit und die Gelegenheit, an Informationen zu gelangen und Regelungen, Entscheidungen und Maßnahmen zu beeinflussen, die von anderen bei der beschäftigenden Organisation eingebundenen Personen getroffen bzw. durchgeführt wurden. Soweit sie hierzu angesichts ihrer Position und Stellung in der Unternehmenshierarchie in der Lage sind, wird von Berufsangehörigen erwartet, dass sie bei der beschäftigenden Organisation eine auf Berufsgrundsätzen basierende Kultur stärken und unterstützen. Beispiele für Handlungen, die vorgenommen werden können, umfassen die Einführung, Umsetzung und Aufsicht über:
- Aus- und Fortbildungsprogramme zu Berufspflichten
  - Berufsgrundsätze und Regelungen bei Verdachtsmeldungen
  - Regelungen und Verfahren, die Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften verhindern sollen

### **Gefährdungen erkennen**

- 200.6 A1 Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten könnten durch eine große Bandbreite von Tatsachen und Gegebenheiten hervorgerufen werden. Die Gefährdungskategorien sind in Absatz 120.6 A3 beschrieben. Zu den Beispielen für Tatsachen und Gegebenheiten

innerhalb jeder dieser Kategorien, die für einen Berufsangehörigen bei der Ausübung der beruflichen Tätigkeit Gefährdungen darstellen könnten, gehören:

- (a) Gefährdungen durch Eigeninteresse
  - ein Berufsangehöriger, der ein finanzielles Interesse an der beschäftigenden Organisation hat oder von dieser ein Darlehen oder eine Bürgschaft erhalten hat
  - ein Berufsangehöriger, der an anreizbezogenen Vergütungsvereinbarungen der beschäftigenden Organisation teilnimmt
  - ein Berufsangehöriger, der für persönliche Zwecke Firmenvermögen nutzen kann
  - ein Berufsangehöriger, dem von einem Lieferanten der beschäftigenden Organisation ein Geschenk oder eine Sonderbehandlung angeboten wird.
- (b) Gefährdungen durch Selbstprüfung
  - ein Berufsangehöriger, der die sachgerechte Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses bestimmt, nachdem er eine Machbarkeitsstudie für die Übernahmeentscheidung durchgeführt hat.
- (c) Gefährdungen durch Interessenvertretung
  - ein Berufsangehöriger, der die Gelegenheit hat, Informationen in einem Prospekt zu manipulieren, um günstige Finanzierungsbedingungen zu erhalten.
- (d) Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit
  - ein Berufsangehöriger, der für die Finanzberichterstattung der beschäftigenden Organisation zuständig ist, wenn ein Angehöriger aus dessen enger oder naher Familie, der bei der Organisation beschäftigt ist, Entscheidungen trifft, die die Finanzberichterstattung der Organisation beeinflussen
  - ein Berufsangehöriger, der eine langjährige Verbindung zu Personen hat, die auf geschäftliche Entscheidungen Einfluss haben.
- (e) Gefährdungen durch Einschüchterung
  - ein Berufsangehöriger oder ein Angehöriger aus dessen enger oder naher Familie, dem eine Entlassung oder Ersetzung aufgrund von Meinungsverschiedenheiten droht, und zwar

hinsichtlich:

- der Anwendung eines Rechnungslegungsgrundsatzes
- der Art, wie die Berichterstattung von Finanzinformationen zu erfolgen hat.
- eine Person, die auf den Entscheidungsprozess des Berufsangehörigen Einfluss zu üben sucht, z. B. im Hinblick auf die Vergabe von Aufträgen oder die Anwendung eines Rechnungslegungsgrundsatzes.

### **Gefährdungen beurteilen**

- 200.7 A1 Die Bedingungen, Regelungen und Verfahren in den Absätzen 120.6 A1 und 120.8 A2 könnten die Beurteilung beeinflussen, ob eine Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten ein vertretbares Maß hat.
- 200.7 A2 Die Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch den Berufsangehörigen wird auch von Art und Umfang der beruflichen Tätigkeit beeinflusst.
- 200.7 A3 Die Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch den Berufsangehörigen könnte auch durch das Arbeitsumfeld innerhalb der beschäftigenden Organisation und deren betrieblichem Umfeld beeinflusst werden. Beispiele hierfür sind:
- eine Führung, die die Bedeutung pflichtgemäßen Verhaltens und die Erwartung, dass die Beschäftigten nach Berufsgrundsätzen handeln werden, hervorhebt
  - Regelungen und Verfahren, die die Beschäftigten bestärken und ermutigen, sich ohne Angst vor Bestrafungen mit allen Fragen zu Berufsgrundsätzen an Vorgesetzte zu wenden
  - Regelungen und Verfahren, die die Arbeitsqualität der Beschäftigten sicherstellen und überwachen
  - Systeme zur Unternehmensaufsicht oder andere Aufsichtsstrukturen sowie strenge interne Kontrollen
  - Einstellungsverfahren, die die Bedeutung der Beschäftigung hoch qualifizierten Personals hervorheben
  - rechtzeitige Unterrichtung aller Beschäftigten über die Regelungen und Verfahren, einschließlich aller Änderungen, und angemessene Schulungs- und Fortbildungsmaßnahmen zu diesen Regelungen und Verfahren
  - Regelungen zu Berufspflichten und Verhaltensregeln.
- 200.7 A4 Berufsangehörige könnten die Einholung rechtlichen Rats in Erwägung ziehen, wenn sie meinen, dass innerhalb der beschäftigenden Organisation

pflichtwidriges Verhalten oder pflichtwidrige Handlungen anderer stattgefunden haben oder weiterhin stattfinden werden.

### **Gefährdungen begegnen**

- 200.8 A1 Die Abschnitte 210 bis 270 beschreiben bestimmte Gefährdungen, die während der Durchführung der beruflichen Tätigkeiten auftreten könnten und enthalten Beispiele für Handlungen, mit denen diesen Gefährdungen begegnet werden könnten.
- 200.8 A2 Falls in extremen Situationen die Gegebenheiten, die zu den Gefährdungen geführt haben, nicht beseitigt werden können und Schutzmaßnahmen nicht verfügbar sind oder nicht greifen, um die Gefährdung auf ein vertretbares Maß zu reduzieren, könnte es für einen Berufsangehörigen angemessen sein, bei der beschäftigenden Organisation zu kündigen.

### **Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen**

**R200.9** Bei der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen gemäß den Bestimmungen in diesem Kodex hat ein Berufsangehöriger die für die Kommunikation geeignete(n) Person(en) innerhalb der Überwachungsstruktur der beschäftigenden Organisation zu identifizieren. Kommuniziert der Berufsangehörige mit einer Untereinheit der für die Überwachung Verantwortlichen, hat er zu prüfen, ob die Kommunikation auch mit allen für die Überwachung Verantwortlichen erforderlich ist, damit alle Betroffenen hinreichend informiert sind.

200.9 A1 Bei der Festlegung des Ansprechpartners könnte ein Berufsangehöriger berücksichtigen:

- (a) die Art und Bedeutung der Gegebenheiten sowie
- (b) den zu kommunizierenden Sachverhalt

200.9 A2 Beispiele für eine Untereinheit der für die Überwachung Verantwortlichen umfassen einen Prüfungsausschuss oder ein einzelnes Mitglied der für die Überwachung Verantwortlichen.

**R200.10** Kommuniziert ein Berufsangehöriger mit Einzelpersonen, die über Management- und Überwachungsverantwortung verfügen, hat er sich davon zu überzeugen, dass die Kommunikation mit diesen Einzelpersonen angemessen alle für die Überwachung Verantwortlichen erreicht, mit denen der Berufsangehörige ansonsten kommuniziert.

200.10 A1 In manchen Fällen sind alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der beschäftigenden Organisation eingebunden z. B. in einer kleinen Einheit, in der ein Alleineigentümer die Geschäfte führt und kein Dritter eine Überwachungsfunktion ausübt. Werden in diesen Fällen Sachverhalte an (eine) Einzelperson(en) mit Managementverantwortung kommuniziert und verfügt/verfügen diese Einzelperson(en) ebenfalls über

Überwachungsverantwortung, hat der Berufsangehörige die Anforderung erfüllt, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren.

## **ABSCHNITT 210**

### **INTERESSENKONFLIKTE**

#### **Einleitung**

210.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.

210.2 Ein Interessenkonflikt gefährdet die Wahrung der Objektivitätspflicht und könnte die Wahrung sonstiger allgemeiner Berufspflichten gefährden. Solche Gefährdungen könnten entstehen, wenn:

- (a) der Berufsangehörige seine berufliche Tätigkeit in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt für zwei oder mehr Parteien ausübt, deren Interessen in Bezug auf diesen Sachverhalt gegensätzlich sind, oder
- (b) die Interessen des Berufsangehörigen in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt und die Interessen einer Partei, in dessen Auftrag er seine berufliche Tätigkeit bezüglich des Sachverhalts ausübt, widerstreitend sind.

Eine Partei könnte dabei eine beschäftigende Organisation, ein Verkäufer, ein Kunde, ein Kreditgeber, ein Anteilseigner oder eine sonstige Partei sein.

210.3 Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts bei Interessenkonflikten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

**R210.4** Ein Berufsangehöriger hat sicherzustellen, dass das fachliche oder geschäftliche Urteil nicht durch einen Interessenkonflikt beeinflusst wird.

210.4 A1 Beispiele für Gegebenheiten, in denen es zu Interessenkonflikten kommen könnte, sind:

- das Innehaben einer Leitungs- oder Überwachungsposition bei zwei beschäftigenden Organisationen und Erwerb vertraulicher Informationen von einer beschäftigenden Organisation, die durch den Berufsangehörigen zum Vor- oder Nachteil der anderen beschäftigenden Organisation eingesetzt werden könnten
- die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit für beide Parteien einer Partnerschaft, die beide den Berufsangehörigen im Zusammenhang mit der Auflösung dieser Partnerschaft beauftragt haben

- das Erstellen von Finanzinformationen für bestimmte Mitglieder des Managements der Organisation, die den Berufsangehörigen beschäftigt, im Zusammenhang mit einem geplanten Management-Buy-Out
- die Verantwortung für die Auswahl eines Verkäufers für die beschäftigende Organisation, wenn ein Angehöriger der engen Familie des Berufsangehörigen finanziell von dieser Transaktion profitieren könnte
- das Innehaben einer überwachenden Funktion bei einer beschäftigenden Organisation, die bestimmte Investitionen für das Unternehmen genehmigt, sofern eine dieser Investitionen den Wert des Investitionsportfolios des Berufsangehörigen oder eines Mitglieds seiner engen Familie steigert.

### **Erkennen von Interessenkonflikten**

**R210.5** Ein Berufsangehöriger hat angemessene Schritte zu unternehmen, um Gegebenheiten zu erkennen, die zu einem Interessenkonflikt und somit zu einer Gefährdung für die Wahrung mindestens einer allgemeinen Berufspflicht führen könnten. Mit solchen Schritten ist u.a. Folgendes zu erkennen:

- (a) die Art der relevanten Interessen und Beziehungen zwischen den betroffenen Parteien und
- (b) die Tätigkeit und deren Konsequenzen für die betroffenen Parteien.

**R210.6** Ein Berufsangehöriger hat darauf zu achten, ob sich die Aktivitäten, Interessen und Beziehungen, die zu einem Interessenkonflikt während der Durchführung einer beruflichen Tätigkeit führen könnten, im Laufe der Zeit verändern.

### **Gefährdungen, die durch Interessenkonflikte entstehen**

210.7 A1 Im Allgemeinen gilt: Je enger der Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und dem Sachverhalt ist, der zu Interessenkonflikten zwischen den Parteien führt, desto eher übersteigt der Grad der Gefährdung ein vertretbares Maß.

210.7 A2 Ein Beispiel für eine Handlung, die durch Interessenkonflikte entstehende Gefährdungen beseitigen könnte, ist der Rückzug aus dem Entscheidungsprozess, der den Interessenkonflikt begründet.

210.7 A3 Zu Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, die durch Interessenkonflikte entstehen, zählen:

- die Reorganisation oder Trennung bestimmter

## Verantwortungsbereiche und Aufgaben

- das Arbeiten unter angemessener Aufsicht, z. B. unter Aufsicht eines Mitglieds eines Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgans.

## Offenlegung und Zustimmung

### *Allgemeines*

- 210.8 A1 Es ist grundsätzlich erforderlich:
- (a) die vom Konflikt betroffenen Parteien, einschließlich die zuständigen Hierarchieebenen innerhalb der beschäftigenden Organisation, über die Art des Interessenkonflikts und die Begegnung der entstandenen Gefährdungen zu unterrichten
  - (b) von den betroffenen Parteien Zustimmung zur Aufnahme der beruflichen Tätigkeit des Berufsangehörigen einzuholen, wenn Schutzmaßnahmen zur Begegnung der Gefährdung angewendet werden.
- 210.8 A2 Unter bestimmten Gegebenheiten könnte die Zustimmung einer Partei konkludent erfolgen, falls der Berufsangehörige ausreichend Nachweise dafür hat und vernünftigerweise schlussfolgern kann, dass den Parteien die Gegebenheiten von Beginn an bekannt sind und diese den Interessenkonflikt in Kauf nehmen sowie gegen diesen keine Einwände erheben.
- 210.8 A3 Erfolgt die Offenlegung oder Zustimmung nicht in schriftlicher Form, ist der Berufsangehörige dazu angehalten, Folgendes zu dokumentieren:
- (a) die Art der Gegebenheiten, die den Interessenkonflikt begründen
  - (b) die getroffenen Schutzmaßnahmen, die zur Begegnung der Gefährdungen angewendet werden, sofern anwendbar, und
  - (c) die erhaltene Zustimmung.

### *Sonstige Überlegungen*

- 210.9 A1 Bei der Begegnung von Interessenkonflikten wird ein Berufsangehöriger angehalten, innerhalb der beschäftigenden Organisation oder von anderen Organisationen, z. B. Berufsorganisationen, Rechtsberatern oder einem anderen Berufsangehörigen, Rat einzuholen. Bei der Offenlegung oder Weitergabe von Informationen innerhalb der beschäftigenden Organisation sowie der Einholung fachlichen Rats von Dritten, hat der Berufsangehörige die Pflicht zur Verschwiegenheit zu beachten.

## **ABSCHNITT 220**

### **ERSTELLUNG UND PRÄSENTATION VON INFORMATIONEN**

#### **Einleitung**

- 220.1        Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 220.2        Das Erstellen oder Präsentieren von Informationen könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, Einschüchterung oder sonstigen Gefährdungen für die Wahrung von einer oder mehreren allgemeinen Berufspflicht(en) führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 220.3 A1     Berufsangehörige auf allen Hierarchiestufen einer beschäftigenden Organisation sind in die Erstellung und Präsentation von Informationen innerhalb und außerhalb der Organisation eingebunden.
- 220.3 A2     Stakeholder, für die diese Informationen erstellt oder denen diese präsentiert werden, sind unter anderem:
- das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen
  - Anleger und Kreditgeber oder sonstige Gläubiger
  - Aufsichtsbehörden.

Diese Informationen könnten den Stakeholdern helfen, die Sachlage der beschäftigenden Organisation zu verstehen und zu beurteilen und dementsprechend mit Blick auf die Organisation Entscheidungen zu treffen. Informationen können Finanz- und Nichtfinanzinformationen enthalten, die veröffentlicht oder für interne Zwecke verwendet werden könnten.

Hierzu zählen z. B.:

- Betriebs- und Leistungsberichte
- Entscheidungsanalysen
- Budgets und Prognosen
- internen und externen Prüfern zur Verfügung gestellte Informationen
- Risikoanalysen

- allgemeinen und besonderen Zwecken dienende Abschlüsse
- Steuererklärungen
- Berichte, die für Aufsichtsbehörden zum Zweck der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften erstellt werden.

220.3 A3 Für den Zweck dieses Abschnitts umfasst die Erstellung oder Präsentation von Informationen das Erfassen, Aufbewahren und Genehmigen von Informationen.

**R220.4** Bei der Erstellung und Präsentation von Informationen hat der Berufsangehörige:

- (a) Informationen in Übereinstimmung mit einem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk, sofern anwendbar, zu erstellen oder zu präsentieren
- (b) Informationen auf eine Art zu erstellen oder zu präsentieren, dass vertragliche oder regulatorische Ergebnisse dadurch nicht unangemessen fehlgeleitet oder beeinflusst werden
- (c) pflichtgemäßes Ermessen auszuüben, um:
  - (i) die Tatsachen exakt und vollständig in allen wesentlichen Belangen darzustellen
  - (ii) die genaue Art der Geschäftsvorfälle oder Tätigkeiten eindeutig zu beschreiben und
  - (iii) Informationen zeitnah und auf geeignete Weise zu klassifizieren und zu erfassen, und
- (d) nichts wegzulassen, mit der Absicht, die Informationen irreführend zu gestalten oder vertragliche und regulatorische Ergebnisse auf unangemessene Weise zu beeinflussen.

220.4 A1 Ein Beispiel, wie ein vertragliches oder regulatorisches Ergebnis unangemessen beeinflusst wird, ist die Verwendung einer unrealistischen Schätzung, um damit absichtlich die Verletzung einer vertraglichen Anforderung zu verhindern, z. B. eine vertragliche Beschränkung im Zusammenhang mit Schulden oder eine regulatorische Anforderung, wie Eigenkapitalanforderungen bei Finanzinstituten.

### **Ermessensspielraum bei der Erstellung oder Präsentation von Informationen**

**R220.5** Die Erstellung oder Präsentation von Informationen könnte bei der Bildung des fachlichen Urteils einen gewissen Ermessensspielraum beinhalten. Der Berufsangehörige hat einen derartigen Ermessensspielraum nicht mit der Absicht auszuüben, andere irrezuführen oder vertragliche oder regulatorische Ergebnisse unangemessen zu beeinflussen.

220.5 A1 Beispiele, wie ein Ermessensspielraum missbraucht werden könnte, um unangemessene Ergebnisse zu erzielen, sind:

- das Festlegen von Schätzungen, z. B. Schätzungen des Zeitwerts, um Gewinn oder Verlust falsch darzustellen
- das Auswählen oder Ändern eines Bilanzierungswahlrechts im Rahmen des maßgeblichen Regelwerks, z. B. einer Auswahlmethode zur Bilanzierung von langfristigen Verträgen zur fehlerhaften Darstellung von Gewinn oder Verlust
- das Festlegen eines Transaktionszeitpunktes, z. B. Festlegung des Zeitpunktes eines Verkaufs von Vermögenswerten zum Zweck der Falschdarstellung an das Ende des Geschäftsjahres
- das Festlegen der Struktur von Transaktionen, z. B. Strukturierung von Finanztransaktionen, um Vermögenswerte und Schulden oder den Ausweis des Cashflows falsch darzustellen
- die Auswahl von Abschlussangaben, z. B. zum Zweck der Falschdarstellung etwaiger Informationen im Zusammenhang mit finanziellen oder betrieblichen Risiken auszulassen oder zu verschleiern.

**R220.6** Bei der Durchführung von beruflichen Tätigkeiten, insbesondere solchen, die keine Einhaltung eines Regelwerks der Rechnungslegung erfordern, hat der Berufsangehörige pflichtgemäßes Ermessen auszuüben, um Folgendes festzustellen und zu berücksichtigen:

- (a) den Zweck, für den die Informationen verwendet werden sollen
- (b) den Kontext, in dem diese bereitgestellt werden, und
- (c) die Zielgruppe, an die diese gerichtet ist.

220.6 A1 Beim Erstellen und Präsentieren von Pro-forma-Berichten, Budgets oder Prognosen würde das Einbeziehen einschlägiger Schätzungen, Näherungswerte und Annahmen, sofern angemessen, diejenigen, die sich auf derartige Informationen verlassen könnten, bei der eigenen Urteilsfindung unterstützen.

220.6 A2 Der Berufsangehörige könnte auch in Erwägung ziehen, die Zielgruppe, den Kontext und den Zweck der zu präsentierenden Informationen zu erläutern.

### **Verwendung der Arbeit von Dritten**

**R220.7** Ein Berufsangehöriger, der sich auf die Arbeit von Dritten, innerhalb oder außerhalb der beschäftigenden Organisation, stützen will, hat bei der Festlegung der ggf. erforderlichen Schritte pflichtgemäßes Ermessen auszuüben, um die in Absatz R220.4 enthaltenen Verantwortungen zu

erfüllen.

220.7 A1 Zu den Faktoren, die bei der Festlegung zu betrachten sind, ob die Verwendung der Arbeit von Dritten vertretbar ist, zählen:

- Ruf und Fachkenntnisse der anderen Person oder Organisation und deren verfügbare Ressourcen
- ob die andere Person anzuwendenden Berufs- und Verhaltensstandards unterliegt.

Derartige Informationen könnten durch eine frühere Verbindung mit der anderen Person oder Organisation oder durch Befragungen anderer erlangt werden.

### **Umgang mit Informationen, die irreführend sind oder sein könnten**

**R220.8** Wenn ein Berufsangehöriger weiß oder Grund zur Annahme hat, dass die Informationen, mit denen er in Verbindung gebracht wird, irreführend sind, hat er geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um den Sachverhalt richtigzustellen.

220.8 A1 Zu den Handlungen, die angemessen sein könnten, zählen:

- dass der Berufsangehörige mit seinem Vorgesetzten und/oder der angemessenen Managementebene oder den für die Überwachung Verantwortlichen seine Bedenken erörtert, dass die Informationen irreführend sind, und die betreffenden Personen bittet, geeignete Maßnahmen zur Lösung des Sachverhalts zu ergreifen. Mögliche Maßnahmen könnten einschließen:
  - zu veranlassen, dass die Informationen korrigiert werden
  - wenn die Informationen den vorgesehenen Nutzern bereits bekannt sind, diese über die korrekten Informationen zu informieren
- dass Regelungen und Verfahren der beschäftigenden Organisation zum Umgang mit derartigen Sachverhalten zurate gezogen werden (z. B. Regelungen zu Berufspflichten und Whistleblowing).

220.8 A2 Der Berufsangehörige könnte feststellen, dass die beschäftigende Organisation keine geeigneten Maßnahmen ergriffen hat. Hat der Berufsangehörige weiterhin Grund zur Annahme, dass die Informationen irreführend sind, dann könnten die folgenden weiteren Maßnahmen geeignet sein, vorausgesetzt der Berufsangehörige beachtet weiterhin seine Pflicht zur Verschwiegenheit:

- Beratung mit:
  - einer einschlägigen Berufsorganisation

- dem internen Revisor oder dem Abschlussprüfer der beschäftigenden Organisation
- einem Rechtsberater.
- Festlegung, ob Anforderungen zur Kommunikation bestehen mit:
  - Dritten, einschließlich Nutzern der Informationen
  - Regulierungs- und Aufsichtsbehörden.

**R220.9** Stellt der Berufsangehörige nach Ausschöpfung aller möglichen Optionen fest, dass keine geeigneten Maßnahmen getroffen wurden und es Grund zur Annahme gibt, dass die Informationen weiterhin irreführend sind, hat sich der Berufsangehörige von diesen Informationen zu distanzieren.

220.9 A1 Unter solchen Gegebenheiten könnte es für einen Berufsangehörigen angemessen sein, bei der beschäftigenden Organisation zu kündigen.

### **Dokumentation**

220.10 A1 Der Berufsangehörige ist angehalten, Folgendes zu dokumentieren:

- die Tatsachen
- die Rechnungslegungsgrundsätze oder sonstige maßgeblichen beruflichen Standards
- Mitteilungen und Personen, mit denen die Sachverhalte besprochen wurden
- die in Erwägung gezogenen Vorgehensweisen
- wie der Berufsangehörige den/die Sachverhalt(e) zu behandeln versucht hat.

### **Sonstige Überlegungen**

220.11 A1 In Fällen, in denen sich Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten hinsichtlich der Erstellung oder Präsentation von Informationen aus finanziellem Interesse ergeben, und einschließlich Vergütungen und Anreizen in Verbindung mit Finanzberichterstattung und Entscheidungsfindung, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise gemäß Abschnitt 240 Anwendung.

220.11 A2 In Fällen, in denen irreführende Informationen Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften enthalten könnten, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise gemäß Abschnitt 260 Anwendung.

220.11 A3 In Fällen, in denen sich Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten hinsichtlich der Erstellung oder Präsentation von Informationen aufgrund von Druck ergeben, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise gemäß Abschnitt 270 Anwendung.

## **ABSCHNITT 230**

### **HINREICHENDE FACHKENNTNISSE**

#### **Einleitung**

- 230.1        Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 230.2        Ein Handeln ohne hinreichende Fachkenntnisse führt zu einer Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt durch Eigeninteresse. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R230.3**        Ein Berufsangehöriger hat eine beschäftigende Organisation hinsichtlich seines Fachwissens oder seiner Erfahrungen nicht wissentlich irrezuführen.
- 230.3 A1        Die Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt verlangt, dass ein Berufsangehöriger nur solche bedeutenden Aufgaben übernimmt, zu deren Ausführung er über eine hinreichende Ausbildung oder Erfahrung verfügt oder diese erlangen kann.
- 230.3 A2        Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein Berufsangehöriger:
- unzureichend Zeit für die Durchführung oder Erledigung der betroffenen Aufgaben hat
  - unvollständige, eingeschränkte oder anderweitig unzulängliche Informationen für die Durchführung der Aufgaben hat
  - unzulängliche Erfahrung, Aus- und/oder Fortbildung hat
  - unzureichende Ressourcen für die Durchführung der Aufgaben hat.
- 230.3 A3        Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:
- der Umfang, in dem der Berufsangehörige mit anderen zusammenarbeitet
  - die Seniorität des Berufsangehörigen in dem Geschäftsfeld
  - der Grad an Beaufsichtigung und Überprüfung, der auf die Arbeit verwendet wird.

230.3 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- das Erlangen von Unterstützung oder Schulung durch jemandem mit dem erforderlichen Fachwissen
- das Sicherstellen, dass ausreichend Zeit zur Durchführung der relevanten Aufgaben zur Verfügung steht.

**R230.4** Kann einer Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt nicht begegnet werden, hat ein Berufsangehörige festzustellen, ob er die Durchführung der fraglichen Aufgaben ablehnt. Stellt der Berufsangehörige fest, dass die Ablehnung angemessen ist, hat er die Gründe dafür mitzuteilen.

### **Sonstige Überlegungen**

230.5 A1 Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 270 sind anzuwenden, wenn ein Berufsangehöriger dem Druck unterliegt, auf eine Weise zu handeln, die zu einem Verstoß gegen die Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt führen könnten.

## **ABSCHNITT 240**

### **FINANZIELLE INTERESSEN UND MIT DER FINANZBERICHTERSTATTUNG UND ENTSCHEIDUNGSFINDUNG VERBUNDENE VERGÜTUNG UND ANREIZE**

#### **Einleitung**

- 240.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 240.2 Besteht ein finanzielles Interesse oder ist bekannt, dass ein Angehöriger der engen oder nahen Familie ein finanzielles Interesse hat, könnte dies zu einer Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zur Objektivität oder zur Verschwiegenheit durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R240.3** Ein Berufsangehöriger hat weder Informationen zu manipulieren noch vertrauliche Informationen zum persönlichen Vorteil oder zum finanziellen Vorteil Dritter zu verwenden.
- 240.3 A1 Berufsangehörige könnten finanzielle Interessen haben oder von finanziellen Interessen Angehöriger der engen oder nahen Familie Kenntnis haben, die unter bestimmten Gegebenheiten zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen könnten. Zu finanziellen Interessen zählen auch solche, die sich aus den mit der Finanzberichterstattung und Entscheidungsfindung verbundenen Vergütungs- und Anreizvereinbarungen ergeben.
- 240.3 A2 Zu den Beispielen für Gegebenheiten, die zu Gefährdungen durch Eigeninteresse führen könnten, gehören Situationen, in denen der Berufsangehörige oder ein Angehöriger dessen enger oder naher Familie:
- ein Motiv und eine Gelegenheit zur Manipulation preissensibler Informationen hat, um finanziellen Nutzen daraus zu ziehen
  - ein unmittelbares oder mittelbares finanzielles Interesse an der beschäftigenden Organisation hat und der Wert dieses finanziellen Interesses unmittelbar von Entscheidungen des Berufsangehörigen beeinflusst werden könnte

- einen Anspruch auf einen erfolgsabhängigen Bonus hat und die Höhe dieses Bonus unmittelbar von Entscheidungen des Berufsangehörigen beeinflusst werden könnte
- unmittelbar oder mittelbar Optionen auf Anteile der beschäftigenden Organisation hält, deren Wert von Entscheidungen des Berufsangehörigen beeinflusst werden könnte
- an Vergütungsvereinbarungen teilnimmt, die Anreize für das Erreichen bestimmter Erfolgsziele bieten oder Anstrengungen unterstützen, den Wert der Anteile der beschäftigenden Organisation zu maximieren. Ein Beispiel einer Vergütungsregelung könnte die Beteiligung an Anreizprogrammen sein, die mit der Erfüllung bestimmter Leistungsparameter verbunden sind.

240.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:

- die Bedeutung des finanziellen Interesses. Das Vorliegen eines bedeutenden finanziellen Interesses hängt von den persönlichen Umständen und der Wesentlichkeit des finanziellen Interesses für die Person ab.
- Regelungen und Verfahren für einen vom Management unabhängigen Ausschuss, um die Höhe oder die Form der Vergütung des oberen Managements festzulegen.
- die Unterrichtung der für die Überwachung Verantwortlichen entsprechend interner Regelungen über:
  - alle relevanten Interessen
  - alle Pläne zur Ausübung von Rechten an oder zum Handel mit relevanten Anteilen
- interne und externe Prüfungsverfahren zur Begegnung von Problemen, die finanzielles Interesse auslösen.

240.3 A4 Gefährdungen, die durch Vergütungs- oder Anreizvereinbarungen geschaffen werden, könnten durch expliziten oder impliziten Druck von Vorgesetzten oder Kollegen noch verstärkt werden (vgl. Abschnitt 270 *Druck zum Verstoß gegen allgemeine Berufspflichten*).

## **ABSCHNITT 250**

### **ANREIZE, EINSCHLIESSLICH GESCHENKE UND BEWIRTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 250.1      Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 250.2      Das Angebot oder die Annahme von Anreizen könnte eine Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung schaffen, insbesondere bei den Pflichten zu Integrität, zu Objektivität und zum berufswürdigen Verhalten.
- 250.3      Dieser Abschnitt legt die Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die für die Anwendung des Rahmenkonzepts hinsichtlich des Angebots und der Annahme von Anreizen relevant sind, wenn berufliche Tätigkeiten ausgeübt werden, die keine Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften darstellen. Dieser Abschnitt verlangt vom Berufsangehörigen auch, dass er bei Angebot oder Annahme von Anreizen die maßgeblichen Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 250.4 A1      Ein Anreiz ist eine Sache, eine Situation oder eine Handlung, die dazu verwendet wird, um das Verhalten einer anderen Person zu beeinflussen, aber nicht notwendigerweise mit der Absicht deren Verhalten unangemessen zu beeinflussen. Anreize können kleinere Gefälligkeiten zwischen Geschäftskollegen ebenso sein wie Handlungen, die zu Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften führen. Ein Anreiz kann viele verschiedene Formen annehmen. Zum Beispiel:
- Geschenke
  - Bewirtungen
  - Entertainment
  - politische oder gemeinnützige Spenden
  - Appelle an Freundschaft und Loyalität
  - Anstellung oder sonstige wirtschaftliche Möglichkeiten
  - Vorzugsbehandlung, Sonderrechte oder Privilegien.

## **Anreize, die aufgrund von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verboten sind**

**R250.5** In vielen Rechtsräumen gibt es Gesetze und andere Rechtsvorschriften, etwa im Zusammenhang mit Bestechung und Korruption, die das Angebot oder die Annahme von Anreizen unter gewissen Umständen verbieten. Der Berufsangehörige hat ein Verständnis von den maßgeblichen Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen und diese zu erfüllen, wenn er auf derartige Gegebenheiten trifft.

## **Anreize, die aufgrund von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften nicht verboten sind**

250.6 A1 Das Angebot oder die Annahme von Anreizen, die nicht durch Gesetze und andere Rechtsvorschriften verboten sind, könnten dennoch zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen.

### *Anreize mit der Absicht, Verhalten unangemessen zu beeinflussen*

**R250.7** Ein Berufsangehöriger hat weder Anreize anzubieten noch andere zu ermutigen, solche anzubieten, die in der Absicht erfolgen, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen, bzw. von denen der Berufsangehörige annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter annehmen würde, dass sie mit dieser Absicht angeboten werden.

**R250.8** Ein Berufsangehöriger hat weder Anreize anzunehmen noch andere zu ermutigen, solche anzunehmen, bei denen er zu dem Schluss kommt, dass sie in der Absicht angeboten werden, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen bzw. von denen er annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter annehmen würde, dass sie mit dieser Absicht angeboten werden.

250.9 A1 Ein Anreiz wird dann als unangemessene Einflussnahme auf das Verhalten einer Person angesehen, wenn er die Person zu pflichtwidrigem Handeln verleitet. Eine solche unzulässige Einflussnahme kann entweder gegen den Empfänger oder gegen eine andere Person gerichtet sein, die mit dem Empfänger in Beziehung steht. Die allgemeinen Berufspflichten sind ein angemessener Referenzrahmen für einen Berufsangehörigen bei der Überlegung, was pflichtwidriges Verhalten seitens des Berufsangehörigen und ggf. in Analogie dazu seitens anderer Personen bedeutet.

250.9 A2 Ein Verstoß gegen die allgemeine Berufspflicht zur Integrität entsteht, wenn ein Berufsangehöriger einen Anreiz anbietet oder annimmt, oder andere dazu ermuntert, diesen anzunehmen oder anzubieten, sofern damit beabsichtigt ist, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen.

250.9 A3 Die Feststellung, ob eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht besteht, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, erfordert die Ausübung

pflichtgemäßen Ermessens. Folgende Faktoren könnten hier relevant sein:

- Art, Häufigkeit, Wert und kumulative Auswirkung des Anreizes
- der Zeitpunkt, zu dem der Anreiz im Verhältnis zu einer Maßnahme oder einer Entscheidung, die dadurch beeinflusst werden könnte, angeboten wird
- ob der Anreiz übliche oder kulturell bedingte Praxis unter diesen Gegebenheiten ist, z. B. ein Geschenk anlässlich eines religiösen Feiertags oder einer Hochzeit
- ob der Anreiz ein Bestandteil einer beruflichen Tätigkeit ist, z. B. das Angebot oder die Annahme eines Mittagessens im Zusammenhang mit einem geschäftlichen Treffen
- ob das Angebot des Anreizes auf einen einzelnen Empfänger beschränkt ist oder für eine größere Gruppe verfügbar ist; die größere Gruppe könnten intern oder extern zur beschäftigenden Organisation zählende Personen sein, z. B. Kunden oder Lieferanten.
- Aufgaben und Positionen von Personen, die den Anreiz anbieten oder denen dieser angeboten wird
- ob der Berufsangehörige weiß oder Grund zur Annahme hat, dass der Anreiz gegen die Regelungen und Verfahren der beschäftigenden Organisation der Gegenpartei verstoßen würde
- der Grad der Transparenz, mit der der Anreiz angeboten wird
- ob der Anreiz vom Empfänger gefordert oder erbeten wurde
- bekanntes vorheriges Verhalten oder Ruf des Anbietenden.

Überlegung zu weiteren Maßnahmen

250.10 A1 Erfährt der Berufsangehörige von einem Anreiz, der mit der tatsächlichen oder vermeintlichen Absicht angeboten wird, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, könnten selbst dann Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten bestehen, wenn die Anforderungen der Absätze R250.7 und R250.8 erfüllt sind.

250.10 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um solchen Gefährdungen zu begegnen, sind:

- die Information des oberen Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen bei der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen oder des Anbieters
- die Änderung oder Beendigung der Geschäftsbeziehung zum Anbieter.

*Anreize ohne die Absicht, Verhalten unangemessen zu beeinflussen*

- 250.11 A1 Die Anforderungen und Anwendungshinweise des Rahmenkonzepts finden Anwendung, wenn ein Berufsangehöriger schlussfolgert, dass keine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen.
- 250.11 A2 Ist ein derartiger Anreiz belanglos und unbeachtlich, werden alle entstandenen Gefährdungen in einem vertretbaren Maß sein.
- 250.11 A3 Zu den Beispielen für Gegebenheiten, bei denen das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes zu Gefährdungen führen könnte, selbst wenn der Berufsangehörige schlussfolgert, dass keine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, zählen:
- Gefährdungen durch Eigeninteresse:
    - Ein Lieferant bietet einem Berufsangehörigen eine Teilzeitbeschäftigung an.
  - Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit:
    - Ein Berufsangehöriger nimmt einen Kunden oder Lieferanten regelmäßig zu Sportveranstaltungen mit.
  - Gefährdungen durch Einschüchterung:
    - Ein Berufsangehöriger nimmt Bewirtungen an, die als unangemessen wahrgenommen werden könnten, wenn sie öffentlich gemacht würden.
- 250.11 A4 Die relevanten Faktoren zur Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen, die durch das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes entstehen, umfassen dieselben Faktoren, die in Absatz 250.9 A3 zur Feststellung einer Absicht festgelegt sind.
- 250.11 A5 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Gefährdungen beseitigen könnten, die durch das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes entstehen, gehören:
- die Ablehnung oder das Nichtanbieten des Anreizes
  - das Übertragen von Verantwortung für geschäftliche Entscheidungen, die die Gegenpartei betreffen, auf eine andere Person, von der der Berufsangehörige keinen Anlass zu der Vermutung hat, dass diese bei ihrer Entscheidung unangemessen beeinflusst werden wird oder dies so wahrgenommen werden würde.
- 250.11 A6 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen sein könnten, die durch das Angebot oder die Annahme

eines solchen Anreizes entstehen, zählen:

- die Transparenz gegenüber dem oberen Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen bei der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei hinsichtlich des Angebots oder der Annahme eines Anreizes
- die Protokollierung des Anreizes durch die beschäftigende Organisation des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers<sup>5</sup>, der nicht anderweitig in die berufliche Tätigkeit eingebunden ist, um eine Überprüfung der vom Berufsangehörigen durchgeführten Arbeiten oder getroffenen Entscheidungen durchzuführen, die die Person oder Organisation betreffen, von der der Berufsangehörige den Anreiz angenommen hat
- die gemeinnützige Spende des Anreizes nach Erhalt und die angemessene Offenlegung der Spende, z. B. an die für die Überwachung Verantwortlichen oder die Person, die den Anreiz angeboten hat
- die Erstattung der Kosten des erhaltenen Anreizes, z. B. einer Bewirtung
- die schnellstmögliche Rückgabe des Anreizes, z. B. eines angenommenen Geschenks.

### **Angehörige der engen oder nahen Familie**

**R250.12** Ein Berufsangehöriger hat auf mögliche Gefährdungen für die Wahrung seiner allgemeinen Berufspflichten zu achten, die durch das Angebot eines Anreizes entstehen:

- (a) durch einen Angehörigen seiner engen oder nahen Familie an eine Gegenpartei, mit der der Berufsangehörige eine geschäftliche Beziehung unterhält, oder
- (b) an einen Angehörigen seiner engen oder nahen Familie durch eine Gegenpartei, mit der der Berufsangehörige eine geschäftliche Beziehung unterhält.

**R250.13** Wenn der Berufsangehörige erfährt, dass ein Anreiz einem Angehörigen seiner engen oder nahen Familie angeboten wird oder von diesem angeboten wird, und schlussfolgert, dass die Absicht besteht, das Verhalten des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei unangemessen zu beeinflussen, oder annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich schlussfolgern würde, dass eine solche Absicht besteht, hat

---

<sup>5</sup> Im Originaltext wird der Begriff des „Appropriate Reviewer“ verwendet. In der deutschen Übersetzung wird der Begriff des „geeigneten Reviewers“ gewählt, auch wenn dabei nicht ein Review, d.h. eine „prüferische Durchsicht“ im technischen Sinne vorliegen sollte

der Berufsangehörige dem Angehörigen der engen oder nahen Familie den Rat zu erteilen, den Anreiz nicht anzubieten oder anzunehmen.

250.13 A1 Die Faktoren im Absatz 250.9 A3 sind bei der Festlegung relevant, ob eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei unangemessen zu beeinflussen. Ein weiterer relevanter Faktor ist die Art oder Nähe der Beziehung zwischen:

- (a) dem Berufsangehörigen und dem Angehörigen seiner engen oder nahen Familie
- (b) dem Angehörigen der engen oder nahen Familie und der Gegenpartei sowie
- (c) dem Berufsangehörigen und der Gegenpartei.

Ein Beschäftigungsangebot außerhalb des normalen Bewerbungsprozesses an den Ehegatten des Berufsangehörigen durch eine Gegenpartei, mit der er einen bedeutenden Vertrag verhandelt, könnte z. B. für eine solche Absicht sprechen.

250.13 A2 Die Anwendungshinweise in Absatz 250.10 A2 sind auch relevant bei der Begegnung von Gefährdungen, die entstehen könnten, wenn eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei unangemessen zu beeinflussen, selbst wenn der Angehörige der engen oder nahen Familie dem in Absatz R250.13 gegebenen Rat gefolgt ist.

#### *Anwendung des Rahmenkonzepts*

250.14 A1 Wenn der Berufsangehörige erfährt, dass ein Anreiz unter den in Absatz R250.12 behandelten Gegebenheiten angeboten wurde, könnten Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten entstehen, wenn:

- (a) der Angehörige der engen oder nahen Familie den Anreiz entgegen dem Rat des Berufsangehörigen gemäß Absatz R250.13 anbietet oder annimmt oder
- (b) der Berufsangehörige keinen Grund zur Annahme hat, dass eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Berufsangehörigen oder der Gegenpartei unangemessen zu beeinflussen.

250.14 A2 Die Anwendungshinweise in den Absätzen 250.11 A1 bis 250.11 A6 sind relevant, um solche Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen. Faktoren, die für die Beurteilung des Grads der Gefährdungen unter diesen Gegebenheiten relevant sind, schließen auch die Art und die Nähe der in Absatz 250.13 A1 dargelegten Beziehungen ein.

## **Sonstige Überlegungen**

- 250.15 A1 Wird einem Berufsangehörigen von einer beschäftigenden Organisation ein Anreiz in Bezug auf finanzielle Interessen, Vergütungen und leistungsbezogene Aspekte angeboten, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 240 Anwendung.
- 250.15 A2 Stößt ein Berufsangehöriger auf Anreize, die zu einem tatsächlichen oder vermuteten Verstoß gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften durch andere Personen führen könnten, die für oder auf Weisung der beschäftigenden Organisation tätig sind, oder wird er auf derartige Verstöße aufmerksam gemacht, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 260 Anwendung.
- 250.15 A3 Wird auf einen Berufsangehörigen Druck ausgeübt, um Anreize anzubieten oder anzunehmen, die zu Gefährdungen der Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen könnten, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 270 Anwendung.

## **ABSCHNITT 260**

### **REAKTION AUF VERSTÖSSE GEGEN GESETZE UND ANDERE RECHTSVORSCHRIFTEN**

#### **Einleitung**

- 260.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 260.2 Gefährdungen für die Wahrung der Pflicht zu Integrität und zu berufswürdigem Verhalten durch Eigeninteresse oder Einschüchterung entstehen, wenn ein Berufsangehöriger von tatsächlichen oder vermuteten Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften erfährt.
- 260.3 Ein Berufsangehöriger könnte auf tatsächliche oder vermutete Verstöße bei der Berufsausübung stoßen oder auf diese aufmerksam gemacht werden. Dieser Abschnitt leitet den Berufsangehörigen bei der Beurteilung der Auswirkungen des Sachverhalts und der möglichen Vorgehensweisen an, wenn es um die Reaktion auf tatsächliche oder vermutete Verstöße geht gegen:
- (a) Gesetze und andere Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Ermittlung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss der beschäftigenden Organisation beigemessen wird, und
  - (b) sonstige Gesetze und Rechtsvorschriften, die keine unmittelbare Auswirkung auf die Ermittlung der Beträge und Angaben im Abschluss der beschäftigenden Organisation haben, deren Einhaltung jedoch grundlegend für die betrieblichen Aspekte der Geschäftstätigkeit der beschäftigenden Organisation, für deren Fähigkeit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit oder zur Vermeidung wesentlicher Strafen ist.

#### **Ziele des Berufsangehörigen hinsichtlich Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften**

- 260.4 Ein charakteristisches Merkmal des Berufsstands besteht in der Übernahme der Verantwortung, im öffentlichen Interesse zu handeln. Reagiert der Berufsangehörige auf tatsächliche oder vermutete Verstöße, sind seine Ziele dabei:
- (a) die Pflichten zu Integrität und zu berufswürdigem Verhalten zu erfüllen
  - (b) das Management oder, sofern angemessen, die für die Überwachung Verantwortlichen in der beschäftigenden Organisation darauf

aufmerksam zu machen, damit diese:

- (i) die Folgen des festgestellten oder vermuteten Verstoßes korrigieren, beheben oder abschwächen können, oder
  - (ii) den Verstoß dort verhindern, wo er noch nicht eingetreten ist, und
- (c) weitere Handlungen, soweit dies im öffentlichen Interesse angemessen ist, vorzunehmen.

## **Anforderungen und Anwendungshinweise**

### **Allgemeines**

260.5 A1 Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften („Verstöße“) umfassen absichtliches oder unabsichtliches Tun oder Unterlassen, das gegen die geltenden Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt und von folgenden Parteien begangen wird:

- (a) der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen
- (b) den bei der beschäftigenden Organisation für die Überwachung Verantwortlichen
- (c) dem Management der beschäftigenden Organisation oder
- (d) sonstigen Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung der beschäftigenden Organisation tätig sind.

260.5 A2 Zu den Beispielen für Gesetze und andere Rechtsvorschriften im Rahmen dieses Abschnitts zählen solche, die Folgendes regeln:

- dolose Handlungen, Korruption und Bestechung
- Geldwäsche, Finanzierung terroristischer Vereinigungen und Erträge aus Straftaten
- Wertpapiermärkte und -handel
- Bank- und andere Finanzprodukte sowie -dienstleistungen
- Datenschutz
- Steuer- und Pensionsschulden und -zahlungen
- Umweltschutz
- Öffentliche Gesundheit und Sicherheit.

260.5 A3 Ein Verstoß könnte zu Geldbußen, Rechtsstreitigkeiten oder sonstigen rechtlichen Folgen für die beschäftigende Organisation führen und möglicherweise wesentlich deren Abschlüsse beeinträchtigen. Von Bedeutung ist dabei, dass derartige Verstöße weitreichende Auswirkungen

auf das öffentliche Interesse haben könnten, und zwar hinsichtlich möglicher erheblicher Schäden für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder der Öffentlichkeit. Für Zwecke dieses Abschnitts ist ein Verstoß, der erheblichen Schaden verursacht, ein Verstoß, der zu ernsthaften negativen Folgen für irgendeine der genannten Parteien in finanzieller oder nichtfinanzieller Hinsicht führt. Beispiele umfassen das Verüben doloser Handlungen, die zu bedeutenden finanziellen Verlusten für Anleger führen, sowie Verstöße gegen Umweltgesetze und andere Rechtsvorschriften, die die Gesundheit oder die Sicherheit von Beschäftigten oder der Öffentlichkeit gefährden.

**R260.6** In manchen Rechtsräumen gibt es rechtliche Bestimmungen, die regeln, wie Berufsangehörige Verstöße oder mutmaßliche Verstöße zu behandeln haben. Diese rechtlichen Bestimmungen könnten von den Bestimmungen in diesem Abschnitt abweichen oder darüber hinausgehen. Trifft der Berufsangehörige auf solche Verstöße oder vermuteten Verstöße, so hat er ein Verständnis von diesen rechtlichen Bestimmungen zu erlangen und diese zu erfüllen, einschließlich:

- (a) jedweder Anforderung, den Sachverhalt einer zuständigen Behörde zu melden, und
- (b) jedweden Verbots, die betreffende Partei zu warnen.

260.6 A1 Ein Verbot, die betreffende Partei zu warnen, könnte z. B. gemäß Geldwäschegesetz auftreten.

260.7 A1 Dieser Abschnitt findet unabhängig von der Art der beschäftigenden Organisation Anwendung, d.h. unabhängig davon, ob es sich um eine Einheit von öffentlichem Interesse handelt.

260.7 A2 Ein Berufsangehöriger, der auf Sachverhalte, stößt oder aufmerksam gemacht wird, die zweifelsfrei belanglos sind, muss diesen Abschnitt nicht erfüllen. Ob ein Sachverhalt zweifelsfrei belanglos ist, muss anhand der Art und der finanziellen und sonstigen Auswirkung auf die beschäftigende Organisation, deren Stakeholdern und der Öffentlichkeit beurteilt werden.

260.7 A3 Dieser Abschnitt behandelt nicht:

- (a) persönliches Fehlverhalten, das nicht mit den Geschäftstätigkeiten der beschäftigenden Organisation im Zusammenhang steht, und
- (b) Verstöße durch andere als die in Absatz 260.5 A1 genannten Parteien.

Der Berufsangehörige könnte dennoch die Anleitungen in diesem Abschnitt bei der Überlegung als hilfreich empfinden, wie er auf diese Situationen reagieren soll.

## **Verantwortung des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen der beschäftigenden Organisation**

- 260.8 A1 Unter der Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen liegt es in der Verantwortung des Managements der beschäftigenden Organisation, sicherzustellen, dass die Geschäftstätigkeit der beschäftigenden Organisation in Übereinstimmung mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ausgeübt wird. Das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen sind auch verantwortlich dafür, jedweden Verstoß folgender Parteien zu erkennen und darauf zu reagieren:
- (a) der beschäftigenden Organisation
  - (b) einer Einzelperson, die bei der beschäftigenden Organisation für die Überwachung verantwortlich ist
  - (c) eines Mitglieds des Managements oder
  - (d) sonstiger Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung der beschäftigenden Organisation tätig sind.

## **Verantwortung aller Berufsangehörigen**

**R260.9** Bestehen innerhalb der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen Protokolle oder Verfahren, um auf Verstöße oder vermutete Verstöße zu reagieren, sind diese bei der Festlegung der Reaktion auf einen solchen Verstoß zu beachten.

260.9 A1 Viele beschäftigende Organisationen haben Protokolle und Verfahren eingeführt, wie intern mit Verstößen oder vermuteten Verstößen umzugehen ist. Diese Protokolle und Verfahren beinhalten z. B. Regelungen zu den Berufspflichten oder interne Mechanismen zum Whistleblowing. Derartige Protokolle und Verfahren könnten vorsehen, dass Sachverhalte anonym über vorbestimmte Kanäle kommuniziert werden.

**R260.10** Sollte ein Berufsangehöriger von einem Sachverhalt Kenntnis erlangen, auf den dieser Abschnitt Anwendung findet, müssen die Schritte, die der Berufsangehörige zur Erfüllung dieses Abschnitts ausführt, zeitnah erfolgen. Um zeitnahe Schritte zu unternehmen, hat der Berufsangehörige die Art des Sachverhalts und den möglichen Schaden für die Interessen der beschäftigenden Organisation, der Anleger, Gläubiger, Beschäftigten oder der Öffentlichkeit in Betracht ziehen.

## **Verantwortung von leitenden Angehörigen der rechnungslegungsbezogenen Berufe**

260.11 A1 Leitende Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe („leitende Berufsangehörige“) sind Führungs- oder Leitungskräfte, die bedeutenden Einfluss ausüben können und Entscheidungen bezüglich Beschaffung, Einsatz und Kontrolle menschlicher, finanzieller, physischer und

immaterieller Ressourcen der beschäftigenden Organisation treffen. Von diesen Personen wird eher erwartet, dass sie eine im öffentlichen Interesse angemessene Maßnahme ergreifen, um auf Verstöße oder vermutete Verstöße zu reagieren, als von anderen Berufsangehörigen innerhalb der beschäftigenden Organisation. Dies liegt an der Aufgabe, der Position und dem Einflussbereich des leitenden Berufsangehörigen innerhalb der beschäftigenden Organisation.

#### *Ein Verständnis vom Sachverhalt erlangen*

**R260.12** Wenn ein leitender Berufsangehöriger bei seiner Berufsausübung Informationen erhält, die Verstöße oder vermutete Verstöße betreffen, hat der Berufsangehörige ein Verständnis des Sachverhaltes zu erlangen. Dieses Verständnis hat einzuschließen:

- (a) die Art des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes sowie die Gegebenheiten, unter denen dieser eingetreten ist oder eintreten könnte
- (b) die Anwendung maßgeblicher Gesetze und anderer Rechtsvorschriften auf die Gegebenheiten und
- (c) eine Beurteilung der möglichen Folgen für die beschäftigende Organisation, die Anleger, Gläubiger, Beschäftigten oder die breite Öffentlichkeit.

260.12 A1 Von einem leitenden Berufsangehörigen wird erwartet, dass er Fachkenntnisse und Sachverstand anwendet und pflichtgemäßes Ermessen ausübt. Es wird vom Berufsangehörigen jedoch nicht erwartet, dass er über ein größeres Verständnis von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verfügt als das, das für seine Aufgabe innerhalb der beschäftigenden Organisation erforderlich ist. Ob eine Handlung einen Verstoß darstellt, ist letztlich von einem Gericht oder einer anderen zuständigen rechtsprechenden Institution festzustellen.

260.12 A2 Je nach Art und Bedeutung des Sachverhalts könnte der leitende Berufsangehörige veranlassen, oder hierzu angemessene Schritte einleiten, dass der Sachverhalt intern untersucht wird. Der Berufsangehörige könnte sich auch vertraulich mit anderen innerhalb der beschäftigenden Organisation, einer Berufsorganisation oder einem Rechtsberater austauschen.

#### *Reaktion auf den Sachverhalt*

**R260.13** Stellt der leitende Berufsangehörige fest oder vermutet er, dass ein Verstoß vorliegt oder vorliegen könnte, hat er gemäß Absatz R260.9 den Sachverhalt mit seinem direkten Vorgesetzten, sofern vorhanden, zu besprechen. Scheint der direkte Vorgesetzte des Berufsangehörigen in den Sachverhalt eingebunden zu sein, hat er den Sachverhalt mit dem

nächsthöheren Vorgesetzten innerhalb der beschäftigenden Organisation zu besprechen.

260.13 A1 Zweck dieser Besprechung soll die Festlegung sein, wie auf den Sachverhalt zu reagieren ist.

**R260.14** Der leitende Berufsangehörige hat auch angemessene Schritte zu unternehmen, damit:

- (a) der Sachverhalt den für die Überwachung Verantwortlichen mitgeteilt wird
- (b) die anzuwendenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, einschließlich maßgeblicher rechtlicher Bestimmungen zur Berichterstattung von Verstößen oder vermuteten Verstößen an eine zuständige Behörde erfüllt werden
- (c) die Folgen des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes korrigiert, behoben oder abgeschwächt werden
- (d) das Risiko der Wiederholung reduziert wird und
- (e) das Ausführen des Verstoßes verhindert wird, falls dieser noch nicht eingetreten ist.

260.14 A1 Der Sachverhalt ist den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen, damit sie ihre Zustimmung zur Vornahme geeigneter Maßnahmen als Reaktion auf den Sachverhalt erteilen, und sie ihre Verantwortung erfüllen können.

260.14 A2 Manche Gesetze und Rechtsvorschriften könnten einen Zeitraum festlegen, innerhalb dessen Berichte über einen Verstoß oder einen vermuteten Verstoß an eine zuständige Behörde zu erfolgen haben.

**R260.15** Zusätzlich zur Reaktion auf den Sachverhalt gemäß den Bestimmungen dieses Abschnitts hat der leitende Berufsangehörige festzulegen, ob die Offenlegung des Sachverhalts ggf. an den Abschlussprüfer der beschäftigenden Organisation notwendig ist.

260.15 A1 Eine solche Offenlegung entspräche der gesetzlichen oder beruflichen Pflicht des leitenden Berufsangehörigen, alle erforderlichen Informationen bereitzustellen, die der Abschlussprüfer zur Durchführung der Abschlussprüfung benötigt.

*Festlegen, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind*

**R260.16** Der leitende Berufsangehörige hat die Angemessenheit der Reaktion seiner Vorgesetzten, sofern vorhanden, und der für die Überwachung Verantwortlichen zu beurteilen.

260.16 A1 Zu den relevanten Faktoren für die Beurteilung der Angemessenheit der

Reaktion der Vorgesetzten des leitenden Berufsangehörigen, sofern vorhanden, und der für die Überwachung Verantwortlichen gehört, ob:

- die Reaktion zeitnah erfolgt
- sie geeignete Maßnahmen unternommen oder genehmigt haben, um die Folgen des Verstoßes zu korrigieren, zu beheben oder abzuschwächen, oder den Verstoß verhindert haben, falls dieser noch nicht eingetreten ist
- der Sachverhalt ggf. einer zuständigen Behörde mitgeteilt wurde, und ob ggf. diese Angabe zweckmäßig erscheint.

**R260.17** Angesichts der Reaktion der Vorgesetzten des leitenden Berufsangehörigen, sofern vorhanden, und der für die Überwachung Verantwortlichen hat der Berufsangehörige festzustellen, ob weitere Maßnahmen im öffentlichen Interesse erforderlich sind.

260.17 A1 Die Feststellung, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind, sowie deren Art und Umfang wird von verschiedenen Faktoren abhängen, z. B.:

- von gesetzlichen und sonstigen rechtlichen Regelwerken
- von der Dringlichkeit der Situation
- von dem Ausmaß des Sachverhalts innerhalb der beschäftigenden Organisation
- ob der leitende Berufsangehörige weiterhin Vertrauen in die Integrität seiner Vorgesetzten und der für die Überwachung Verantwortlichen hat
- ob der Verstoß oder vermutete Verstoß wahrscheinlich erneut eintreten könnte
- ob es einen glaubwürdigen Nachweis von tatsächlichem oder möglichem erheblichen Schaden an den Interessen der beschäftigenden Organisation, der Anleger, der Gläubiger, Beschäftigten oder der Öffentlichkeit gibt.

260.17 A2 Beispiele für Gegebenheiten, die dazu führen könnten, dass der leitende Berufsangehörige kein Vertrauen mehr in die Integrität seiner Vorgesetzten und der für die Überwachung Verantwortlichen hat, sind Situationen, bei denen:

- der Berufsangehörige deren Beteiligung oder beabsichtigte Beteiligung an Verstößen vermutet oder nachweisen kann
- entgegen gesetzlicher oder rechtlicher Anforderungen sie den Sachverhalt innerhalb eines vertretbaren Zeitraums weder an die zuständige Behörde berichtet noch die Berichterstattung autorisiert

haben.

**R260.18** Der leitende Berufsangehörige hat pflichtgemäßes Ermessen bei der Festlegung der Notwendigkeit, der Art und des Umfangs der weiteren Maßnahme festzustellen. Bei dieser Festlegung hat der Berufsangehörige zu berücksichtigen, ob ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich schlussfolgern würde, dass der Berufsangehörige angemessen im öffentlichen Interesse gehandelt hat.

260.18 A1 Zu den weiteren Handlungen, die der leitende Berufsangehörige unternehmen könnte, zählen:

- das Informieren des Managements des Mutterunternehmens über den Sachverhalt, wenn die beschäftigende Organisation Teil eines Konzerns ist
- die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde, selbst wenn es hierfür keine rechtlichen Anforderungen gibt
- die Kündigung bei der beschäftigenden Organisation.

260.18 A2 Die Kündigung bei der beschäftigenden Organisation ist kein Ersatz für die Vornahme weiterer Handlungen, die erforderlich sein könnten, um die Ziele des leitenden Berufsangehörigen im Rahmen dieses Abschnitts zu erfüllen. In manchen Rechtsräumen könnte es jedoch Einschränkungen hinsichtlich der weiteren verfügbaren Maßnahmen des Berufsangehörigen geben. In solchen Fällen könnte die Kündigung die einzig mögliche Vorgehensweise sein.

Rat einholen

260.19 A1 Da die Beurteilung des Sachverhalts komplexe Analysen und Beurteilungen enthalten könnte, könnte der leitende Berufsangehörige erwägen:

- sich intern zu beraten
- rechtlichen Rat einzuholen, um die Optionen des Berufsangehörigen sowie die beruflichen oder rechtlichen Auswirkungen verschiedener Vorgehensweisen zu verstehen
- sich auf vertraulicher Basis mit einer Berufsorganisation oder Aufsichtsbehörde zu beraten.

Festlegen, ob der Sachverhalt gegenüber einer zuständigen Behörde offengelegt wird

260.20 A1 Die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde ist ausgeschlossen, wenn dies gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt. Der Zweck einer Offenlegung liegt andernfalls darin, eine zuständige Behörde zu befähigen, den Sachverhalt zu untersuchen und Maßnahmen im öffentlichen Interesse zu ergreifen.

260.20 A2 Die Festlegung, ob eine solche Offenlegung erfolgt, hängt insbesondere von der Art und dem Umfang des tatsächlichen oder möglichen Schadens ab, der durch den Sachverhalt für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder der Öffentlichkeit verursacht wird oder verursacht werden könnte. Der leitende Berufsangehörige könnte z. B. feststellen, dass die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde eine angemessene Vorgehensweise ist, falls:

- die beschäftigende Organisation an Bestechungen beteiligt ist (z. B. von örtlichen oder ausländischen Regierungsvertretern zur Sicherung umfangreicher Verträge)
- die beschäftigende Organisation in einer regulierten Branche tätig ist und der Sachverhalt von einer solchen Bedeutung ist, dass deren Betriebslizenz gefährdet ist
- die beschäftigende Organisation an einer Wertpapierbörse gelistet ist und der Sachverhalt zu negativen Auswirkungen auf den ordnungsgemäßen Markt, an dem die Wertpapiere der beschäftigenden Organisation gehandelt werden, führen oder ein systemisches Risiko für die Finanzmärkte bedeuten könnte
- anzunehmen ist, dass die beschäftigende Organisation Produkte verkaufen würde, die schädlich für die öffentliche Gesundheit oder Sicherheit sind
- die beschäftigende Organisation ihren Kunden Maßnahmen zur Steuerhinterziehung anbietet.

260.20 A3 Die Festlegung, ob eine solche Offenlegung erfolgt, hängt auch von externen Faktoren ab, z. B. davon:

- ob es eine zuständige Behörde gibt, die die Informationen entgegennehmen kann, und die veranlasst, dass der Sachverhalt untersucht wird und Maßnahmen ergriffen werden. Die zuständige Behörde wird von der Art des Sachverhalts abhängen. Die zuständige Behörde wäre z. B. eine Wertpapieraufsichtsbehörde (bei Manipulationen der Finanzberichterstattung) oder eine Umweltschutzbehörde (bei Verstößen gegen Umweltschutzgesetze).
- ob robuster und glaubwürdiger Schutz vor zivil-, straf- oder berufsrechtlicher Haftung oder Vergeltungsmaßnahmen durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften gewährt ist, z. B. im Rahmen von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften zum Whistleblowing
- ob tatsächliche oder mögliche Gefährdungen für die körperliche Sicherheit des leitenden Berufsangehörigen oder sonstiger Personen bestehen.

**R260.21** Legt der leitende Berufsangehörige fest, dass die Offenlegung des Sachverhalts an eine zuständige Behörde unter den Gegebenheiten eine angemessene Vorgehensweise ist, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig. Erfolgt eine solche Offenlegung durch den Berufsangehörigen, so hat er im guten Glauben zu handeln und Vorsicht bei Erklärungen und Aussagen walten zu lassen.

#### *Drohender Verstoß*

**R260.22** Unter außergewöhnlichen Umständen könnte der leitende Berufsangehörige auf ein tatsächliches oder beabsichtigtes Verhalten aufmerksam werden, von dem der Berufsangehörige Grund zur Annahme hat, dass dies einen drohenden Verstoß gegen ein Gesetz oder eine andere Rechtsvorschrift darstellt, der erheblichen Schaden für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder die allgemeine Öffentlichkeit verursacht. Nachdem der Berufsangehörige abgewogen hat, ob eine Erörterung des Sachverhalts mit dem Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen der beschäftigenden Organisation angemessen ist, hat der Berufsangehörige pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und festzulegen, ob er den Sachverhalt sofort gegenüber der zuständigen Behörde offenlegt, um die Folgen eines solchen drohenden Verstoßes zu verhindern oder abzuschwächen. Erfolgt die Offenlegung, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig.

#### *Dokumentation*

260.23 A1 Im Zusammenhang mit dem Verstoß oder dem vermuteten Verstoß, der in den Geltungsbereich dieses Abschnitts fällt, wird der leitende Berufsangehörige angehalten, die folgenden Sachverhalte zu dokumentieren:

- den Sachverhalt
- die Ergebnisse der Erörterung mit den Vorgesetzten des Berufsangehörigen, falls vorhanden, sowie den für die Überwachung Verantwortlichen und sonstigen Parteien
- wie die Vorgesetzten des Berufsangehörigen, sofern vorhanden, und die für die Überwachung Verantwortlichen auf den Sachverhalt reagiert haben
- die vom Berufsangehörigen erwogenen Vorgehensweisen, die getroffenen Beurteilungen und Entscheidungen
- inwieweit der Berufsangehörige davon überzeugt ist, seine Verantwortung gemäß Absatz R260.17 erfüllt zu haben.

#### **Verantwortung von Berufsangehörigen, die nicht leitende Berufsangehörige sind**

**R260.24** Erlangt ein Berufsangehöriger bei seiner Berufsausübung Kenntnis von

Informationen, die Verstöße oder vermutete Verstöße betreffen, hat der Berufsangehörige zu versuchen, ein Verständnis vom Sachverhalt zu erlangen. Dieses Verständnis hat die Art des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes sowie die Gegebenheiten, unter denen dieser eingetreten ist oder eintreten könnte, einzuschließen.

260.24 A1 Vom Berufsangehörigen wird erwartet, dass er Fachkenntnis und Sachverstand anwendet und pflichtgemäßes Ermessen ausübt. Es wird vom Berufsangehörigen jedoch nicht erwartet, dass er über ein größeres Verständnis von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verfügt als das, das für seine Aufgabe innerhalb der beschäftigenden Organisation erforderlich ist. Ob eine Maßnahme einen Verstoß darstellt, ist letztlich von einem Gericht oder einer anderen zuständigen rechtsprechenden Institution festzustellen.

260.24 A2 Je nach Art und Bedeutung des Sachverhalts könnte sich der Berufsangehörige auf vertraulicher Basis mit anderen innerhalb der beschäftigenden Organisation oder einer Berufsorganisation bzw. einem Rechtsberater austauschen.

**R260.25** Stellt der Berufsangehörige fest oder vermutet er, dass ein Verstoß vorliegt oder vorliegen könnte, hat er gemäß Absatz R260.9 seinen direkten Vorgesetzten zu informieren, damit der Vorgesetzte geeignete Maßnahmen ergreifen kann. Scheint der direkte Vorgesetzte des Berufsangehörigen in den Sachverhalt eingebunden zu sein, hat er den nächsthöheren Vorgesetzten innerhalb der beschäftigenden Organisation zu informieren.

**R260.26** Unter außergewöhnlichen Umständen kann der Berufsangehörige feststellen, dass die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde eine angemessene Vorgehensweise ist. Verfährt der Berufsangehörige gemäß den Absätzen 260.20 A2 und A3, ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig. Erfolgt eine solche Offenlegung durch den Berufsangehörigen, so hat er im guten Glauben zu handeln und Vorsicht bei Erklärungen und Aussagen walten zu lassen.

## **Dokumentation**

260.27 A1 Im Zusammenhang mit dem Verstoß oder dem vermuteten Verstoß, der in den Geltungsbereich dieses Abschnitts fällt, wird der Berufsangehörige angehalten, die folgenden Sachverhalte zu dokumentieren:

- den Sachverhalt
- die Ergebnisse der Erörterung mit dem Vorgesetzten des Berufsangehörigen, dem Management sowie, sofern anwendbar, den für die Überwachung Verantwortlichen und sonstigen Parteien
- wie der Vorgesetzte des Berufsangehörigen auf den Sachverhalt

reagiert hat

- die vom Berufsangehörigen erwogenen Vorgehensweisen, die getroffenen Beurteilungen und Entscheidungen.

## **ABSCHNITT 270**

### **DRUCK ZUM VERSTOSS GEGEN ALLGEMEINE BERUFSPFLICHTEN**

#### **Einleitung**

- 270.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 270.2 Druck der auf oder von einem Berufsangehörigen ausgeübt wird, könnte zu einer Gefährdung durch Einschüchterung oder sonstiger Gefährdung für die Wahrung von einer oder mehreren allgemeinen Berufspflicht(en) führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R270.3** Ein Berufsangehöriger darf nicht:
- (a) Druck von anderen zulassen, der zu einem Verstoß gegen die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führt, oder
  - (b) Druck auf andere ausüben, von dem der Berufsangehörige weiß oder Grund zur Annahme hat, dass dieser bei den anderen Personen zu einem Verstoß gegen die allgemeinen Berufspflichten führen würde.
- 270.3 A1 Bei der Ausübung einer beruflichen Tätigkeit könnte ein Berufsangehöriger Druck ausgesetzt sein, der zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führt, z. B. eine Gefährdung durch Einschüchterung. Druck könnte explizit oder implizit ausgeübt werden, z. B.:
- innerhalb der beschäftigenden Organisation, z. B. von einem Kollegen oder Vorgesetzten
  - von einer externen Person oder Organisation, z. B. von einem Lieferanten, von einem Kunden oder einem Kreditgeber
  - aufgrund von internen oder externen Zielen und Erwartungen.
- 270.3 A2 Zu den Beispielen für Druck, der zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen könnte, zählen:
- Druck im Zusammenhang mit Interessenkonflikten:
    - Druck von einem Familienmitglied, das ein Angebot für die

Lieferung an die beschäftigende Organisation des Berufsangehörigen abgibt, um einem anderen potenziellen Lieferanten vorgezogen zu werden.

(vgl. auch Abschnitt 210, *Interessenkonflikte*)

- Druck, die Erstellung oder Präsentation von Informationen zu beeinflussen:
  - Druck, irreführende Finanzergebnisse zu berichten, um die Erwartungen von Investoren, Analysten oder Kreditgebern zu erfüllen
  - Druck von gewählten Amtsträgern auf Berufsangehörige im öffentlichen Sektor, Programme oder Projekte den Wählern falsch darzustellen
  - Druck von Kollegen, Einnahmen, Ausgaben oder Renditen falsch darzustellen, um Entscheidungen über Investitionsvorhaben und Akquisitionen zu beeinflussen
  - Druck von Vorgesetzten, Ausgaben, die keine rechtmäßigen Geschäftsausgaben sind, zu genehmigen oder durchzuführen
  - Druck, negative Berichte der internen Revision zu vertuschen

(vgl. Abschnitt 220, *Erstellung und Präsentation von Informationen*)

- Druck, ohne hinreichende Fachkenntnisse oder Sorgfalt zu handeln:
  - Druck von Vorgesetzten, auf unangemessene Weise den Umfang der durchgeführten Arbeiten zu reduzieren
  - Druck von Vorgesetzten, eine Aufgabe ohne ausreichende Erfahrungen oder Schulungen bzw. innerhalb unrealistischer Zeitvorgaben auszuführen

(vgl. Abschnitt 230, *Hinreichende Fachkenntnisse*)

- Druck im Zusammenhang mit finanziellen Interessen:
  - Druck von Vorgesetzten, Kollegen oder sonstigen Personen (z. B. solche, die von einer Beteiligung an Vergütungs- oder Anreizvereinbarungen profitieren könnten), Leistungsindikatoren zu manipulieren

(vgl. Abschnitt 240, *Finanzielle Interessen und mit der Finanzberichterstattung und Entscheidungsfindung verbundene Vergütung und Anreize*)

- Druck im Zusammenhang mit Anreizen:
  - Druck von anderen, entweder intern oder extern auf die

beschäftigende Organisation, Anreize anzubieten, um auf unangemessene Weise die Beurteilung oder den Entscheidungsfindungsprozess einer Person oder Organisation zu beeinflussen

- Druck von Kollegen, eine Bestechung oder einen anderen Anreiz anzunehmen, z. B. unangemessene Geschenke oder Unterhaltung von potenziellen Lieferanten in einem Angebotsverfahren

(vgl. Abschnitt 250, *Anreize, einschließlich Geschenke und Bewirtungen*)

- Druck hinsichtlich Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften

- Druck, ein Geschäft zwecks Steuerhinterziehung zu strukturieren

(vgl. Abschnitt 260, *Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften*).

270.3 A3 Zu den relevanten Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads von Gefährdungen, die durch Druck entstehen, zählen:

- die Absicht einer Person, die den Druck ausübt sowie die Art und das Ausmaß des Drucks
- die Anwendung von Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften und beruflichen Standards auf die Gegebenheiten
- Kultur und Führungsstil der beschäftigenden Organisation, einschließlich des Ausmaßes, in dem sie die Bedeutung von pflichtgemäßem Verhalten widerspiegeln oder hervorheben sowie die Erwartung, dass Beschäftigte pflichtgemäß handeln werden. Eine Unternehmenskultur, die z. B. pflichtwidriges Verhalten toleriert, könnte die Möglichkeit erhöhen, dass der Druck zu einer Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führt.
- Regelungen und Verfahren, sofern vorhanden, die die beschäftigende Organisation aufstellt, z. B. zu pflichtgemäßem Verhalten oder zur Personalpolitik, um Druck zu begegnen.

270.3 A4 Das Erörtern der Umstände, die den Druck verursachen, sowie die Beratung mit anderen über diese Gegebenheiten könnten dem Berufsangehörigen helfen, den Grad der Gefährdung zu beurteilen. Derartige Erörterungen und Beratungen, bei denen auf die Pflicht zur Verschwiegenheit zu achten ist, könnten beinhalten:

- Erörterung des Sachverhalts mit der Person, die den Druck ausübt, um den Sachverhalt zu lösen

- Erörterung des Sachverhalts mit dem Vorgesetzten des Berufsangehörigen, falls der Vorgesetzte nicht die Person ist, die den Druck ausübt
- Eskalation des Sachverhalts innerhalb der beschäftigenden Organisation, einschließlich, sofern sachgerecht, die Aufklärung über alle sich daraus für die Organisation ergebende Risiken gegenüber z. B.:
  - höheren Hierarchieebenen im Management
  - internen Revisoren oder Abschlussprüfern
  - den für die Überwachung Verantwortlichen.
- Offenlegung des Sachverhalts entsprechend den Regelungen der beschäftigenden Organisation, insbesondere zu pflichtgemäßem Verhalten und Whistleblowing, wobei vorhandene Mechanismen, wie z. B. eine vertrauliche Hotline zu berufsrechtlichen Fragen, verwendet werden
- Beratung mit:
  - einem Kollegen, einem Vorgesetzten, Mitarbeitern des Personalwesens oder anderen Berufsangehörigen
  - maßgeblichen Berufsorganisationen oder Aufsichtsbehörden bzw. Branchenverbänden, oder
  - einem Rechtsberater.

270.3 A5 Ein Beispiel für eine Handlung, die durch Druck entstehende Gefährdungen beseitigen könnte, ist die Forderung des Berufsangehörigen, bestimmte Aufgaben und Funktionen so umzustrukturieren oder zu trennen, dass der Berufsangehörige nicht länger von der Person oder der Einheit, die den Druck ausübt, beeinflusst wird.

## **Dokumentation**

270.4 A1 Der Berufsangehörige ist angehalten, Folgendes zu dokumentieren:

- die Tatsachen
- die Mitteilungen und Parteien, mit denen diese Sachverhalte besprochen wurden
- die erwogenen Vorgehensweisen
- wie dem Sachverhalt begegnet wurde.

### **TEIL 3 – ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE**

	Seite
Abschnitt 300 Anwendung des Rahmenkonzepts – Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe.....	83
Abschnitt 310 Interessenkonflikte .....	91
Abschnitt 320 Beauftragung und Bestellung .....	98
Abschnitt 321 Zweitgutachten .....	103
Abschnitt 330 Honorare und andere Vergütungsformen .....	105
Abschnitt 340 Anreize, einschließlich Geschenke und Bewirtungen.....	108
Abschnitt 350 Verwahrung von Mandantenvermögen .....	115
Abschnitt 360 Reaktion auf Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften .....	117

## **TEIL 3 – ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE**

### **ABSCHNITT 300**

#### **ANWENDUNG DES RAHMENKONZEPTS – ANGEHÖRIGE DER WIRTSCHAFTSPRÜFENDEN BERUFE**

##### **Einleitung**

- 300.1 Dieser Teil des Kodex enthält Anforderungen und Anwendungshinweise für Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe bei der Anwendung des Rahmenkonzeptes gemäß Abschnitt 120. Dieser Teil beschreibt nicht alle Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich beruflicher Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen, denen Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe begegnen könnten und die für Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten sorgen oder sorgen könnten. Daher verlangt das Rahmenkonzept von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe, auf solche Tatsachen und Gegebenheiten zu achten.
- 300.2 Die Anforderungen und Anwendungshinweise, die auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe Anwendung finden, sind dargelegt in:
- Teil 3 – *Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe*, Abschnitte 300 bis 399, der auf alle Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe Anwendung findet, unabhängig davon, ob sie Prüfungsleistungen erbringen oder nicht.
  - den *Internationalen Unabhängigkeitsstandards* und zwar:
    - Teil 4A – *Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review*, Abschnitte 400 bis 899, der auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe bei der Durchführung von Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review Anwendung findet.
    - Teil 4B – *Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind*, Abschnitte 900 bis 999, der auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen Anwendung findet, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind.
- 300.3 In diesem Teil bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf einzelne Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe und deren Praxen.

# Anforderungen und Anwendungshinweise

## Allgemeines

**R300.4** Ein Berufsangehöriger hat die allgemeinen Berufspflichten entsprechend Abschnitt 110 zu erfüllen und das Rahmenkonzept entsprechend Abschnitt 120 anzuwenden, um Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.

**R300.5** Beim Umgang mit berufsrechtlichen Fragen hat der Berufsangehörige den Zusammenhang zu betrachten, in dem die Frage aufgetaucht ist oder auftauchen könnte. Führt eine Einzelperson, die ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe ist, berufliche Tätigkeiten entsprechend ihrer Beziehung zur Praxis (als Auftragnehmer, Beschäftigter oder Inhaber) aus, hat diese Person die Bestimmungen in Teil 2, die auf diese Gegebenheiten anwendbar sind, zu erfüllen.

300.5 A1 Zu den Beispielen für Situationen, in denen die Bestimmungen aus Teil 2 auf einen Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe Anwendung finden, zählen:

- Entstehen eines Interessenkonflikts, wenn der Berufsangehörige für die Auswahl eines Verkäufers für die Praxis verantwortlich ist und ein Angehöriger dessen enger Familie finanziell von diesem Auftrag profitieren könnte. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 210 finden unter diesen Gegebenheiten Anwendung.
- Erstellen und Präsentieren von Finanzinformationen für den Mandanten oder die Praxis des Berufsangehörigen. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 220 finden unter diesen Gegebenheiten Anwendung.
- Angebot eines Anreizes, z. B. regelmäßiges Angebot von Freikarten für Sportveranstaltungen von einem Lieferanten der Praxis. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 250 finden unter diesen Gegebenheiten Anwendung.
- Ausübung von Druck durch einen auftragsverantwortlichen Partner, die abrechenbaren Stunden für einen Mandantenauftrag falsch zu erfassen. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 270 finden unter diesen Gegebenheiten Anwendung.

## Gefährdungen erkennen

300.6 A1 Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten könnten durch eine große Bandbreite von Tatsachen und Gegebenheiten hervorgerufen werden. Die Gefährdungskategorien sind in Absatz 120.6 A3 beschrieben. Nachfolgend sind einige Beispiele für Tatsachen und Gegebenheiten innerhalb jeder dieser Gefährdungskategorien aufgeführt,

die für einen Berufsangehörigen bei der Erbringung seiner beruflichen Leistungen eine Gefährdung darstellen könnten:

- (a) Gefährdungen durch Eigeninteresse
  - ein Berufsangehöriger, der ein unmittelbares finanzielles Interesse an einem Mandanten hat
  - ein Berufsangehöriger, der ein niedriges Honorar anbietet, um einen neuen Auftrag zu erlangen, und dieses Honorar so niedrig ist, dass es schwierig sein könnte, die berufliche Leistung in Übereinstimmung mit anwendbaren fachlichen und beruflichen Standards zu diesem Preis auszuführen
  - ein Berufsangehöriger, der eine enge Geschäftsbeziehung zu einem Mandanten hat
  - ein Berufsangehöriger, der Zugang zu vertraulichen Informationen hat, die er zum persönlichen Vorteil nutzen könnte
  - ein Berufsangehöriger, der bei der Beurteilung der Ergebnisse einer zuvor von einem Mitglied der Praxis des Berufsangehörigen erbrachten beruflichen Dienstleistung einen bedeutenden Fehler entdeckt.
- (b) Gefährdungen durch Selbstprüfung
  - ein Berufsangehöriger, der einen Bericht über die Prüfung der Effektivität der Arbeitsweise von Finanzinformationssystemen abgibt, nachdem er diese Systeme eingerichtet hat
  - ein Berufsangehöriger, der die Ausgangsdaten für die Erstellung der als Prüfungsgegenstand dienenden Unterlagen zuvor aufbereitet hat.
- (c) Gefährdungen durch Interessenvertretung
  - ein Berufsangehöriger, der die Interessen von oder die Anteile an einem Mandanten fördert
  - ein Berufsangehöriger, der im Auftrag eines Mandanten dessen Interessen bei Rechtsstreitigkeiten oder Auseinandersetzungen mit Dritten wahrnimmt
  - ein Berufsangehöriger, der sich im Auftrag eines Mandanten für eine Gesetzgebung ausspricht.
- (d) Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit
  - ein Berufsangehöriger, dessen naher oder enger Familienangehöriger ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder

Aufsichtsorgans des Mandanten ist

- ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Mandanten oder ein Beschäftigter in einer Position, die es ihm erlaubt, bedeutenden Einfluss auf den Prüfungsgegenstand des Auftrags auszuüben, sofern er vor kurzem als auftragsverantwortlicher Partner tätig war
- ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams, das eine langjährige Beziehung zum Abschlussprüfungsmandanten hat.

(e) Gefährdungen durch Einschüchterung

- ein Berufsangehöriger, dem mit der Kündigung eines Mandantenauftrags oder seines Arbeitsverhältnisses aufgrund einer Meinungsverschiedenheit in einer beruflichen Angelegenheit gedroht wird
- ein Berufsangehöriger, der sich gedrängt fühlt, dem fachlichen Urteil eines Mandanten zuzustimmen, weil der Mandant in der fraglichen Angelegenheit sachkundiger ist
- ein Berufsangehöriger, der darüber informiert wird, dass eine geplante Beförderung nicht erfolgen wird, wenn er einer unangemessenen bilanziellen Abbildung nicht zustimmt
- ein Berufsangehöriger, der ein bedeutendes Geschenk von einem Mandanten annimmt und dem gedroht wird, dass die Annahme dieses Geschenks öffentlich gemacht werden wird.

### **Gefährdungen beurteilen**

300.7 A1 Die Bedingungen, Regelungen und Verfahren in den Absätzen 120.6 A1 und 120.8 A2 könnten die Beurteilung beeinflussen, ob eine Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten ein vertretbares Maß hat. Derartige Bedingungen, Regelungen und Verfahren könnten sich beziehen auf:

- (a) den Mandanten und dessen betriebliches Umfeld
- (b) die Praxis und deren betriebliches Umfeld.

300.7 A2 Die Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch den Berufsangehörigen wird auch von Art und Umfang der beruflichen Leistung beeinflusst.

*Der Mandant und sein betriebliches Umfeld*

300.7 A3 Die Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch den Berufsangehörigen könnte davon beeinflusst werden, ob der Mandant:

- (a) ein Abschlussprüfungsmandant ist und ob der Abschlussprüfungsmandant eine Einheit von öffentlichem Interesse

ist

- (b) ein Prüfungsmandant ist, der kein Abschlussprüfungsmandant ist, oder
- (c) ein Nichtprüfungsmandant ist.

So könnte z. B. von der Erbringung einer Nichtprüfungsleistung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, angenommen werden, dass sie zu einem höheren Gefährdungsgrad für die Wahrung der Objektivitätspflicht hinsichtlich der Abschlussprüfung führt.

300.7 A4 Die Corporate Governance-Struktur, einschließlich des Führungspersonals eines Mandanten, könnte die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten fördern. Entsprechend gilt, dass der Berufsangehörige bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung auch durch das betriebliche Umfeld eines Mandanten beeinflusst werden könnte. Beispiele hierfür sind:

- Der Mandant verlangt, dass geeignete Personen, die nicht zum Management gehören, die Beauftragung einer Praxis zur Durchführung eines Auftrags bestätigen oder genehmigen.
- Der Mandant verfügt über kompetente Beschäftigte mit entsprechender Erfahrung und Position in der Unternehmenshierarchie, um Managemententscheidungen zu treffen.
- Der Mandant hat interne Verfahren eingerichtet, die die objektive Auswahl bei der Ausschreibung von Nichtprüfungsaufträgen ermöglichen.
- Der Mandant hat eine Corporate Governance-Struktur, die eine angemessene Aufsicht und Kommunikation über die Dienstleistungen der Praxis bereitstellt.

#### *Die Praxis und ihr betriebliches Umfeld*

300.7 A5 Die Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch den Berufsangehörigen könnte auch durch das Arbeitsumfeld innerhalb der Praxis des Berufsangehörigen und deren betriebliches Umfeld beeinflusst werden. Beispiele hierfür sind:

- eine Praxisführung, die die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten fördert und die Erwartung weckt, dass die Mitglieder des Prüfungsteams im öffentlichen Interesse handeln werden.
- Regelungen und Verfahren zur Herstellung und Überwachung der Wahrung der allgemeinen Berufspflichten durch das gesamte Personal
- Vergütung, Leistungsbeurteilungen und disziplinarische Regelungen und Verfahren, die die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten fördern

- der Umgang mit einer Umsatzabhängigkeit von einem einzigen Mandanten
- der auftragsverantwortliche Partner, der innerhalb der Praxis Entscheidungen zur Wahrung der allgemeinen Berufspflichten treffen kann, einschließlich der Entscheidungen über die Annahme oder Bereitstellung von Dienstleistungen gegenüber einem Mandanten
- Anforderungen an Ausbildung, Fortbildung und Erfahrung
- Prozesse zur Förderung und zum Umgang mit internen und externen Bedenken oder Beschwerden.

*Berücksichtigung neuer Informationen oder Änderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten*

300.7 A6 Neue Informationen oder Änderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten könnten:

- (a) den Grad einer Gefährdung beeinflussen oder
- (b) die Schlussfolgerungen des Berufsangehörigen beeinflussen, ob mit den angewendeten Schutzmaßnahmen weiterhin wie beabsichtigt den festgestellten Gefährdungen begegnet wird.

In diesen Situationen könnten bereits als Schutzmaßnahmen eingerichtete Maßnahmen nicht länger wirksam sein, um Gefährdungen zu begegnen. Entsprechend gilt, dass die Anwendung des Rahmenkonzepts vom Berufsangehörigen fordert, die Gefährdungen entsprechend neu zu beurteilen und diesen zu begegnen (vgl. Abs. R120.9 und R120.10).

300.7 A7 Zu den Beispielen für neue Informationen oder Veränderungen bei Tatsachen und Gegebenheiten, die den Grad einer Gefährdung beeinträchtigen könnten, zählen:

- wenn der Umfang einer beruflichen Dienstleistung erweitert wird
- wenn der Mandant zur kapitalmarktnotierten Einheit wird oder eine andere Geschäftseinheit erwirbt
- wenn sich die Praxis mit einer anderen Praxis zusammenschließt
- wenn der Berufsangehörige von zwei Mandanten gemeinsam beauftragt wird und sich zwischen den beiden Mandanten eine Auseinandersetzung anbahnt
- wenn es beim Berufsangehörigen zu einer Änderung in den privaten Beziehungen oder denen in der engen Familie kommt.

**Gefährdungen begegnen**

300.8 A1 Die Absätze R120.10 bis 120.10 A2 legen die Anforderungen und

Anwendungshinweise für den Umgang mit bzw. Begegnung von Gefährdungen fest, deren Maß nicht vertretbar ist.

### *Beispiele für Schutzmaßnahmen*

300.8 A2 Schutzmaßnahmen variieren je nach Tatsachen und Gegebenheiten. Zu den Beispielen für Maßnahmen, die unter bestimmten Gegebenheiten Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen sein könnten zählen:

- Einer Gefährdung durch Eigeninteresse könnte begegnet werden, indem den erforderlichen Aufgaben nach der Auftragsannahme zusätzliche Zeit und qualifiziertes Personal zugewiesen werden.
- Einer Gefährdung durch Selbstprüfung könnte begegnet werden, indem ein geeigneter Reviewer, der kein Mitglied des Teams ist, eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten ausführt oder soweit wie erforderlich berät.
- Einer Gefährdung durch Selbstprüfung, Interessenvertretung und persönliche Vertrautheit könnte begegnet werden, indem verschiedene Partner und Auftragsteams mit getrennten Berichtslinien für die Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten beauftragt werden.
- Einer Gefährdung durch Eigeninteresse, Selbstprüfung, Interessenvertretung, persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung könnte begegnet werden, indem eine andere Praxis eingebunden wird, die den Auftrag durchführt oder einen Teil des Auftrags erneut durchführt.
- Einer Gefährdung durch Eigeninteresse könnte begegnet werden, indem jegliche Vermittlungsgebühren oder Provisionsvereinbarungen gegenüber dem Mandanten offengelegt werden, die sie für die Empfehlung von Dienstleistungen oder Produkten erhalten haben.
- Einer Gefährdung durch Eigeninteresse könnte begegnet werden, indem Teams getrennt werden, wenn diese mit vertraulichen Sachverhalten arbeiten.

300.8 A3 Die verbleibenden Abschnitte in Teil 3 und die *Internationalen Unabhängigkeitsstandards* beschreiben bestimmte Gefährdungen, die bei der Berufsausübung auftreten könnten, und enthalten Beispiele für Handlungen, mit denen diesen Gefährdungen begegnet werden könnten.

Geeigneter Reviewer<sup>6</sup>

300.8 A4 Ein geeigneter Reviewer ist eine Person mit den erforderlichen Fachkenntnissen, Fähigkeiten, Erfahrungen und Befugnissen, um auf objektive Weise eine Überprüfung der relevanten durchgeführten Arbeiten oder bereitgestellten Dienstleistungen durchzuführen. Diese Person könnte ein Berufsangehöriger sein.

### **Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen**

**R300.9** Bei der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen gemäß den Bestimmungen in diesem Kodex hat ein Berufsangehöriger die für die Kommunikation geeignete(n) Person(en) innerhalb der Überwachungsstruktur der Einheit zu identifizieren. Kommuniziert der Berufsangehörige mit einer Untereinheit der für die Überwachung Verantwortlichen, hat er zu prüfen, ob die Kommunikation auch mit allen für die Überwachung Verantwortlichen erforderlich ist, damit alle Betroffenen hinreichend informiert sind.

300.9 A1 Bei der Festlegung des Ansprechpartners könnte ein Berufsangehöriger berücksichtigen:

- (a) die Art und Bedeutung der Gegebenheiten sowie
- (b) den zu kommunizierenden Sachverhalt.

300.9 A2 Beispiele für eine Untereinheit der für die Überwachung Verantwortlichen umfassen einen Prüfungsausschuss oder ein einzelnes Mitglied der für die Überwachung Verantwortlichen.

**R300.10** Kommuniziert ein Berufsangehöriger mit Einzelpersonen, die über Management- und Überwachungsverantwortung verfügen, hat er sich davon zu überzeugen, dass die Kommunikation mit diesen Einzelpersonen angemessen alle für die Überwachung Verantwortlichen erreicht, mit denen der Berufsangehörige ansonsten kommuniziert.

300.10 A1 In manchen Fällen sind alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden, z. B. in einer kleinen Einheit, in der ein Alleineigentümer die Geschäfte führt und kein Dritter eine Überwachungsfunktion ausübt. Wenn in diesen Fällen Sachverhalte an (eine) Einzelperson(en) mit Managementverantwortung kommuniziert werden und diese Einzelperson(en) ebenfalls über eine Überwachungsverantwortung verfügt/verfügen, hat der Berufsangehörige die Anforderung erfüllt, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren.

---

<sup>6</sup> Im Originaltext wird der Begriff des „Appropriate Reviewer“ verwendet. In der deutschen Übersetzung wird der Begriff des „geeigneten Reviewers“ gewählt, auch wenn dabei nicht ein Review, d.h. eine „prüferische Durchsicht“ im technischen Sinne vorliegen sollte

## ABSCHNITT 310

### INTERESSENKONFLIKTE

#### Einleitung

- 310.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 310.2 Ein Interessenkonflikt gefährdet die Wahrung der Objektivitätspflicht und könnte die Wahrung sonstiger allgemeiner Berufspflichten gefährden. Solche Gefährdungen könnten entstehen, wenn:
- (a) ein Berufsangehöriger seine berufliche Dienstleistung in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt für zwei oder mehr Mandanten erbringt, deren Interessen in Bezug auf diesen Sachverhalt widerstreitend sind, oder
  - (b) die Interessen eines Berufsangehörigen in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt und die Interessen des Mandanten, für den er seine berufliche Dienstleistung bezüglich des Sachverhalts erbringt, widerstreitend sind.
- 310.3 Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts bei Interessenkonflikten relevant sind. Erbringt ein Berufsangehöriger eine Abschlussprüfung, einen Review oder eine sonstige Prüfungsleistung, ist Unabhängigkeit auch in Übereinstimmung mit den *Internationalen Unabhängigkeitsstandards* erforderlich.

#### Anforderungen und Anwendungshinweise

##### Allgemeines

- R310.4** Ein Berufsangehöriger hat sicherzustellen, dass das fachliche oder geschäftliche Urteil nicht durch einen Interessenkonflikt beeinflusst wird.
- 310.4 A1 Beispiele für Gegebenheiten, in denen es zu Interessenkonflikten kommen könnte, sind:
- das Erbringen einer Transaktionsberatungsleistung gegenüber einem Mandanten, der einen Abschlussprüfungsmandanten zu übernehmen plant, für den die Praxis im Verlauf der Abschlussprüfung vertrauliche Informationen erhalten hat, die für die Transaktion von Belang sein könnten
  - die gleichzeitige Beratung zweier Mandanten, die im Wettbewerb um die Übernahme desselben Unternehmens stehen, und die Beratung daher für die Ausgangslage der Parteien relevant sein könnte

- das Erbringen von Dienstleistungen gegenüber einem Verkäufer und einen Käufer in Bezug auf dieselbe Transaktion
- die Bewertung von Vermögenswerten für zwei Parteien, die in Bezug auf die fraglichen Vermögenswerte gegensätzliche Interessen haben
- die Vertretung zweier Mandanten, die sich in Bezug auf denselben Sachverhalt im Rechtsstreit befinden, z. B. bei einem Scheidungsverfahren oder der Auflösung einer Partnerschaft
- die Abgabe eines Berichts über die Prüfung von im Rahmen einer Lizenzvereinbarung zu zahlenden Lizenzgebühren für einen Lizenzgeber, wenn zeitgleich der Lizenznehmer über die zu zahlenden Beträge beraten wird
- die Beratung eines Mandanten über Investitionen in einen Geschäftsbereich, an dem z. B. der Ehegatte des Berufsangehörigen ein finanzielles Interesse hat
- die Strategieberatung für einen Mandanten zu dessen Wettbewerbsposition, während ein Joint Venture oder ein ähnliches Interesse mit einem wichtigen Wettbewerber des Mandanten besteht
- die Beratung eines Mandanten bezüglich der Übernahme eines Unternehmens, das die Praxis ebenfalls zu übernehmen sucht
- die Beratung eines Mandanten über den Erwerb eines Produkts oder einer Dienstleistung, während eine Provisions- oder Lizenzvereinbarung mit einem der möglichen Anbieter des Produkts oder der Dienstleistung besteht.

## **Erkennen von Interessenkonflikten**

### *Allgemeines*

**R310.5** Bevor ein Berufsangehöriger ein neues Mandat oder einen neuen Auftrag annimmt bzw. eine neue Geschäftsbeziehung eingeht, hat er angemessene Schritte zu unternehmen, um Gegebenheiten zu erkennen, die zu einem Interessenkonflikt und somit zu einer Gefährdung für die Wahrung einer oder mehrerer allgemeinen Berufspflichten führen könnten. Derartige Schritte haben u.a. Folgendes zu erkennen:

- (a) die Art der relevanten Interessen und Beziehungen zwischen den betroffenen Parteien und
- (b) die Dienstleistung und deren Bedeutung für die betroffenen Parteien.

310.5 A1 Zur Aufdeckung von Interessen und Beziehungen, die zu einem Interessenkonflikt führen könnten, ist es für den Berufsangehörigen hilfreich, über ein wirksames Verfahren zur Identifizierung von tatsächlichen oder möglichen Konflikten sowohl vor der Entscheidung über

die Auftragsannahme als auch während der Auftragsdurchführung zu verfügen. Solch ein Verfahren beinhaltet die Berücksichtigung von Sachverhalten, die von externen Parteien, wie beispielsweise Mandanten oder potenziellen Mandanten, festgestellt werden. Je früher ein tatsächlicher oder möglicher Interessenkonflikt festgestellt wird, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Berufsangehörige in der Lage sein wird, Gefährdungen durch Interessenkonflikte zu begegnen.

310.5 A2 Ein wirksames Verfahren zur Identifizierung tatsächlicher oder möglicher Interessenkonflikte berücksichtigt unter anderem folgende Faktoren:

- die Art der erbrachten beruflichen Dienstleistungen
- die Größe der Praxis
- die Größe und Beschaffenheit des Mandantenstamms
- die Struktur der Praxis, z. B. mit Blick auf die Anzahl und geografische Verteilung von Niederlassungen.

310.5 A3 Weitere Informationen zur Annahme von Mandanten stehen im Abschnitt 320, *Beauftragung und Bestellung*.

#### *Veränderungen der Gegebenheiten*

**R310.6** Ein Berufsangehöriger hat auf Veränderungen im Laufe der Zeit in der Art der Dienstleistungen, Interessen und Beziehungen zu achten, die zu einem Interessenkonflikt bei der Durchführung eines Auftrags führen könnten.

310.6 A1 Die Art der Dienstleistungen, Interessen und Beziehungen könnten sich im Laufe der Beauftragung verändern. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Berufsangehörige in einer Situation beauftragt wird, bei der im Verlauf widerstreitende Interessen auftreten könnten, auch wenn die beauftragenden Parteien vielleicht anfangs nicht in eine Streitigkeit verwickelt waren.

#### *Netzwerkmitglieder*

**R310.7** Ist die Praxis Mitglied eines Netzwerks, hat der Berufsangehörige alle Interessenkonflikte zu berücksichtigen, bei denen er Grund zu der Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen eines Netzwerkmitglieds vorliegen oder entstehen könnten.

310.7 A1 Zu den Faktoren beim Erkennen von Interessen und Beziehungen, die ein Netzwerkmitglied betreffen, gehören:

- die Art der erbrachten beruflichen Dienstleistungen
- die Mandanten, die Dienstleistungen des Netzwerks erhalten
- der geografische Standort aller betroffenen Parteien.

## **Gefährdungen, die durch Interessenkonflikte entstehen**

- 310.8 A1 Im Allgemeinen gilt: Je enger der Zusammenhang zwischen der beruflichen Dienstleistung und dem Sachverhalt ist, der zu Interessenkonflikten zwischen den Parteien führt, desto eher übersteigt der Grad der Gefährdung ein vertretbares Maß.
- 310.8 A2 Zu den relevanten Faktoren bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch einen Interessenkonflikt gehören Maßnahmen zur Verhinderung einer unbefugten Weitergabe vertraulicher Informationen bei der Erbringung von beruflichen Dienstleistungen in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt für mindestens zwei Mandanten, die diesbezüglich widerstreitende Interessen haben. Solche Maßnahmen beinhalten:
- das Bestehen getrennter Tätigkeitsbereiche mit Aufgabenspezialisierung innerhalb der Praxis als Barriere für die Weitergabe vertraulicher Mandanteninformationen zwischen diesen einzelnen Tätigkeitsbereichen
  - Regelungen und Verfahren zur Beschränkung des Zugriffs auf Mandantenunterlagen
  - Verschwiegenheitsvereinbarungen, die vom Personal und den Partnern der Praxis unterzeichnet werden
  - physische und elektronische Trennung vertraulicher Informationen
  - spezielle Schulungen und Mitteilungen.
- 310.8 A3 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, die durch einen Interessenkonflikt entstehen, zählen:
- der Einsatz voneinander unabhängiger Auftragssteams, denen eindeutige Regelungen und Verfahren über die Einhaltung der Verschwiegenheit zur Verfügung gestellt werden
  - das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt oder anderweitig vom Konflikt betroffen ist, zur Überprüfung der durchgeführten Arbeiten auf Angemessenheit der wichtigsten Beurteilungen und Schlussfolgerungen.

## **Offenlegung und Zustimmung**

### *Allgemeines*

- R310.9** Ein Berufsangehöriger hat pflichtgemäßes Ermessen bei der Feststellung auszuüben, ob die Art und Bedeutung eines Interessenkonflikts eine gezielte Offenlegung und ausdrückliche Zustimmung zur Begegnung der durch den Interessenkonflikt entstandenen Gefährdung erfordern.

310.9 A1 Zu den Faktoren, die bei der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob gezielte Offenlegung und ausdrückliche Zustimmung erforderlich sind, zählen:

- die Umstände, die zum Interessenkonflikt führen
- die Parteien, die betroffen sein könnten
- die Art der Fragen, die auftreten könnten
- die Möglichkeit, dass sich ein bestimmter Sachverhalt unerwartet entwickelt.

310.9 A2 Offenlegung und Zustimmung könnten z. B. in folgender Form erfolgen:

- als allgemeine Offenlegung der Gegebenheiten gegenüber Mandanten in Fällen, in denen ein Berufsangehöriger seine beruflichen Dienstleistungen üblicherweise nicht ausschließlich nur für einen Mandanten allein erbringt (z. B. bei einer bestimmten beruflichen Dienstleistung und in einem bestimmten Marktbereich). Der Mandant kann dementsprechend seine allgemeine Zustimmung erteilen. Ein Berufsangehöriger könnte z. B. in den allgemeinen Auftragsbedingungen eine allgemeine Offenlegung vorsehen.
- als gezielte Offenlegung der Gegebenheiten gegenüber den betroffenen Mandanten eines bestimmten Konflikts in einem Umfang, dass es den Mandanten möglich ist, eine informierte Entscheidung zum Sachverhalt zu treffen und dementsprechend seine ausdrückliche Zustimmung zu erteilen. Eine derartige Offenlegung könnte eine ausführliche Darstellung der Gegebenheiten und eine umfassende Erläuterung aller geplanten Schutzmaßnahmen und der damit verbundenen Risiken umfassen.
- durch konkludentes Handeln der Mandanten, falls der Berufsangehörige ausreichend Hinweise für die Schlussfolgerung hat, dass den Mandanten die Gegebenheiten bekannt sind und sie den Interessenkonflikt in Kauf nehmen, sofern sie keine Einwände erheben.

310.9 A3 In der Regel ist es notwendig:

- (a) die vom Konflikt betroffenen Mandanten über die Art des Interessenkonflikts und die Begegnung der entstandenen Gefährdungen zu unterrichten und
- (b) bei der Anwendung von Schutzmaßnahmen als Reaktion auf die Gefährdungen die Zustimmung von den betroffenen Mandanten zur Erbringung beruflicher Dienstleistungen zu erlangen.

310.9 A4 Erfolgt die Offenlegung oder Zustimmung nicht in schriftlicher Form, ist

der Berufsangehörige dazu angehalten, Folgendes zu dokumentieren:

- (a) die Art der Gegebenheiten, die den Interessenkonflikt begründen
- (b) die getroffenen Schutzmaßnahmen, die zur Begegnung der Gefährdungen angewendet werden, sofern anwendbar, und
- (c) die erhaltene Zustimmung.

*Wenn ausdrückliche Zustimmung verweigert wird*

**R310.10** Stellt ein Berufsangehöriger fest, dass die ausdrückliche Zustimmung in Übereinstimmung mit Absatz R310.9 notwendig ist und der Mandant diese Zustimmung verweigert, hat der Berufsangehörige entweder:

- (a) die Durchführung beruflicher Dienstleistungen, die den Interessenkonflikt begründen würde, zu beenden oder abzulehnen, oder
- (b) die relevanten Beziehungen zu beenden oder relevante Interessen aufzugeben, um die Gefährdung zu beseitigen oder auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.

## **Verschwiegenheit**

*Allgemeines*

**R310.11** Ein Berufsangehöriger hat die Pflicht zur Verschwiegenheit zu beachten, auch wenn er innerhalb der Praxis oder des Netzwerks Angaben offenlegt oder Informationen teilt und sich Rat von Dritten einholt.

310.11 A1 Unterabschnitt 114 enthält die relevanten Anforderungen und Anwendungshinweise für Situationen, die zu einer Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zur Verschwiegenheit führen könnten.

*Wenn die Offenlegung zur Erlangung einer Zustimmung einen Verstoß gegen die Verschwiegenheit darstellt*

**R310.12** Sofern die gezielte Offenlegung für den Zweck der Einholung einer ausdrücklichen Zustimmung einen Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht darstellt und kann eine solche Zustimmung daher nicht eingeholt werden, hat die Praxis einen Auftrag nur anzunehmen oder fortzuführen, wenn:

- (a) die Praxis keine Interessenvertretung von Mandanten mit gegensätzlichen Positionen zu ein und demselben Sachverhalt übernimmt.
- (b) spezielle Mechanismen vorhanden sind, die die Offenlegung vertraulicher Informationen zwischen den Auftragssteams, die die beiden Mandanten betreuen, verhindern, und

- (c) die Praxis überzeugt ist, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass es für die Praxis vertretbar ist, den Auftrag anzunehmen oder fortzusetzen, da eine Einschränkung der Fähigkeit der Praxis, die berufliche Dienstleistung zu erbringen, für die Mandanten oder sonstige relevante Dritte zu einem unverhältnismäßigen negativen Ergebnis führen würde.

310.12 A1 Ein Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht könnte z. B. entstehen, wenn Zustimmung eingeholt wird bei der Durchführung von:

- einer transaktionsbezogenen Dienstleistung für einen Mandanten bei einer feindlichen Übernahme eines anderen Mandanten der Praxis
- einer forensischen Untersuchung für einen Mandanten im Zusammenhang mit einer vermuteten Betrugshandlung, bei dem die Praxis vertrauliche Informationen aus ihrer Arbeit für einen anderen Mandanten erlangt hat, der in den Betrug verwickelt sein könnte.

## **Dokumentation**

**R310.13** Unter den Gegebenheiten, die in Absatz R310.12 enthalten sind, hat der Berufsangehörige zu dokumentieren:

- (a) die Art der Gegebenheiten, einschließlich der Rolle, die dem Berufsangehörigen zukommen wird
- (b) die vorhandenen Mechanismen, die die Offenlegung von Informationen zwischen den Auftragssteams, die die beiden Mandanten betreuen, verhindern, und
- (c) die Begründung der Vertretbarkeit der Auftragsannahme oder -fortführung.

## **ABSCHNITT 320**

### **BEAUFTRAGUNG UND BESTELLUNG**

#### **Einleitung**

- 320.1      Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 320.2      Die Annahme einer neuen Mandantenbeziehung oder Veränderungen bei einem bestehenden Auftrag könnten zu einer Gefährdung für die Wahrung einer oder mehrerer allgemeinen Berufspflichten führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Beauftragung**<sup>7</sup>

###### *Allgemeines*

- 320.3 A1      Gefährdungen für die Wahrung der Pflicht zu Integrität oder berufswürdigem Verhalten könnten z. B. aufgrund von fragwürdigen Angelegenheiten entstehen, die mit dem Mandanten (Inhabern, Management oder Aktivitäten) in Verbindung gebracht werden. Angelegenheiten, die – falls bekannt – zu einer solchen Gefährdung führen könnten, umfassen die Verstrickung des Mandanten in illegale Aktivitäten, Unredlichkeit oder fragwürdige Praktiken bei der Finanzberichterstattung oder sonstiges pflichtwidriges Verhalten.
- 320.3 A2      Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:
- die Kenntnis über und das Verständnis von Mandanten, den Eigentümern, dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie den Geschäftstätigkeiten
  - die Verpflichtung des Mandanten, auf die fragwürdigen Angelegenheiten zu reagieren, z. B. durch Verbesserung der Corporate Governance oder der internen Kontrollen.
- 320.3 A3      Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt durch Eigeninteresse entsteht, wenn das Auftragsteam weder über die für die Durchführung der beruflichen Leistungen notwendigen

---

<sup>7</sup> In Deutschland und Österreich erfordern gesetzliche Abschlussprüfungen eine Bestellung des Abschlussprüfers. Danach wird der Abschlussprüfer (sofern bei einer GmbH der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt) von den Gesellschaftern gewählt und unverzüglich nach der Wahl von den gesetzlichen Vertretern bzw. bei Zuständigkeit des Aufsichtsrats von diesem beauftragt.

Kenntnisse verfügt noch sich diese aneignen kann.

320.3 A4 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:

- ein angemessenes Verständnis von:
  - der Art der Geschäftstätigkeit des Mandanten
  - der Komplexität seiner Geschäftsprozesse
  - den Anforderungen an den Auftrag sowie
  - dem Zweck, der Art und dem Umfang der durchzuführenden Arbeiten
- Kenntnisse über die relevante Branche oder den Auftragsgegenstand
- Erfahrung mit maßgeblichen regulatorischen oder Berichterstattungsanforderungen
- das Vorhandensein von Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung, die hinreichende Sicherheit dafür liefern, dass Aufträge nur angenommen werden, wenn sie fachgerecht durchgeführt werden können.

320.3 A5 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen durch Eigeninteresse zu begegnen, sind:

- die Zuteilung von ausreichendem Personal mit den notwendigen Fachkenntnissen
- die Verständigung auf einen realistischen Zeitrahmen für die Durchführung des Auftrags
- der Einsatz von Sachverständigen, soweit dies notwendig ist.

## **Wechsel bei Beauftragung und Bestellung**

### *Allgemeines*

**R320.4** Ein Berufsangehöriger hat festzustellen, ob es Gründe gibt, die gegen die Annahme eines Auftrags sprechen, wenn er:

- (a) von einem potenziellen Mandanten gebeten wird, einen anderen Berufsangehörigen zu ersetzen
- (b) die Angebotsabgabe für einen Auftrag eines anderen Berufsangehörigen erwägt oder
- (c) die Übernahme von Arbeiten erwägt, die ergänzend oder zusätzlich zur Arbeit eines anderen Berufsangehörigen ausgeführt werden sollen.

- 320.4 A1 Es könnte Gründe geben, die gegen die Annahme eines Auftrags sprechen. Ein solcher Grund könnte sein, dass einer Gefährdung, die durch die Tatsachen und Gegebenheiten entstanden ist, nicht mit entsprechenden Schutzmaßnahmen begegnet werden kann. Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt aufgrund von Eigeninteresse könnte z. B. vorliegen, wenn ein Berufsangehöriger den Auftrag annimmt, bevor alle einschlägigen Fakten bekannt sind.
- 320.4 A2 Wird ein Berufsangehöriger aufgefordert, Arbeiten zu übernehmen, die die Arbeit des derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen ergänzen oder erweitern, könnte eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt aufgrund von Eigeninteresse, z. B. bei unvollständigen Informationen, entstehen.
- 320.4 A3 Zur Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung ist es relevant, ob die Ausschreibungen vorsehen, dass vor der Annahme des Auftrags der Kontakt mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen gewünscht wird. Dieser Kontakt ermöglicht es dem zu beauftragenden Berufsangehörigen nach Gründen zu fragen, warum der Auftrag nicht angenommen werden sollte.
- 320.4 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um einer Gefährdung durch Eigeninteresse zu begegnen, sind:
- den derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen zu ersuchen, alle vorhandenen Informationen bereitzustellen, die nach dessen Meinung der zu beauftragende Berufsangehörige kennen sollte, bevor er über die Auftragsannahme entscheidet. Derart könnten z. B. zuvor nicht offengelegte einschlägige Fakten aufgedeckt und Meinungsverschiedenheiten mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen aufgezeigt werden, die die Entscheidung zur Annahme der Beauftragung beeinflussen könnte.
  - Informationen von anderen Quellen einzuholen, z. B. durch Befragungen von Dritten oder durch Hintergrundrecherchen über das obere Management des Mandanten oder die dort für die Überwachung Verantwortlichen.

#### *Kommunikation mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen*

- 320.5 A1 Ein zu beauftragender Berufsangehöriger wird in der Regel die - vorzugsweise schriftliche - Zustimmung des Mandanten benötigen, um mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen Gespräche aufzunehmen.
- R320.6** Wenn der zu beauftragende Berufsangehörige nicht in der Lage ist, mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen zu kommunizieren, hat der zu beauftragende Berufsangehörige andere vertretbare Schritte zu

unternehmen, um Informationen über mögliche Gefährdungen einzuholen.

*Kommunikation mit dem zu beauftragenden Berufsangehörigen*

**R320.7** Wenn ein derzeit oder zuvor beauftragter Berufsangehöriger ersucht wird, auf eine Anfrage eines zu beauftragenden Berufsangehörigen zu antworten, hat der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige:

- (a) die für diese Anfrage maßgeblichen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu erfüllen und
- (b) alle Informationen wahrheitsgemäß und unmissverständlich bereitzustellen.

320.7 A1 Ein derzeit oder zuvor beauftragter Berufsangehöriger ist an die Verschwiegenheit gebunden. Die Frage, ob ein derzeit oder zuvor beauftragter Berufsangehöriger berechtigt oder verpflichtet ist, die Angelegenheiten eines Mandanten mit einem zu beauftragenden Berufsangehörigen zu erörtern, hängt von der Art des Auftrags ab und:

- (a) davon, ob der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige die Zustimmung des Mandanten für die Gesprächsaufnahme hat, und
- (b) von den gesetzlichen und berufsrechtlichen Anforderungen an eine solche Kommunikation und Offenlegung, die je nach Rechtsraum variieren könnten.

320.7 A2 Gegebenheiten, bei denen es erforderlich ist oder sein könnte, dass der Berufsangehörige vertrauliche Informationen offenlegt, oder unter denen eine solche Offenlegung angemessen sein könnte, ist in Absatz 114.1 A1 des Kodex festgelegt.

*Wechsel bei Beauftragung und Bestellung eines Abschlussprüfers oder Reviewers*

**R320.8** Im Falle einer Abschlussprüfung oder eines Review eines Abschlusses hat ein Berufsangehöriger den derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen zu ersuchen, alle vorhandenen Tatsachen und sonstigen Informationen bereitzustellen, von denen der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige meint, dass sie der zu beauftragende Berufsangehörige vor der Entscheidung über die Auftragsannahme kennen muss. Mit Ausnahme von Gegebenheiten, die Verstöße und vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften gemäß Absatz R360.21 und R360.22 betreffen, gilt:

- (a) Stimmt der Mandant zu, dass der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige jegliche Tatsachen oder sonstige Informationen offenlegt, hat der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige die Informationen wahrheitsgemäß und unmissverständlich bereitzustellen; und

- (b) erteilt der Mandant dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen keine Erlaubnis, die Angelegenheiten des Mandanten mit dem zu beauftragenden Berufsangehörigen zu besprechen, oder verweigert diese, hat der derzeit oder zuvor beauftragte Berufsangehörige dies gegenüber dem zu beauftragenden Berufsangehörigen offenzulegen, damit der zu beauftragende Berufsangehörige dies bei seiner sorgfältig zu treffenden Entscheidung über die Bestellung berücksichtigt.

### **Fortführung von Mandantenaufträgen**

**R320.9** Bei wiederkehrenden Aufträgen eines Mandanten hat ein Berufsangehöriger in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob er den Auftrag fortführt.

320.9 A1 Mögliche Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten könnten nach der Auftragsannahme eintreten. Wären diese früher bekannt gewesen, hätten sie den Berufsangehörigen dazu veranlassen können, den Auftrag abzulehnen. Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zur Integrität aufgrund von Eigeninteresse könnte durch unzulässige Ergebnissteuerung oder Bilanzbewertungen entstehen.

### **Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen**

**R320.10** Beabsichtigt ein Berufsangehöriger die Arbeit eines Sachverständigen zu verwerten, hat er festzustellen, ob die Verwertung berechtigt ist.

320.10 A1 Zu den Faktoren, die es bei der Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen durch einen Berufsangehörigen zu berücksichtigen gilt, gehören der Ruf und die Sachkunde des Sachverständigen, die dem Sachverständigen zur Verfügung stehenden Ressourcen und die vom Sachverständigen anzuwendenden Berufs- und Verhaltensstandards. Diese Informationen könnten durch eine frühere Verbindung mit dem Sachverständigen oder durch Befragungen anderer erlangt werden.

## **ABSCHNITT 321**

### **ZWEITGUTACHTEN**

#### **Einleitung**

- 321.1        Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 321.2        Wird ein Zweitgutachten für eine Einheit abgegeben, die kein bestehender Mandant ist, so könnte ein Eigeninteresse oder eine sonstige Gefährdung für die Wahrung einer oder mehrerer allgemeinen Berufspflichten entstehen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 321.3 A1     Ein Berufsangehöriger könnte von einem Unternehmen oder einer Einheit, das/die kein bestehender Mandanten ist, aufgefordert werden, ein Zweitgutachten abzugeben zur Anwendung von Rechnungslegungs-, Abschlussprüfungs-, Berichterstattungs- oder sonstigen Standards oder zu Grundsätzen bei (a) bestimmten Gegebenheiten oder (b) Transaktionen, die von einem Unternehmen selbst oder in dessen Auftrag durchgeführt werden. Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt aufgrund von Eigeninteresse könnte z. B. entstehen, wenn das Zweitgutachten nicht auf denselben Fakten beruht, die dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen zur Verfügung standen, oder sich auf unzureichende Nachweise stützt.
- 321.3 A2     Ein Faktor, der bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse maßgeblich ist, sind die Umstände der Anfrage sowie alle anderen verfügbaren Tatsachen und Annahmen, die für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens relevant sind.
- 321.3 A3     Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um einer Gefährdung durch Eigeninteresse zu begegnen, sind:
- die Erlangung von Informationen vom derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen mit Zustimmung des Mandanten
  - die Beschreibung der mit dem Gutachten verbundenen Beschränkungen in der Kommunikation mit dem Mandanten
  - die Aushändigung einer Kopie des Gutachtens an den derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen.

*Wenn Genehmigung zur Kommunikation nicht erteilt wird*

**R321.4** Erteilt eine Einheit, die um ein Zweitgutachten bei einem Berufsangehörigen ersucht, dem Berufsangehörigen keine Genehmigung zur Gesprächsaufnahme mit dem derzeit oder zuvor beauftragten Berufsangehörigen, hat der Berufsangehörige festzustellen, ob er das ersuchte Zweitgutachten erbringen kann.

## **ABSCHNITT 330**

### **HONORARE UND ANDERE VERGÜTUNGSFORMEN**

#### **Einleitung**

- 330.1        Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 330.2        Die Art und Höhe von Honoraren und anderen Vergütungsformen könnten eine Gefährdung für die Wahrung einer oder mehrerer allgemeinen Berufspflichten durch Eigeninteresse darstellen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anwendungshinweise**

##### **Höhe der Honorare**

- 330.3 A1     Die Höhe der geforderten Honorare könnte die Fähigkeit des Berufsangehörigen beeinträchtigen, berufliche Dienstleistungen in Übereinstimmung mit beruflichen Standards durchzuführen.
- 330.3 A2     Ein Berufsangehöriger könnte jedes als angemessen betrachtetes Honorar fordern. Die Forderung eines Honorars, das niedriger als das Honorar eines anderen Berufsangehörigen ist, ist für sich genommen keine Pflichtwidrigkeit. Die Höhe des geforderten Honorars führt jedoch zu einer Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu Fachkompetenz und Sorgfalt aufgrund von Eigeninteresse, wenn das geforderte Honorar so niedrig ist, dass es schwierig sein dürfte, den Auftrag in Übereinstimmung mit den anzuwendenden fachlichen und beruflichen Standards durchzuführen.
- 330.3 A3     Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:
- ob der Mandant die Auftragsbedingungen und insbesondere die Grundlage der Honorarberechnung kennt und welche beruflichen Leistungen das geforderte Honorar abdeckt
  - ob die Höhe des Honorars von einem unabhängigen Dritten, z. B. einer Aufsichtsbehörde, festgelegt wird.
- 330.3 A4     Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:
- die Anpassung der Honorarhöhe oder des Auftragsumfangs
  - das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers zur Überprüfung der durchgeführten Arbeiten.

## **Ergebnisabhängige Vergütungen**

- 330.4 A1 Ergebnisabhängige Vergütungen werden für bestimmte Arten von Nichtprüfungsleistungen verwendet. Ergebnisabhängige Vergütungen könnten jedoch unter bestimmten Umständen zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen, insbesondere zu einer Gefährdung für die Pflicht zur Objektivität aufgrund von Eigeninteresse.
- 330.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Art des Auftrags
  - die Spanne der möglichen Honorarbeträge
  - die Grundlage für die Festsetzung des Honorars
  - die Offenlegung der vom Berufsangehörigen durchgeführten Arbeiten und der Vergütungsgrundlage gegenüber den vorgesehenen Nutzern
  - Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung
  - ob ein unabhängiger Dritter eine Überprüfung des Ergebnisses der Transaktion durchführt
  - ob die Höhe des Honorars von einem unabhängigen Dritten, z. B. einer Aufsichtsbehörde, festgelegt wird.
- 330.4 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:
- die Überprüfung der vom Berufsangehörigen durchgeführten Arbeiten durch einen geeigneten Reviewer, der nicht in die Durchführung der Nichtprüfungsleistungen eingebunden war
  - das Erlangen einer im Voraus mit dem Mandanten getroffenen schriftlichen Vereinbarung über die Grundlage der Vergütung.
- 330.4 A4 Anforderungen und Anwendungshinweise zur ergebnisabhängigen Vergütung für Dienstleistungen gegenüber Abschlussprüfungs- und Review-Mandanten sowie sonstigen Prüfungsmandanten sind in den *Internationalen Unabhängigkeitsstandards* festgelegt.

## **Vermittlungsgebühren oder Provisionen**

- 330.5 A1 Eine Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zur Objektivität sowie zu Fachkompetenz und Sorgfalt aufgrund von Eigeninteresse entsteht, wenn ein Berufsangehöriger eine Vermittlungsgebühr zahlt oder erhält bzw. eine Provision im Zusammenhang mit einem Mandanten erhält. Derartige Vermittlungsgebühren oder Provisionen könnten z. B. sein:
- ein Honorar, das an einen anderen Berufsangehörigen bezahlt wird,

um neue Arbeiten von einem Mandanten zu erlangen, wobei der Mandant weiterhin beim derzeit beauftragten Berufsangehörigen verbleibt, aber spezielle Dienstleistungen benötigt, die dieser Berufsangehörige nicht anbietet

- ein Honorar, das für die Vermittlung eines weiterhin bestehenden Mandanten an einen anderen Berufsangehörigen oder Sachverständigen vereinnahmt wird, bei dem der derzeit beauftragte Berufsangehörige die vom Mandanten geforderte spezielle berufliche Dienstleistung nicht anbietet
- eine Provision, die ein Berufsangehöriger von einem Dritten (z. B. einem Softwareanbieter) im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder Dienstleistungen an einen Mandanten erhält.

330.5 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- die Einholung der vorherigen Zustimmung des Mandanten zu Provisionsvereinbarungen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder Dienstleistungen Dritter an den Mandanten stehen
- die Offenlegung aller Vermittlungsgebühren oder Provisionsvereinbarungen gegenüber den Mandanten, die der Berufsangehörige für die Empfehlung von Dienstleistungen oder Produkten an einen anderen Berufsangehörigen oder Dritten bezahlt oder von diesen erhalten hat.

### **Kauf oder Verkauf einer Praxis**

330.6 A1 Ein Berufsangehöriger kann eine andere Praxis teilweise oder im Ganzen auf der Grundlage erwerben, dass Zahlungen an die früheren Eigentümer der Praxis, deren Erben oder den Nachlass erfolgen werden. Derartige Zahlungen sind für die Zwecke dieses Abschnitts keine Vermittlungsgebühren oder Provisionen.

## **ABSCHNITT 340**

### **ANREIZE, EINSCHLIESSLICH GESCHENKE UND BEWIRTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 340.1      Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 340.2      Das Angebot oder die Annahme von Anreizen könnte eine Gefährdung für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung schaffen, insbesondere für die Pflichten zu Integrität, zu Objektivität und zum berufswürdigen Verhalten.
- 340.3      Dieser Abschnitt enthält die Anforderungen und Anwendungshinweise, die für die Anwendung des Rahmenkonzepts hinsichtlich des Angebots und der Annahme von Anreizen relevant sind, sofern berufliche Dienstleistungen durchgeführt werden, die keine Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften darstellen. Dieser Abschnitt verlangt vom Berufsangehörigen auch, dass er bei Annahme oder Angebot von Anreizen die maßgeblichen Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 340.4 A1    Ein Anreiz ist eine Sache, eine Situation oder eine Handlung, die dazu verwendet wird, um das Verhalten einer anderen Person zu beeinflussen, aber nicht notwendigerweise mit der Absicht deren Verhalten unangemessen zu beeinflussen. Anreize können kleinere Gefälligkeiten zwischen Berufsangehörigen und bestehenden oder potenziellen Mandanten ebenso sein wie Handlungen, die zu Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften führen. Ein Anreiz kann viele verschiedene Formen annehmen. Zum Beispiel:
- Geschenke
  - Bewirtungen
  - Entertainment
  - politische oder gemeinnützige Spenden
  - Appelle an Freundschaft und Loyalität
  - Anstellung oder sonstige wirtschaftliche Möglichkeiten
  - Vorzugsbehandlung, Sonderrechte oder Privilegien.

## **Anreize, die aufgrund von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verboten sind**

**R340.5** In vielen Rechtsräumen gibt es Gesetze und andere Rechtsvorschriften, z. B. im Zusammenhang mit Bestechung und Korruption, die das Angebot oder die Annahme von Anreizen unter gewissen Umständen verbieten. Der Berufsangehörige hat ein Verständnis von den maßgeblichen Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen und diese zu erfüllen, wenn er auf derartige Gegebenheiten trifft.

## **Anreize, die aufgrund von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften nicht verboten sind**

340.6 A1 Das Angebot oder die Annahme von Anreizen, die nicht durch Gesetze und andere Rechtsvorschriften verboten sind, könnten dennoch zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten führen.

### *Anreize mit der Absicht, Verhalten unangemessen zu beeinflussen*

**R340.7** Ein Berufsangehöriger hat weder Anreize anzubieten, noch andere zu ermutigen, solche anzubieten, die in der Absicht erfolgen, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen, oder von denen der Berufsangehörige annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter annehmen würde, dass sie mit dieser Absicht angeboten werden.

**R340.8** Ein Berufsangehöriger hat weder Anreize anzunehmen noch andere zu ermutigen, solche anzunehmen, bei denen er zu dem Schluss kommt, dass sie in der Absicht angeboten werden, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen bzw. von denen er annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter annehmen würde, dass sie mit dieser Absicht angeboten werden.

340.9 A1 Ein Anreiz wird dann als unangemessene Einflussnahme auf das Verhalten einer Person angesehen, wenn er die Person zu pflichtwidrigem Handeln verleitet. Eine solche unzulässige Einflussnahme kann entweder gegen den Empfänger oder gegen eine andere Person gerichtet sein, die mit dem Empfänger in Beziehung steht. Die allgemeinen Berufspflichten sind ein angemessener Referenzrahmen für einen Berufsangehörigen bei der Überlegung, was pflichtwidriges Verhalten seitens des Berufsangehörigen und ggf. in Analogie dazu seitens anderer Personen bedeutet..

340.9 A2 Ein Verstoß gegen die allgemeine Berufspflicht zur Integrität entsteht, wenn ein Berufsangehöriger einen Anreiz anbietet oder annimmt, oder andere dazu ermuntert, diesen anzunehmen oder anzubieten, sofern damit beabsichtigt ist, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen.

340.9 A3 Die Feststellung, ob eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht besteht, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, erfordert die Ausübung

pflichtgemäßen Ermessens. Folgende Faktoren könnten hier relevant sein:

- Art, Häufigkeit, Wert und kumulative Auswirkung des Anreizes
- der Zeitpunkt, zu dem der Anreiz im Verhältnis zu einer Maßnahme oder einer Entscheidung, die dadurch beeinflusst werden könnte, angeboten wird
- ob der Anreiz übliche oder kulturell bedingte Praxis unter diesen Gegebenheiten ist, z. B. ein Geschenk anlässlich eines religiösen Feiertags oder einer Hochzeit
- ob der Anreiz ein Bestandteil einer beruflichen Dienstleistung ist, z. B. das Angebot oder die Annahme eines Mittagessens im Zusammenhang mit einem geschäftlichen Treffen
- ob das Angebot des Anreizes auf einen einzelnen Empfänger beschränkt ist oder für eine größere Gruppe verfügbar ist; eine größere Gruppe könnten intern oder extern zur Praxis zählende Personen sein, z. B. sonstige Lieferanten des Mandanten
- Aufgaben und Positionen von Einzelpersonen in der Praxis oder beim Mandanten, die den Anreiz anbieten oder denen dieser angeboten wird
- ob der Berufsangehörige weiß oder Grund zur Annahme hat, dass der Anreiz gegen die Regelungen und Verfahren des Mandanten verstoßen würde
- der Grad der Transparenz, mit der der Anreiz angeboten wird
- ob der Anreiz vom Empfänger gefordert oder erbeten wurde
- bekanntes vorheriges Verhalten oder Ruf des Anbietenden.

Überlegung zu weiteren Maßnahmen

340.10 A1 Erfährt der Berufsangehörige von einem Anreiz, der mit der tatsächlichen oder vermeintlichen Absicht angeboten wird, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, könnten selbst dann Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten bestehen, wenn die Anforderungen der Absätze R340.7 und R340.8 erfüllt sind.

340.10 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um solchen Gefährdungen zu begegnen, sind:

- die Information des oberen Managements der Praxis oder der beim Mandanten für die Überwachung Verantwortlichen über das Angebot
- die Änderung oder Beendigung der Geschäftsbeziehung zum Mandanten.

*Anreize ohne die Absicht, Verhalten unangemessen zu beeinflussen*

- 340.11 A1 Die Anforderungen und Anwendungshinweise des Rahmenkonzepts finden Anwendung, wenn ein Berufsangehöriger schlussfolgert, dass keine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Empfängers oder einer anderen Person unangemessen zu beeinflussen.
- 340.11 A2 Ist ein derartiger Anreiz belanglos und unbeachtlich, werden alle entstandenen Gefährdungen in einem vertretbaren Maß sein.
- 340.11 A3 Zu den Beispielen für Gegebenheiten, bei denen das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes zu Gefährdungen führen könnte, selbst wenn der Berufsangehörige schlussfolgert, dass keine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, zählen:
- Gefährdungen durch Eigeninteresse:
    - Einem Berufsangehörigen wird Bewirtung vom potenziellen Käufer eines Mandanten angeboten, während er Finanzdienstleistungen gegenüber dem Mandanten durchführt.
  - Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit:
    - Ein Berufsangehöriger nimmt einen bestehenden oder künftigen Mandanten regelmäßig zu Sportveranstaltungen mit.
  - Gefährdungen durch Einschüchterung:
    - Ein Berufsangehöriger nimmt Bewirtungen von einem Mandanten an, die als unangemessen wahrgenommen werden könnten, wenn sie öffentlich gemacht würden.
- 340.11 A4 Die relevanten Faktoren zur Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen, die durch das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes entstehen, umfassen dieselben Faktoren, die in Absatz 340.9 A3 zur Feststellung einer Absicht festgelegt sind.
- 340.11 A5 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Gefährdungen beseitigen könnten, die durch das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes entstehen, gehören:
- die Ablehnung oder das Nichtanbieten des Anreizes
  - die Übertragung der Verantwortung für das Erbringen beruflicher Dienstleistungen gegenüber dem Mandanten auf eine andere Person, von der der Berufsangehörige keinen Anlass zu der Vermutung hat, dass diese bei der Erbringung der Dienstleistungen unangemessen beeinflusst wird oder dies so wahrgenommen werden würde.
- 340.11 A6 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung

von Gefährdungen sein könnten, die durch das Angebot oder die Annahme eines solchen Anreizes entstehen, zählen:

- die Transparenz gegenüber dem oberen Management der Praxis oder des Mandanten über das Angebot oder die Annahme eines Anreizes
- die Protokollierung des Anreizes, das vom oberen Management der Praxis oder einer anderen Person, die für die Wahrung der Berufspflichten der Praxis verantwortlich ist, überwacht oder vom Mandanten geführt wird
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht anderweitig in die berufliche Dienstleistungen eingebunden ist, um eine Überprüfung der vom Berufsangehörigen durchgeführten Arbeiten oder getroffenen Entscheidungen durchzuführen, die den Mandanten betreffen, von dem der Berufsangehörige den Anreiz angenommen hat
- die gemeinnützige Spende des Anreizes nach Erhalt und die angemessene Offenlegung der Spende, z. B. dem oberen Management der Praxis oder der Person, die den Anreiz angeboten hat
- die Erstattung der Kosten des erhaltenen Anreizes, z. B. einer Bewirtung
- die schnellstmögliche Rückgabe des Anreizes, z. B. eines angenommenen Geschenks.

### **Angehörige der engen oder nahen Familie**

**R340.12** Ein Berufsangehöriger hat auf mögliche Gefährdungen für die Wahrung seiner allgemeinen Berufspflichten zu achten, die durch das Angebot eines Anreizes entstehen:

- (a) durch einen Angehörigen seiner engen oder nahen Familie an einen bestehenden oder zukünftigen Mandanten
- (b) an einen Angehörigen seiner engen oder nahen Familie durch einen bestehenden oder zukünftigen Mandanten.

**R340.13** Wenn der Berufsangehörige erfährt, dass ein Anreiz einem Angehörigen seiner engen oder nahen Familie angeboten wird oder von diesem angeboten wird, und schlussfolgert, dass die Absicht besteht, das Verhalten des Berufsangehörigen oder eines bestehenden oder zukünftigen Mandanten des Berufsangehörigen unangemessen zu beeinflussen, oder annimmt, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich schlussfolgern würde, dass eine solche Absicht besteht, hat der Berufsangehörige dem Angehörigen der engen oder nahen Familie den Rat zu erteilen, den Anreiz nicht anzubieten oder anzunehmen.

340.13 A1 Die Faktoren in Absatz 340.9 A3 sind für die Festlegung maßgeblich, ob

eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, um das Verhalten des Berufsangehörigen oder eines bestehenden oder zukünftigen Mandanten unangemessen zu beeinflussen. Ein weiterer relevanter Faktor ist die Art oder Nähe der Beziehung zwischen:

- (a) dem Berufsangehörigen und dem Angehörigen seiner engen oder nahen Familie
- (b) dem Angehörigen der engen oder nahen Familie und dem bestehenden oder potenziellen Mandanten und
- (c) dem Berufsangehörigen und dem bestehenden oder zukünftigen Mandanten.

Bietet ein Mandant, für den der Berufsangehörige eine Unternehmensbewertung für einen möglichen Verkauf durchführt, dem Ehegatten des Berufsangehörigen außerhalb des normalen Bewerbungsprozesses eine Beschäftigung an, könnte dies z. B. für eine solche Absicht sprechen.

340.13 A2 Die Anwendungshinweise in Absatz 340.10 A2 sind auch relevant bei der Begegnung von Gefährdungen, die entstehen könnten, wenn eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, das Verhalten des Berufsangehörigen oder des bestehenden oder zukünftigen Mandanten unangemessen zu beeinflussen, selbst wenn der Angehörige der engen oder nahen Familie dem in Absatz R340.13 gegebenen Rat gefolgt ist.

#### *Anwendung des Rahmenkonzepts*

340.14 A1 Erfährt der Berufsangehörige, dass ein Anreiz unter den in Absatz R340.12 behandelten Gegebenheiten angeboten wurde, könnten Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten entstehen, wenn:

- (a) der Angehörige der engen oder nahen Familie den Anreiz entgegen dem Rat des Berufsangehörigen gemäß Absatz R340.13 anbietet oder annimmt oder
- (b) der Berufsangehörige keinen Grund zur Annahme hat, dass eine tatsächliche oder vermeintliche Absicht vorliegt, um das Verhalten des Berufsangehörigen oder des bestehenden oder potenziellen Mandanten unangemessen zu beeinflussen.

340.14 A2 Die Anwendungshinweise in den Absätzen 340.11 A1 bis 340.11 A6 sind relevant, um solche Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen. Faktoren, die für die Beurteilung des Grads der Gefährdungen unter diesen Gegebenheiten relevant sind, schließen auch die Art und die Nähe der in Absatz 340.13 A1 dargelegten Beziehungen ein.

## **Sonstige Überlegungen**

- 340.15 A1 Stößt ein Berufsangehöriger auf Anreize, die zu einem tatsächlichen oder vermuteten Verstoß gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften durch den Mandanten oder Personen führen könnten, die für oder auf Weisung der beschäftigenden Organisation tätig sind, oder wird er auf derartige Verstöße aufmerksam gemacht, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 360 Anwendung.
- 340.15 A2 Werden einer Praxis, einem Netzwerkmitglied oder einem Abschlussprüfungsteam Geschenke oder Bewirtung von einem Abschlussprüfungsmandanten angeboten, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 420 Anwendung.
- 340.15 A3 Werden einer Praxis oder einem Prüfungsteammitglied Geschenke oder Bewirtung von einem Prüfungsmandanten angeboten, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 906 Anwendung.

## **ABSCHNITT 350**

### **VERWAHRUNG VON MANDANTENVERMÖGEN**

#### **Einleitung**

- 350.1        Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 350.2        Der Besitz von Mandantenvermögen schafft eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder eine sonstige Gefährdung für die Wahrung der Pflicht zu berufswürdigem Verhalten und Objektivität. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Vor der Inverwahrnahme**

- R350.3**        Ein Berufsangehöriger darf keine Gelder oder sonstiges Vermögen des Mandanten in Verwahrung nehmen, es sei denn, dies ist gesetzlich zulässig und die hierfür geltenden Bedingungen werden eingehalten.
- R350.4**        Als Bestandteil der Verfahren zur Mandats- und Auftragsannahme für die Inverwahrnahme von Geldern oder Vermögen des Mandanten hat der Berufsangehörige:
- (a) Erkundigungen über die Herkunft des Vermögens einzuholen und
  - (b) die damit verbundenen gesetzlichen und berufsrechtlichen Verpflichtungen zu beachten.
- 350.4 A1        Erkundigungen über die Herkunft von Mandantenvermögen könnten beispielsweise ergeben, dass das Vermögen aus illegalen Aktivitäten, z. B. Geldwäsche, stammt. Unter diesen Gegebenheiten entsteht eine Gefährdung und die Bestimmungen des Abschnitts 360 finden Anwendung.

##### **Nach der Inverwahrnahme**

- R350.5**        Ein Berufsangehöriger, dem fremde Gelder oder anderes Vermögen anvertraut sind, hat:
- (a) relevante Gesetze und andere Rechtsvorschriften einzuhalten, die den Besitz solcher Vermögen und die Rechnungslegung darüber regeln
  - (b) das Vermögen getrennt vom persönlichen Vermögen oder dem der Praxis zu halten

- (c) das Vermögen nur dem vorgesehenen Zweck entsprechend einzusetzen und
- (d) jederzeit bereit zu sein, gegenüber jedem Anspruchsberechtigten über dieses Vermögen sowie über die etwaig daraus erzielten Einkünfte, Dividenden oder Gewinne Rechnung zu legen.

## **ABSCHNITT 360**

### **REAKTION AUF VERSTÖSSE GEGEN GESETZE UND ANDERE RECHTSVORSCHRIFTEN**

#### **Einleitung**

- 360.1 Berufsangehörige müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 360.2 Gefährdungen für die Wahrung der Pflicht zu Integrität und zu berufswürdigem Verhalten durch Eigeninteresse oder Einschüchterung entstehen, wenn ein Berufsangehöriger von tatsächlichen oder vermuteten Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften erfährt.
- 360.3 Ein Berufsangehöriger könnte auf tatsächliche oder vermutete Verstöße bei seiner Berufsausübung gegenüber einem Mandanten stoßen oder auf diese aufmerksam gemacht werden. Dieser Abschnitt leitet den Berufsangehörigen bei der Beurteilung der Auswirkungen des Sachverhalts und der möglichen Vorgehensweisen an, wenn es um die Reaktion auf tatsächliche oder vermutete Verstöße geht gegen:
- (a) Gesetze und andere Rechtsvorschriften, denen im Allgemeinen eine unmittelbare Auswirkung auf die Ermittlung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss des Mandanten beigemessen wird, und
  - (b) sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die keine unmittelbare Auswirkung auf die Ermittlung der Beträge und Angaben im Abschluss des Mandanten haben, deren Einhaltung jedoch grundlegend für die betrieblichen Aspekte des Mandanten, für dessen Fähigkeit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit oder zur Vermeidung wesentlicher Strafen ist.

#### **Ziele des Berufsangehörigen hinsichtlich Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften**

- 360.4 Ein wesentliches Merkmal des Berufsstands besteht in der Übernahme der Verantwortung, im öffentlichen Interesse zu handeln. Reagiert der Berufsangehörige auf tatsächliche oder vermutete Verstöße, sind seine Ziele dabei:
- (a) die Pflichten zu Integrität und zu berufswürdigem Verhalten zu erfüllen
  - (b) das Management oder, sofern angemessen, die für die Überwachung Verantwortlichen des Mandanten darauf aufmerksam zu machen, dass sie:

- (i) die Folgen des festgestellten oder vermuteten Verstoßes korrigieren, beheben oder abschwächen können, oder
  - (ii) den Verstoß dort verhindern, wo er noch nicht eingetreten ist, und
- (c) weitere Handlungen, soweit dies im öffentlichen Interesse angemessen ist, vorzunehmen.

## **Anforderungen und Anwendungshinweise**

### **Allgemeines**

360.5 A1 Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften („Verstöße“) umfassen absichtliches oder unabsichtliches Tun oder Unterlassen, das gegen die geltenden Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt und von folgenden Parteien begangen wird:

- (a) einem Mandanten
- (b) den beim Mandanten für die Überwachung Verantwortlichen
- (c) dem Management des Mandanten oder
- (d) sonstigen Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung eines Mandanten tätig sind.

360.5 A2 Zu den Beispielen für Gesetze und andere Rechtsvorschriften im Rahmen dieses Abschnitts zählen solche, die Folgendes regeln:

- dolose Handlungen, Korruption und Bestechung
- Geldwäsche, Finanzierung terroristischer Vereinigungen und Erträge aus Straftaten
- Wertpapiermärkte und -handel
- Bank- und andere Finanzprodukte und -dienstleistungen
- Datenschutz
- Steuer- und Pensionsschulden und -zahlungen
- Umweltschutz
- Öffentliche Gesundheit und Sicherheit.

360.5 A3 Ein Verstoß könnte zu Geldbußen, Rechtsstreitigkeiten oder sonstigen rechtlichen Konsequenzen für den Mandanten führen und sich möglicherweise wesentlich auf dessen Abschlüsse auswirken. Von Bedeutung ist dabei, dass derartige Verstöße weitreichende Auswirkungen auf das öffentliche Interesse haben könnten, und zwar hinsichtlich möglicher erheblicher Schäden für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder der Öffentlichkeit. Für den Zweck dieses Abschnitts ist eine erheblichen

Schaden verursachende Handlung eine Handlung, die zu ernsthaften negativen Folgen für irgendeine der genannten Parteien in finanzieller oder nichtfinanzieller Hinsicht führt. Beispiele umfassen das Verüben doloser Handlungen, die zu bedeutenden finanziellen Verlusten für Anleger führen, sowie Verstöße gegen Umweltgesetze und andere Rechtsvorschriften, die die Gesundheit oder die Sicherheit von Beschäftigten oder der Öffentlichkeit gefährden.

**R360.6** In manchen Rechtsräumen gibt es rechtliche Anforderungen, die regeln, wie Berufsangehörige Verstöße oder mutmaßliche Verstöße behandeln sollten. Diese rechtlichen Anforderungen könnten von den Bestimmungen in diesem Abschnitt abweichen oder darüber hinausgehen. Trifft der Berufsangehörige auf solche Verstöße oder vermuteten Verstöße, so hat er ein Verständnis von diesen rechtlichen Anforderungen zu erlangen und diese zu erfüllen, einschließlich:

- (a) jedweder Anforderung, den Sachverhalt einer zuständigen Behörde zu melden, und
- (b) jedweden Verbots, den Mandanten zu warnen.

360.6 A1 Ein Verbot, den Mandanten zu warnen, könnte beispielsweise aufgrund gesetzlicher Regelungen zur Geldwäsche vorliegen.

360.7 A1 Dieser Abschnitt findet unabhängig von der Art des Mandanten Anwendung, d.h. unabhängig davon, ob es sich um eine Einheit von öffentlichem Interesse handelt.

360.7 A2 Ein Berufsangehöriger, der auf Sachverhalte, stößt oder aufmerksam gemacht wird, die zweifelsfrei belanglos sind, muss diesen Abschnitt nicht erfüllen. Ob ein Sachverhalt zweifelsfrei belanglos ist, muss anhand der Art und der finanziellen und sonstigen Auswirkung auf die beschäftigende Organisation, deren Stakeholdern und der Öffentlichkeit beurteilt werden.

360.7 A3 Dieser Abschnitt behandelt nicht:

- (a) persönliches Fehlverhalten, das nicht mit der Geschäftstätigkeit des Mandanten im Zusammenhang steht und
- (b) Verstöße durch andere als die in Absatz 360.5 A1 genannten Parteien. Hierzu zählen z. B. Gegebenheiten, bei denen ein Berufsangehöriger von einem Mandanten beauftragt wird, eine Due-Diligence-Prüfung bei einem Dritten vorzunehmen, und der festgestellte oder vermutete Verstoß durch diesen Dritten begangen wurde.

Der Berufsangehörige könnte dennoch die Anleitungen in diesem Abschnitt bei der Überlegung als hilfreich empfinden, wie er auf diese Situationen reagieren soll.

## **Verantwortung des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen**

- 360.8 A1 Unter der Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen liegt es in der Verantwortung des Managements, sicherzustellen, dass die Geschäftstätigkeit der beschäftigenden Organisation in Übereinstimmung mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ausgeübt wird. Das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen sind auch verantwortlich dafür, jedweden Verstoß folgender Parteien zu erkennen und darauf zu reagieren:
- (a) des Mandanten
  - (b) einer Einzelperson, die bei der Einheit für die Überwachung verantwortlich ist
  - (c) eines Mitglieds des Managements oder
  - (d) sonstiger Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung des Mandanten tätig sind.

## **Verantwortung aller Berufsangehörigen**

- R360.9** Sollte ein Berufsangehöriger von einem Sachverhalt Kenntnis erlangen, auf den dieser Abschnitt Anwendung findet, müssen die Schritte, die er zur Erfüllung dieses Abschnitts ausführt, zeitnah erfolgen. Um zeitnahe Schritte zu unternehmen, hat der Berufsangehörige die Art des Sachverhalts und den möglichen Schaden für die Interessen der Einheit, der Anleger, Gläubiger, Beschäftigten oder der Öffentlichkeit in Betracht zu ziehen.

## **Abschlussprüfung**

### *Ein Verständnis vom Sachverhalt erlangen*

- R360.10** Erhält ein Berufsangehöriger, der für die Durchführung einer Abschlussprüfung beauftragt ist, Informationen, die Verstöße oder vermutete Verstöße betreffen, hat der Berufsangehörige ein Verständnis vom Sachverhalt zu erlangen. Dieses Verständnis hat die Art des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes sowie die Gegebenheiten, unter denen dieser eingetreten ist oder eintreten könnte, einzuschließen.
- 360.10 A1 Der Berufsangehörige könnte im Laufe der Auftragsdurchführung oder durch Informationen seitens sonstiger Parteien von Verstößen oder vermuteten Verstößen erfahren.
- 360.10 A2 Vom Berufsangehörigen wird erwartet, dass er Fachkenntnisse und Sachverstand anwendet und pflichtgemäßes Ermessen ausübt. Es wird vom Berufsangehörigen jedoch nicht erwartet, dass er über ein größeres Verständnis von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verfügt als das, das für seine Auftragsausführung erforderlich ist. Ob eine Handlung einen

Verstoß darstellt, ist letztlich von einem Gericht oder einer anderen zuständigen rechtsprechenden Institution festzustellen.

360.10 A3 Abhängig von der Art und der Bedeutung des Sachverhalts könnte sich der Berufsangehörige auf vertraulicher Basis mit anderen Personen innerhalb der Praxis, einem Netzwerkmitglied, einer Berufsorganisation oder einem Rechtsberater beraten.

**R360.11** Erkennt oder vermutet der Berufsangehörige, dass ein Verstoß vorliegt oder eintreten könnte, hat er den Sachverhalt mit der geeigneten Managementebene und, sofern angemessen, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu besprechen.

360.11 A1 Der Zweck der Besprechung ist, dass der Berufsangehörige sein Verständnis der Tatsachen und Gegebenheiten, die für den Sachverhalt und dessen möglichen Folgen relevant sind, klarstellt. Die Besprechung könnte auch dazu führen, dass das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen den Sachverhalt untersuchen.

360.11 A2 Die Festlegung der geeigneten Managementebene, mit der der Sachverhalt zu besprechen ist, liegt im pflichtgemäßen Ermessen. Folgende Faktoren sind dabei zu berücksichtigen:

- Art und Umstände des Sachverhalts
- die tatsächlich und möglicherweise eingebundenen Personen
- die Wahrscheinlichkeit eines betrügerischen Zusammenwirkens
- die möglichen Folgen des Sachverhalts
- ob diese Managementebene den Sachverhalt untersuchen und angemessen handeln kann.

360.11 A3 Die geeignete Managementebene ist in der Regel mindestens eine Hierarchiestufe über den in den Sachverhalt eingebundenen oder möglicherweise eingebundenen Person oder Personen. Im Konzernverbund könnte die geeignete Ebene das Management einer Einheit sein, die den Mandanten kontrolliert.

360.11 A4 Der Berufsangehörige könnte auch erwägen, den Sachverhalt ggf. mit internen Revisoren zu besprechen.

**R360.12** Ist der Berufsangehörige der Ansicht, dass das Management in den Verstoß oder vermuteten Verstoß verwickelt ist, hat er den Sachverhalt mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu besprechen.

#### *Reaktion auf den Sachverhalt*

**R360.13** Bei der Besprechung des Verstoßes oder vermuteten Verstoßes mit dem Management und, sofern angemessen, den für die Überwachung

Verantwortlichen, hat der Berufsangehörige zu empfehlen, angemessene und zeitnahe Maßnahmen vorzunehmen (sofern diese noch nicht erfolgt sind), um:

- (a) die Folgen des Verstoßes zu korrigieren, zu beheben oder abzuschwächen
- (b) den Verstoß dort zu verhindern, wo er noch nicht eingetreten ist, oder
- (c) einer zuständigen Behörde den Sachverhalt offenzulegen, sofern Gesetze oder andere Rechtsvorschriften dies erfordern oder dies im öffentlichen Interesse als notwendig erachtet wird.

**R360.14** Der Berufsangehörige hat zu erwägen, ob das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen ihre rechtliche Verantwortung hinsichtlich des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes verstehen.

360.14 A1 Verstehen das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen ihre rechtliche Verantwortung in Bezug auf den Sachverhalt nicht, könnte der Berufsangehörige geeignete Informationsquellen vorschlagen, oder empfehlen, Rechtsberatung einzuholen.

**R360.15** Ein Berufsangehöriger hat Folgendes zu erfüllen:

- (a) die anzuwendenden Gesetze und andere rechtliche Vorschriften, einschließlich rechtlicher Bestimmungen zur Berichterstattung von Verstößen oder vermuteten Verstößen an eine zuständige Behörde, und
- (b) die Anforderungen aus Prüfungsstandards, einschließlich solcher:
  - zum Erkennen von und Reagieren auf Verstöße, einschließlich doloser Handlungen
  - zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
  - zur Berücksichtigung der Folgen des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes für den Bestätigungsvermerk.

360.15 A1 Manche Gesetze und andere Rechtsvorschriften könnten einen Zeitraum festlegen, innerhalb dessen Berichte über einen Verstoß oder einen vermuteten Verstoß an eine zuständige Behörde zu erfolgen haben.

Kommunikation in Bezug auf Konzerne

**R360.16** Erfährt ein Berufsangehöriger von einem Verstoß oder einem vermuteten Verstoß im Zusammenhang mit einem Konzernteilbereich in einer der folgenden zwei Situationen, hat der Berufsangehörige dem für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen den Sachverhalt mitzuteilen, sofern ihm Gesetze oder andere Rechtsvorschriften dies nicht verbieten:

- (a) Für die Zwecke der Prüfung eines Konzernabschlusses wird der Berufsangehörige vom Konzernauftragsteam aufgefordert, Arbeiten an den Finanzinformationen des Teilbereichs durchzuführen; oder
- (b) der Berufsangehörige führt die Prüfung eines Teilbereichsabschlusses zu einem anderen Zweck als einer Konzernabschlussprüfung durch, z. B. eine gesetzliche Pflichtprüfung.

Die Kommunikation mit dem für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen hat zusätzlich zu der Reaktion auf den Sachverhalt in Übereinstimmung mit den Bestimmungen dieses Abschnitts zu erfolgen.

360.16 A1 Der Zweck der Kommunikation besteht darin, den für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen über den Sachverhalt zu informieren und im Zusammenhang mit der Konzernprüfung festzulegen, ob und ggf. wie damit in Übereinstimmung mit den Bestimmungen in diesem Abschnitt umzugehen ist. Die Anforderung zur Kommunikation in Absatz R360.16 findet unabhängig davon Anwendung, ob die Praxis oder das Netzwerk des für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen die Praxis oder das Netzwerk des Berufsangehörigen ist.

**R360.17** Erfährt der für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche von einem Verstoß oder einem vermuteten Verstoß im Verlauf einer Konzernabschlussprüfung, hat er zu berücksichtigen, ob der Sachverhalt für einen oder mehrere Teilbereiche relevant sein könnte:

- (a) Teilbereich, dessen Finanzinformationen den Zwecken der Prüfung des Konzernabschlusses dienen sollen, oder
- (b) Teilbereich, dessen Abschluss den Zwecken einer Prüfung dienen soll, die keine Konzernabschlussprüfung ist, sondern z. B. eine gesetzliche Pflichtprüfung.

Diese Überlegung ist zusätzlich zur Reaktion auf den Sachverhalt im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung in Übereinstimmung mit den Bestimmungen dieses Abschnitts zu betrachten.

**R360.18** Wenn der Verstoß oder der vermutete Verstoß für mindestens einen in Absatz R360.17(a) und (b) festgelegten Teilbereich relevant sein könnte, hat der für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche Schritte zu unternehmen, um den Sachverhalt denjenigen mitzuteilen, die die Arbeit in den Teilbereichen durchführen, sofern dies nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften unzulässig ist. Der für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche hat ggf. geeignete Nachforschungen (entweder beim Management oder aus öffentlich zugänglichen Informationen) anzustellen, ob der/die relevante(n) Teilbereich(e) in Absatz R360.17(b) der Prüfung unterliegt/unterliegen, und dann ggf. und soweit dies praktisch durchführbar ist, die Identität des Prüfers zu ermitteln.

360.18 A1 Der Zweck der Kommunikation besteht darin, die für die Arbeit in den Teilbereichen Verantwortlichen über den Sachverhalt zu informieren und festzulegen, ob und ggf. wie damit in Übereinstimmung mit den Bestimmungen in diesem Abschnitt umzugehen ist. Die Anforderung zur Kommunikation findet unabhängig davon Anwendung, ob die Praxis oder das Netzwerk des für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortlichen die Praxis oder das Netzwerk derjenigen ist, die für die Arbeit in den Teilbereichen verantwortlich sind.

*Festlegen, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind*

**R360.19** Der Berufsangehörige hat die Angemessenheit der Reaktion des Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen zu beurteilen.

360.19 A1 Zu den relevanten Faktoren für die Beurteilung der Angemessenheit der Reaktion des Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen gehört, ob:

- die Reaktion zeitnah erfolgt
- der Verstoß oder vermutete Verstoß hinreichend untersucht wurde
- Handlungen durchgeführt wurden oder werden, um die Folgen eines Verstoßes zu korrigieren, zu beheben oder abzuschwächen
- Handlungen durchgeführt wurden oder werden, um den Verstoß dort zu verhindern, wo er noch nicht eingetreten ist
- angemessene Schritte unternommen wurden oder werden, um das Risiko einer Wiederholung zu verringern, z. B. durch zusätzliche Kontrollen oder Schulungen
- der Verstoß oder vermutete Verstoß gegenüber einer zuständigen Behörde, sofern angemessen, offengelegt wurde, und ob im Falle der Offenlegung diese zweckmäßig erscheint.

**R360.20** Angesichts der Reaktion des Managements und, sofern anwendbar, der für die Überwachung Verantwortlichen hat der Berufsangehörige festzustellen, ob weitere Maßnahmen im öffentlichen Interesse erforderlich sind.

360.20 A1 Die Feststellung, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind, sowie deren Art und Umfang wird von verschiedenen Faktoren abhängen, z. B.:

- von gesetzlichen und sonstigen rechtlichen Regelwerken
- von der Dringlichkeit der Situation
- von dem Ausmaß des Sachverhalts innerhalb der Mandantenorganisation
- ob der Berufsangehörige weiterhin Vertrauen in die Integrität des

Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen hat

- ob der Verstoß oder vermutete Verstoß wahrscheinlich erneut eintreten könnte
- ob es einen glaubwürdigen Nachweis eines tatsächlichen oder möglichen erheblichen Schadens der Interessen der Einheit, der Anleger, der Gläubiger, Beschäftigten oder der Öffentlichkeit gibt.

360.20 A2 Beispiele für Gegebenheiten, die dazu führen könnten, dass der Berufsangehörige kein Vertrauen mehr in die Integrität des Management und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen hat, sind Situationen, bei denen:

- der Berufsangehörige deren Einbindung oder beabsichtigte Einbindung in Verstöße vermutet oder nachweisen kann
- der Berufsangehörige weiß, dass diese von einem solchen Verstoß Kenntnis haben und entgegen rechtlichen Anforderungen den Sachverhalt innerhalb eines vertretbaren Zeitraums weder an die zuständige Behörde berichtet noch die Berichterstattung gestattet haben.

**R360.21** Der Berufsangehörige übt pflichtgemäßes Ermessen bei der Festlegung der Notwendigkeit, der Art und des Umfangs der weiteren Handlung aus. Bei dieser Festlegung hat der Berufsangehörige zu berücksichtigen, ob ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich schlussfolgern würde, dass der Berufsangehörige angemessen im öffentlichen Interesse gehandelt hat.

360.21 A1 Zu den weiteren Handlungen, die der Berufsangehörige unternehmen könnte, zählen:

- die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde, selbst wenn es hierfür keine rechtlichen Anforderungen gibt
- die Niederlegung des Auftrags und der geschäftlichen Beziehung, sofern Gesetze und andere Rechtsvorschriften dies zulassen.

360.21 A2 Die Niederlegung des Auftrags und der geschäftlichen Beziehung ist kein Ersatz für die Vornahme sonstiger Handlungen, die erforderlich sein könnten, um die Ziele des Berufsangehörigen im Rahmen dieses Abschnitts zu erfüllen. In manchen Rechtsräumen könnte es jedoch Einschränkungen der weiteren verfügbaren Maßnahmen des Berufsangehörigen geben. Unter derartigen Gegebenheiten könnte die Niederlegung die einzige mögliche Vorgehensweise sein.

**R360.22** Legt der Berufsangehörige die geschäftliche Beziehung gemäß den Absätzen R360.20 und 360.21 A1 nieder, hat er auf Anfrage des zu beauftragenden Berufsangehörigen gemäß Absatz R320.8 alle relevanten

Tatsachen und sonstigen Informationen, die den festgestellten oder vermuteten Verstoß betreffen, dem zu beauftragenden Berufsangehörigen bereitzustellen. Der zuvor beauftragte Berufsangehörige hat dies auch in den in Absatz R320.8(b) behandelten Gegebenheiten auszuführen, bei denen der Mandant dem zuvor beauftragten Berufsangehörigen die Genehmigung nicht erteilt oder verweigert, die Angelegenheiten des Mandanten mit dem zu beauftragenden Berufsangehörigen zu besprechen, sofern dies nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verboten ist.

360.22 A1 Die bereitzustellenden Tatsachen und sonstigen Informationen umfassen alle Informationen, die nach Meinung des zuvor beauftragten Berufsangehörigen der zu beauftragende Berufsangehörige vor der Entscheidung über die Annahme eines Abschlussprüfungsmandats kennen muss. Abschnitt 320 behandelt die Mitteilungen von zu beauftragenden Berufsangehörigen.

**R360.23** Ist eine Kommunikation des zu beauftragenden Berufsangehörigen mit dem zuvor beauftragten Berufsangehörigen nicht möglich, hat der zu beauftragende Berufsangehörige hinreichende Schritte zu unternehmen, um mit anderen Mitteln an Informationen über die Umstände des Bestellungswechsels zu gelangen.

360.23 A1 Andere Mittel zur Erlangung von Informationen über die Umstände des Bestellungswechsels sind z. B. Nachforschungen bei Dritten oder Hintergrunduntersuchungen des Managements bzw. der für die Überwachung Verantwortlichen.

360.24 A1 Da die Beurteilung des Sachverhalts komplexe Analysen und Beurteilungen enthalten könnte, könnte der Berufsangehörige erwägen:

- sich intern zu beraten
- rechtlichen Rat einzuholen, um die Optionen des Berufsangehörigen sowie die beruflichen oder rechtlichen Auswirkungen verschiedener Vorgehensweisen zu verstehen
- sich auf vertraulicher Basis mit einer Berufsorganisation oder Aufsichtsbehörde zu beraten.

Festlegen, ob der Sachverhalt gegenüber einer zuständigen Behörde offengelegt wird

360.25 A1 Die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde ist ausgeschlossen, wenn dies gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt. Der Zweck einer Offenlegung liegt andernfalls darin, eine zuständige Behörde zu befähigen, den Sachverhalt zu untersuchen und Maßnahmen im öffentlichen Interesse zu ergreifen.

360.25 A2 Die Festlegung, ob eine solche Offenlegung erfolgt, hängt insbesondere

von der Art und dem Umfang des tatsächlichen oder möglichen Schadens ab, der durch den Sachverhalt für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder der Öffentlichkeit verursacht wird oder verursacht werden könnte. Der Berufsangehörige könnte z. B. feststellen, dass die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde eine angemessene Vorgehensweise ist, falls:

- die Einheit an Bestechungen beteiligt ist (z. B. von örtlichen oder ausländischen Regierungsvertretern zur Sicherung langfristiger Verträge)
- die Einheit in einer regulierten Branche tätig ist und der Sachverhalt von einer solchen Bedeutung ist, dass deren Betriebslizenz gefährdet ist
- die Einheit an einer Wertpapierbörse gelistet ist und der Sachverhalt zu negativen Auswirkungen auf den ordnungsgemäßen Markt, an dem die Wertpapiere der Einheit gehandelt werden, führen oder ein systemisches Risiko für die Finanzmärkte bedeuten könnte
- anzunehmen ist, dass die Einheit Produkte verkauft, die schädlich für die öffentliche Gesundheit oder Sicherheit sind
- die Einheit ihren Kunden Maßnahmen zur Steuerhinterziehung anbietet.

360.25 A3 Die Festlegung, ob eine solche Offenlegung erfolgt, hängt auch von externen Faktoren ab, z. B. davon:

- ob es eine zuständige Behörde gibt, die die Informationen entgegennehmen kann und die veranlasst, dass der Sachverhalt untersucht wird und Maßnahmen ergriffen werden. Die zuständige Behörde wird von der Art des Sachverhalts abhängen. Die zuständige Behörde wäre z. B. eine Wertpapieraufsichtsbehörde (bei Manipulationen der Finanzberichterstattung) oder eine Umweltschutzbehörde (bei Verstößen gegen Umweltschutzgesetze).
- ob robuster und glaubwürdiger Schutz vor zivil-, straf- oder berufsrechtlicher Haftung oder Vergeltungsmaßnahmen durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften gewährt ist, z. B. im Rahmen von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften zum Whistleblowing
- ob tatsächliche oder mögliche Gefährdungen der körperlichen Sicherheit des Berufsangehörigen oder sonstiger Personen bestehen.

**R360.26** Legt der Berufsangehörige fest, dass die Offenlegung des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes an eine zuständige Behörde unter den Gegebenheiten eine angemessene Vorgehensweise ist, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig. Erfolgt eine

solche Offenlegung durch den Berufsangehörigen, so hat er im guten Glauben zu handeln und Vorsicht bei Erklärungen und Aussagen walten zu lassen. Der Berufsangehörige hat auch abzuwägen, ob es angemessen ist, den Mandanten von seiner Absicht zu informieren, den Sachverhalt offenzulegen.

### *Drohender Verstoß*

**R360.27** Unter außergewöhnlichen Umständen könnte der Berufsangehörige auf ein tatsächliches oder beabsichtigtes Verhalten aufmerksam werden, von dem der Berufsangehörige Grund zur Annahme hat, dass dies einen drohenden Verstoß gegen ein Gesetz oder andere Rechtsvorschriften darstellt, der erheblichen Schaden für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder die allgemeine Öffentlichkeit verursacht. Nachdem der Berufsangehörige abgewogen hat, ob eine Erörterung des Sachverhalts mit dem Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen der Einheit angemessen ist, hat der Berufsangehörige pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und festzulegen, ob er den Sachverhalt sofort gegenüber der zuständigen Behörde offenlegt, um die Folgen eines solchen drohenden Verstoßes zu verhindern oder abzuschwächen. Erfolgt die Offenlegung, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig.

### *Dokumentation*

**R360.28** Im Zusammenhang mit dem Verstoß oder dem vermuteten Verstoß, der in den Geltungsbereich dieses Abschnitts fällt, hat der Berufsangehörige Folgendes zu dokumentieren:

- wie das Management und ggf. die für die Überwachung Verantwortlichen auf den Sachverhalt reagiert haben
- die vom Berufsangehörigen erwogenen Vorgehensweisen, die getroffenen Beurteilungen und Entscheidungen unter Berücksichtigung des Tests eines vernünftigen und informierten Dritten
- inwieweit der Berufsangehörige davon überzeugt ist, seine Verantwortung gemäß Absatz R360.20 erfüllt zu haben.

360.28 A1 Diese Dokumentation gilt zusätzlich zur Erfüllung der Dokumentationsanforderungen nach den anzuwendenden Prüfungsstandards. Die ISA z. B. verlangen von einem Berufsangehörigen, der eine Abschlussprüfung durchführt:

- eine hinreichende Dokumentation, die ein Verständnis der bedeutenden Sachverhalte der Abschlussprüfung, der gezogenen Schlussfolgerungen und dem dabei ausgeübten pflichtgemäßen Ermessen ermöglicht

- die Dokumentation der Besprechungen bedeutsamer Sachverhalte mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und anderen Personen einschließlich der Thematik der besprochenen bedeutsamen Sachverhalte, des Datums und der Gesprächspartner und
- die Dokumentation festgestellter oder vermuteter Verstöße sowie die Ergebnisse von Besprechungen mit dem Management und ggf. mit den für die Überwachung Verantwortlichen und externen Dritten.

### **Berufliche Dienstleistungen, die keine Abschlussprüfungen sind**

*Ein Verständnis vom Sachverhalt erlangen und diesen an das Management und den für die Überwachung Verantwortlichen zu adressieren*

**R360.29** Erhält ein Berufsangehöriger, der für die Durchführung einer anderen beruflichen Dienstleistung als einer Abschlussprüfung beauftragt ist, Informationen, die Verstöße oder vermutete Verstöße betreffen, hat der Berufsangehörige sich zu bemühen, ein Verständnis vom Sachverhalt zu erlangen. Dieses Verständnis hat die Art des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes sowie die Gegebenheiten, unter denen dieser eingetreten ist oder eintreten könnte, einzuschließen.

360.29 A1 Vom Berufsangehörigen wird erwartet, dass er Fachkenntnisse und Sachverstand anwendet und pflichtgemäßes Ermessen ausübt. Es wird vom Berufsangehörigen jedoch nicht erwartet, dass er über ein größeres Verständnis von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften verfügt als das, das für die berufliche Dienstleistung, für die er beauftragt wurde, erforderlich ist. Ob eine Handlung einen tatsächlichen Verstoß darstellt, ist letztlich von einem Gericht oder einer anderen zuständigen rechtsprechenden Institution festzustellen.

360.29 A2 Abhängig von der Art und der Bedeutung des Sachverhalts könnte sich der Berufsangehörige auf vertraulicher Basis mit anderen Personen innerhalb der Praxis, einem Netzwerkmitglied, einer Berufsorganisation oder einem Rechtsberater beraten.

**R360.30** Erkennt oder vermutet der Berufsangehörige, dass ein Verstoß vorliegt oder eintreten könnte, hat er den Sachverhalt mit der geeigneten Managementebene zu besprechen. Hat der Berufsangehörige Zugang zu den für die Überwachung Verantwortlichen, so hat er den Sachverhalt ggf. auch mit diesen zu besprechen.

360.30 A1 Der Zweck der Besprechung ist, dass der Berufsangehörige sein Verständnis der Tatsachen und Gegebenheiten, die für den Sachverhalt und dessen möglichen Folgen relevant sind, klarstellt. Die Besprechung könnte auch dazu führen, dass das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen den Sachverhalt untersuchen.

360.30 A2 Die Festlegung der geeigneten Managementebene, mit der der Sachverhalt

zu besprechen ist, liegt im pflichtgemäßen Ermessen. Folgende Faktoren sind dabei zu berücksichtigen:

- Art und Umstände des Sachverhalts
- die tatsächlich und möglicherweise eingebundenen Personen
- die Wahrscheinlichkeit eines betrügerischen Zusammenwirkens
- die möglichen Folgen des Sachverhalts
- ob diese Managementebene den Sachverhalt untersuchen und angemessen handeln kann.

*Mitteilung des Sachverhalts an den Abschlussprüfer der Einheit*

**R360.31** Wenn der Berufsangehörige Nichtprüfungsleistungen durchführt für:

- (a) einen Abschlussprüfungsmandanten der Praxis oder
- (b) einen Teilbereich eines Abschlussprüfungsmandanten der Praxis,

hat der Berufsangehörige den Verstoß oder vermuteten Verstoß innerhalb der Praxis mitzuteilen, sofern ihm dies nicht durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften untersagt ist. Die Mitteilung hat in Übereinstimmung mit den Protokollen oder Verfahren der Praxis zu erfolgen. Fehlen solche Protokolle oder Verfahren, hat die Mitteilung unmittelbar an den auftragsverantwortlichen Prüfungspartner zu erfolgen.

**R360.32** Wenn der Berufsangehörige Nichtprüfungsleistungen durchführt für:

- (a) einen Abschlussprüfungsmandanten eines Netzwerkmitglieds oder
- (b) einen Teilbereich eines Abschlussprüfungsmandanten eines Netzwerkmitglieds,

hat der Berufsangehörige zu erwägen, ob er dem Netzwerkmitglied den Verstoß oder den vermuteten Verstoß mitteilt. Erfolgt die Mitteilung, hat dies in Übereinstimmung mit den Protokollen oder Verfahren des Netzwerks zu erfolgen. Fehlen solche Protokolle oder Verfahren, hat die Mitteilung unmittelbar an den auftragsverantwortlichen Prüfungspartner zu erfolgen.

**R360.33** Wenn der Berufsangehörige Nichtprüfungsleistungen für einen Mandanten durchführt, der nicht:

- (a) Abschlussprüfungsmandant der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds oder
- (b) Teilbereich eines Abschlussprüfungsmandanten einer Praxis oder eines Netzwerkmitglieds ist,

hat der Berufsangehörige zu erwägen, ob er, sofern vorhanden, den Verstoß

oder den vermuteten Verstoß dem Abschlussprüfer mitteilt.

Relevante Faktoren, die zu berücksichtigen sind

360.34 A1 Zu den Faktoren, die bei einer Mitteilung in Übereinstimmung mit den Absätzen R360.31 bis R360.33 relevant sind, zählen:

- ob die Mitteilung gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstoßen würde
- ob es Einschränkungen bei der Offenlegung seitens einer Aufsichtsbehörde oder Staatsanwaltschaft in einem laufenden Verfahren zum Verstoß oder vermuteten Verstoß gibt
- ob der Zweck des Auftrags die Untersuchung möglicher Verstöße innerhalb der Einheit ist, damit diese angemessen handeln kann
- ob das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen bereits den Abschlussprüfer der Einheit über den Sachverhalt informiert haben
- die mögliche Wesentlichkeit des Sachverhalts für die Abschlussprüfung des Mandanten oder, wenn der Sachverhalt sich auf einen Teilbereich eines Konzerns bezieht, die mögliche Wesentlichkeit für die Prüfung des Konzernabschlusses.

Zweck der Kommunikation

360.35 A1 Unter den Gegebenheiten, die in den Absätzen R360.31 bis R360.33 behandelt werden, ist der Zweck der Kommunikation, dass der auftragsverantwortliche Prüfungspartner über den Verstoß oder den vermuteten Verstoß informiert wird, und festgestellt wird, ob und ggf. wie dem in Übereinstimmung mit den Bestimmungen dieses Abschnitts zu begegnen ist.

*Festlegen, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind*

**R360.36** Der Berufsangehörige hat auch abzuwägen, ob weitere Maßnahmen im öffentlichen Interesse erforderlich sind.

360.36 A1 Ob weitere Maßnahmen erforderlich sind, sowie deren Art und Ausmaß wird von folgenden Faktoren abhängen:

- von gesetzlichen und sonstigen rechtlichen Regelwerken
- von der Angemessenheit und Rechtzeitigkeit der Reaktion des Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen
- von der Dringlichkeit der Situation
- von der Beteiligung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen

- von der Wahrscheinlichkeit eines erheblichen Schadens für die Interessen des Mandanten, der Anleger, der Gläubiger, der Beschäftigten oder der Öffentlichkeit.

360.36 A2 Zu den weiteren Handlungen, die der Berufsangehörige unternehmen könnte, zählen:

- die Offenlegung des Sachverhalts gegenüber einer zuständigen Behörde, selbst wenn es hierfür keine rechtlichen Anforderungen gibt
- die Niederlegung des Auftrags und der geschäftlichen Beziehung, sofern Gesetze und andere Rechtsvorschriften dies zulassen.

360.36 A3 Bei der Überlegung, ob ein Sachverhalt gegenüber einer zuständigen Behörde offenzulegen ist, sind folgende relevante Faktoren zu berücksichtigen:

- ob die Offenlegung gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstoßen würde
- ob es Einschränkungen bei der Offenlegung seitens einer Aufsichtsbehörde oder Staatsanwaltschaft in einem laufenden Verfahren zum Verstoß oder vermuteten Verstoß gibt
- ob der Zweck des Auftrags die Untersuchung möglicher Verstöße innerhalb der Einheit ist, damit diese angemessen handeln kann.

**R360.37** Legt der Berufsangehörige fest, dass die Offenlegung des Verstoßes oder des vermuteten Verstoßes gegenüber einer zuständigen Behörde unter den Gegebenheiten eine angemessene Vorgehensweise ist, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig. Erfolgt eine solche Offenlegung durch den Berufsangehörigen, so hat er im guten Glauben zu handeln und Vorsicht bei Erklärungen und Aussagen walten zu lassen. Der Berufsangehörige hat auch abzuwägen, ob es angemessen ist, den Mandanten von seiner Absicht zu informieren, den Sachverhalt offenzulegen.

### *Drohender Verstoß*

**R360.38** Unter außergewöhnlichen Umständen könnte der Berufsangehörige auf ein tatsächliches oder beabsichtigtes Verhalten aufmerksam werden, von dem der Berufsangehörige Grund zur Annahme hat, dass dies einen unmittelbar drohenden Verstoß gegen ein Gesetz oder andere Rechtsvorschriften darstellt, der erheblichen Schaden für Anleger, Gläubiger, Beschäftigte oder die Öffentlichkeit verursacht. Nachdem der Berufsangehörige abgewogen hat, ob eine Erörterung des Sachverhalts mit dem Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen der Einheit angemessen ist, hat der Berufsangehörige pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und festzulegen, ob er den Sachverhalt sofort gegenüber der zuständigen

Behörde offenlegt, um die Folgen eines solchen unmittelbar drohenden Verstoßes gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften zu verhindern oder abzuschwächen. Erfolgt die Offenlegung, so ist diese Offenlegung gemäß Absatz R114.1(d) des Kodex zulässig.

#### *Rat einholen*

360.39 A1 Der Berufsangehörige könnte abwägen:

- sich intern zu beraten
- rechtlichen Rat einzuholen, um die beruflichen oder rechtlichen Auswirkungen verschiedener Vorgehensweisen zu verstehen
- sich auf vertraulicher Basis mit einer Berufsorganisation oder Aufsichtsbehörde zu beraten.

#### *Dokumentation*

360.40 A1 Im Zusammenhang mit dem Verstoß oder dem vermuteten Verstoß, der in den Geltungsbereich dieses Abschnitts fällt, wird der Berufsangehörige dazu angehalten, Folgendes zu dokumentieren:

- den Sachverhalt
- die Ergebnisse der Erörterung mit dem Management und ggf. mit den für die Überwachung Verantwortlichen und sonstigen Parteien
- wie das Management und ggf. die für die Überwachung Verantwortlichen auf den Sachverhalt reagiert haben
- die vom Berufsangehörigen erwogenen Vorgehensweisen, die getroffenen Beurteilungen und Entscheidungen
- inwieweit der Berufsangehörige davon überzeugt ist, seine Verantwortung gemäß Absatz R360.36 erfüllt zu haben.

## **TEIL 4A – UNABHÄNGIGKEIT BEI AUFTRÄGEN ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW**

	Seite
Abschnitt 400 Anwendung des Rahmenkonzepts zur Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review .....	134
Abschnitt 410 Honorare .....	152
Abschnitt 411 Regelungen zu Vergütung und Leistungsbeurteilung .....	157
Abschnitt 420 Geschenke und Bewirtungen .....	159
Abschnitt 430 Tatsächliche oder drohende Rechtsstreitigkeiten .....	160
Abschnitt 510 Finanzielle Interessen .....	161
Abschnitt 511 Kreditgeschäfte und Gewährleistungen .....	167
Abschnitt 520 Geschäftsbeziehungen .....	169
Abschnitt 521 Familiäre und persönliche Beziehungen .....	172
Abschnitt 522 Der Prüfung vorausgegangene Beschäftigung beim Abschlussprüfungsmandanten .....	176
Abschnitt 523 Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Abschlussprüfungsmandanten .....	178
Abschnitt 524 Beschäftigung bei einem Abschlussprüfungsmandanten .....	180
Abschnitt 525 Zeitweilige Personalüberlassungen .....	185
Abschnitt 540 Langjährige Beziehungen des Personals (einschließlich Partnerrotation) zu einem Abschlussprüfungsmandanten .....	187
Abschnitt 600 Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten .....	194
Unterabschnitt 601 – Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen	200
Unterabschnitt 602 – Administrative Tätigkeiten .....	203
Unterabschnitt 603 – Bewertungsleistungen .....	204
Unterabschnitt 604 – Steuerberatungsleistungen .....	206
Unterabschnitt 605 – Innenrevisionsleistungen .....	213
Unterabschnitt 606 – IT-Dienstleistungen .....	216
Unterabschnitt 607 – Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten .....	218
Unterabschnitt 608 – Rechtsberatung .....	220

Unterabschnitt 609 – Dienstleistungen der Personalbeschaffung.....	222
Unterabschnitt 610 – Finanzdienstleistungen.....	224
Abschnitt 800 Berichte zu einem besonderen Zweck dienenden Abschluss, mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung (Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review) .....	227

# INTERNATIONALE UNABHÄNGIGKEITSSTANDARDS (TEILE 4A UND 4B)

## TEIL 4A – UNABHÄNGIGKEIT BEI AUFTRÄGEN ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW

### ABSCHNITT 400

#### ANWENDUNG DES RAHMENKONZEPTS ZUR UNABHÄNGIGKEIT BEI AUFTRÄGEN ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW

##### Einleitung

##### Allgemeines

- 400.1 Bei der Durchführung von Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review liegt es im öffentlichen Interesse und ist daher nach diesem Kodex erforderlich, dass Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe unabhängig sind.
- 400.2 Dieser Teil findet sowohl für Aufträge zur Abschlussprüfung als auch zum Review Anwendung<sup>8</sup>. Die Begriffe „Abschlussprüfung“, „Abschlussprüfungsteam“, „Abschlussprüfungsauftrag“, „Abschlussprüfungsmandant“ und „Bestätigungsvermerk“ schließen jeweils die Begriffe „Review“, „Review Team“, „Auftrag zum Review“, „Auftraggeber des Review“ und „Bericht über den Review“ ein.
- 400.3 In diesem Teil bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf natürliche Personen der wirtschaftsprüfenden Berufe und deren Praxen.
- 400.4 Nach ISQC 1 muss eine Praxis Regelungen und Maßnahmen festlegen, die darauf ausgerichtet sind, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass sie und ihr Personal sowie ggf. weitere Personen, die Unabhängigkeitsanforderungen unterliegen (einschließlich Personal von Netzwerkmitgliedern), ihre Unabhängigkeit wahren, wenn dies durch die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen verlangt wird. ISA und ISRE legen die Verantwortung für auftragsverantwortliche Partner und Auftragssteams bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review fest. Die Zuordnung der Verantwortung innerhalb einer Praxis ist von deren Größe, Struktur und Organisation abhängig. Viele Bestimmungen in

---

<sup>8</sup> Hinweis: Aufträge zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht werden in der Praxis auch als „Review“ bezeichnet. Gegenstand der prüferischen Durchsichten sind vergangenheitsorientierte Finanzinformationen. Zu diesen gehören a) Finanzaufstellungen, d.h. Abschlüsse (Jahres-, Konzern-, Zwischenabschlüsse) und sonstige Finanzaufstellungen (z. B. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflussrechnung, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, Vermögensaufstellung), b) Posten einer Finanzaufstellung (z. B. Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Personalaufwand) sowie c) sonstige aus der Buchführung entnommene Finanzinformationen (z. B. ein bestimmter Geschäftsvorfall oder Vermögenswert oder eine bestimmte Schuld).

diesem Teil schreiben nicht die spezielle Verantwortung von Einzelpersonen innerhalb der Praxis hinsichtlich Handlungen zur Unabhängigkeit vor, sondern beziehen sich vereinfachend auf die „Praxis“. Praxen weisen die Verantwortung für bestimmte Maßnahmen einer Person oder einer Personengruppe (z. B. dem Abschlussprüfungsteam) in Übereinstimmung mit ISQC 1 zu. Darüber hinaus bleibt ein einzelner Berufsangehöriger für die Erfüllung aller Bestimmungen verantwortlich, die auf seine Tätigkeiten, Interessen oder Beziehungen Anwendung finden.

400.5 Unabhängigkeit ist mit der Pflicht zur Objektivität und zur Integrität verbunden. Sie umfasst:

- (a) innere Unabhängigkeit – die innere Einstellung, die die Abgabe eines Urteils erlaubt, ohne dabei von Einflüssen betroffen zu sein, die das pflichtgemäße Ermessen beeinträchtigen, und die es dadurch dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität zu handeln sowie Objektivität zu wahren und eine kritische Grundhaltung einzunehmen
- (b) äußere Unabhängigkeit – die Vermeidung von Tatsachen und Gegebenheiten, die so bedeutend sind, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die Integrität, Objektivität oder kritische Grundhaltung einer Praxis oder eines Mitglieds eines Abschlussprüfungsteams gefährdet ist.

In diesem Teil bezieht sich der Begriff „unabhängig“ bei einer Einzelperson oder einer Praxis darauf, dass die Einzelperson oder Praxis die Bestimmungen dieses Teils erfüllt.

400.6 Im Kodex ist festgelegt, dass bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die allgemeinen Berufspflichten zu erfüllen und Unabhängigkeit zu wahren ist. Dieser Teil enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, wie bei der Durchführung dieser Aufträge das Rahmenkonzept zur Wahrung der Unabhängigkeit anzuwenden ist. Das in Abschnitt 120 beschriebene Rahmenkonzept findet auf Unabhängigkeit ebenso Anwendung wie auf die in Abschnitt 110 beschriebenen allgemeinen Berufspflichten.

400.7 Dieser Teil beschreibt:

- (a) Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich beruflicher Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen, die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen oder führen könnten
- (b) mögliche Handlungen, einschließlich Schutzmaßnahmen, die angemessen sein könnten, um diesen Gefährdungen zu begegnen, und
- (c) einige Situationen, bei denen Gefährdungen nicht beseitigt werden können oder es keine Schutzmaßnahmen gibt, um diese auf ein

vertretbares Maß zu reduzieren.

### **Einheiten von öffentlichem Interesse**

400.8 Einige der Anforderungen und Anwendungshinweise in diesem Teil spiegeln den Umfang des öffentlichen Interesses an bestimmten als Einheiten des öffentlichen Interesses definierten Einheiten wider. Praxen sind aufgefordert festzulegen, ob zusätzliche Einheiten oder bestimmte Kategorien von Einheiten als Einheiten von öffentlichem Interesse zu behandeln sind, da diese eine große Anzahl und einen großen Kreis von Stakeholdern haben. Zu den zu betrachtenden Faktoren zählen:

- die Art der Geschäftstätigkeit, z. B. der Besitz von Vermögenswerten in treuhänderischer Eigenschaft für eine große Anzahl von Stakeholdern. Beispiele könnten Finanzinstitute, wie Banken und Versicherungsgesellschaften, sowie Pensionsfonds umfassen.
- die Größe
- die Anzahl der Beschäftigten.

### **Berichte mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung**

400.9 Ein Bestätigungsvermerk könnte eine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung enthalten. Unter der Voraussetzung, dass die in Abschnitt 800 beschriebenen Bedingungen erfüllt werden, können die in diesem Teil enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit gemäß den Regelungen in Abschnitt 800 geändert werden.

### **Prüfungsaufträge, die keine Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review sind**

400.10 Unabhängigkeitsstandards für Prüfungsaufträge, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind, sind in Teil 4B – *Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind* festgelegt.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Allgemeines**

**R400.11** Eine Praxis, die eine Abschlussprüfung durchführt, hat unabhängig zu sein.

**R400.12** Eine Praxis hat das in Abschnitt 120 beschriebene Rahmenkonzept anzuwenden, um Gefährdungen der Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und diesen in Bezug auf die Abschlussprüfung zu begegnen.

**[Die Absätze 400.13 bis 400.19 wurden bewusst freigelassen.]**

#### **Nahestehende Einheiten**

**R400.20** Per Definition gehören zu einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine kapitalmarktnotierte Einheit ist, alle seine nahestehenden Einheiten. Bei

allen anderen Einheiten schließen die Bezugnahmen auf einen Abschlussprüfungsmandanten in diesem Teil die nahestehenden Einheiten ein, über welche der Mandant mittelbare oder unmittelbare Kontrolle hat. Hat das Abschlussprüfungsteam Kenntnis oder Grund zur Annahme, dass eine Beziehung oder Gegebenheit, die eine andere nahestehende Einheit des Mandanten betrifft, für die Beurteilung der Unabhängigkeit der Praxis vom Mandanten von Bedeutung ist, so hat das Abschlussprüfungsteam diese nahestehende Einheit bei der Erkennung, der Beurteilung und der Begegnung von Gefährdungen der Unabhängigkeit einzubeziehen.

**[Die Absätze 400.21 bis 400.29 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Zeitraum, währenddessen Unabhängigkeit erforderlich ist**

**R400.30** Unabhängigkeit, wie in diesem Teil gefordert, ist aufrechtzuerhalten, und zwar sowohl

- (a) während des auftragsrelevanten Zeitraums als auch
- (b) während der Berichtsperiode des Abschlusses.

400.30 A1 Der auftragsrelevante Zeitraum beginnt, wenn das Abschlussprüfungsteam mit der Durchführung der Abschlussprüfung beginnt. Der auftragsrelevante Zeitraum endet, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt wird. Handelt es sich um einen Auftrag wiederkehrender Art, endet der Auftrag entweder mit der Erklärung einer der beiden Parteien über die Beendigung der beruflichen Beziehung oder mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks – je nachdem, welches das später eintretende Ereignis ist.

**R400.31** Wird eine Einheit Abschlussprüfungsmandant während oder nach der Berichtsperiode des Abschlusses, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, hat die Praxis festzustellen, ob mögliche Gefährdungen der Unabhängigkeit entstehen durch:

- (a) finanzielle oder geschäftliche Beziehungen zu dem Abschlussprüfungsmandanten, die während oder im Anschluss an die Berichtsperiode des Abschlusses, aber vor der Annahme des Abschlussprüfungsauftrags bestanden, oder
- (b) Dienstleistungen, die dem Abschlussprüfungsmandanten gegenüber zuvor durch die Praxis oder ein Netzwerkmitglied erbracht wurden.

400.31 A1 Wurde während oder nach Ende der Berichtsperiode des Abschlusses, jedoch vor der Aufnahme erster Abschlussprüfungshandlungen durch das Abschlussprüfungsteam, dem Abschlussprüfungsmandanten gegenüber eine Nichtprüfungsleistung erbracht und wäre das Erbringen dieser Dienstleistung während der Abschlussprüfung unzulässig, entstehen Gefährdungen der Unabhängigkeit.

400.31 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um

solchen Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers zur Überprüfung der Abschlussprüfung und der Nichtprüfungsleistung, soweit dies angemessen ist
- die Beauftragung einer anderen Praxis außerhalb des Netzwerks mit der Beurteilung der Ergebnisse der Nichtprüfungsleistungen oder mit der erneuten Durchführung der Nichtprüfungsleistung in einem Umfang, der es dieser anderen Praxis ermöglicht, die Verantwortung für die Dienstleistung zu übernehmen.

**[Die Absätze 400.32 bis 400.39 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen**

400.40 A1 Die Absätze R300.9 und R300.10 enthalten Anforderungen zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.

400.40 A2 Auch in Bereichen, in denen es dieser Kodex, die anzuwendenden beruflichen Standards, Gesetze oder andere Rechtsvorschriften nicht erfordern, sollte eine regelmäßige Kommunikation über Beziehungen und andere Sachverhalte, die nach vernünftiger Auffassung der Praxis die Unabhängigkeit beeinträchtigen könnten, zwischen der Praxis und den für die Überwachung Verantwortlichen des Mandanten stattfinden. Diese Kommunikation ermöglicht es den für die Überwachung Verantwortlichen:

- (a) das Urteil der Praxis hinsichtlich der Feststellung und Beurteilung von Gefährdungen abzuwägen
- (b) die Begegnung von Gefährdungen, einschließlich die Angemessenheit von Schutzmaßnahmen, sofern diese verfügbar sind und angewendet werden können, abzuwägen, und
- (c) geeignete Maßnahmen zu ergreifen.

Ein solcher Ansatz ist besonders mit Blick auf Gefährdungen durch Einschüchterung und zu persönliche Vertrautheit von Nutzen.

**[Die Absätze 400.41 bis 400.49 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Netzwerkmitglieder**

400.50 A1 Praxen bilden oftmals breitere Strukturen mit anderen Praxen und Einheiten, um ihre Möglichkeiten zum Erbringen beruflicher Leistungen verbessern zu können. Ob solche breiteren Strukturen ein Netzwerk darstellen, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls ab und nicht davon, ob die Praxen und Einheiten rechtlich getrennt und

eigenständig sind.

**R400.51** Ein Netzwerkmitglied hat von den Abschlussprüfungsmandanten der anderen Praxen innerhalb des Netzwerks entsprechend den Anforderungen dieses Teils unabhängig zu sein.

400.51 A1 Die in diesem Teil enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit von Netzwerkmitgliedern gelten für alle Einheiten, die der Definition eines Netzwerkmitglieds entsprechen. Es ist nicht erforderlich, dass die Einheit auch unter die Definition einer Praxis fällt. Eine Unternehmensberatungsgesellschaft oder eine Rechtsanwaltskanzlei könnte z. B. ein Netzwerkmitglied, aber keine Praxis sein.

**R400.52** Steht eine Praxis mit einer breiteren Struktur anderer Praxen und Einheiten in Verbindung, hat sie:

- (a) pflichtgemäßes Ermessen bei der Feststellung auszuüben, ob ein Netzwerk durch eine solche breitere Struktur geschaffen wird
- (b) abzuwägen, ob ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die anderen Praxen und Einheiten in der breiteren Struktur so miteinander in Verbindung stehen, dass sie ein Netzwerk bilden, und
- (c) diese Beurteilung durchgängig innerhalb einer solchen breiteren Struktur vorzunehmen.

**R400.53** Bei der Beurteilung, ob ein Netzwerk durch eine breitere Struktur von Praxen und sonstigen Einheiten geschaffen wird, hat eine Praxis von einem Netzwerk auszugehen, wenn eine solche breitere Struktur auf Kooperation ausgerichtet ist und:

- (a) eindeutig auf eine Gewinn- und Kostenteilung der darin einbezogenen Einheiten abzielt (vgl. Abs. 400.53 A2)
- (b) die darin einbezogenen Einheiten durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrollen oder eine gemeinsame Geschäftsführung miteinander verbunden sind (vgl. Abs. 400.53 A3)
- (c) die darin einbezogenen Einheiten gemeinsame Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung anwenden (vgl. Abs. 400.53 A4)
- (d) die darin einbezogenen Einheiten eine gemeinsame Geschäftsstrategie verfolgen (vgl. Abs. 400.53 A5)
- (e) die darin einbezogenen Einheiten einen gemeinsamen Markennamen verwenden (Vgl. Abs. 400.53 A6, 400.53 A7), oder
- (f) die darin einbezogenen Einheiten einen bedeutenden Teil fachlicher Ressourcen gemeinsam nutzen (Vgl. Abs. 400.53 A8, 400.53 A9).

- 400.53 A1 Zwischen Praxen und Einheiten innerhalb einer breiteren Struktur, die ein Netzwerk darstellt, könnten Vereinbarungen bestehen, die die in Absatz R400.53 beschriebenen Vereinbarungen ergänzen. Eine breitere Struktur könnte jedoch nur darauf ausgerichtet sein, die Vermittlung von bestimmten Arbeiten zu erleichtern, was für sich genommen nicht die notwendigen Kriterien für ein Netzwerk erfüllt.
- 400.53 A2 Die Teilung unwesentlicher Kosten führt für sich genommen nicht zur Bildung eines Netzwerks. Gleiches gilt, wenn sich die Kostenteilung nur auf solche Kosten beschränkt, die sich auf die Entwicklung von Prüfungsmethoden, Handbüchern oder Schulungen beziehen. Ferner führt eine Zusammenarbeit zwischen einer Praxis und einer sonst nicht mit dieser in Verbindung stehenden Einheit zur gemeinsamen Erbringung einer Dienstleistung oder der gemeinsamen Entwicklung eines Produkts für sich genommen nicht zu einem Netzwerk (vgl. Abs. R400.53(a)).
- 400.53 A3 Gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrollen oder eine gemeinsame Geschäftsführung könnten durch einen Vertrag oder auf sonstige Weise erzielt werden (vgl. Abs. R400.53(b)).
- 400.53 A4 Gemeinsame Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung sind solche, die innerhalb einer breiteren Struktur entwickelt, eingerichtet und überwacht werden (vgl. Abs. R400.53(c)).
- 400.53 A5 Das Verfolgen einer gemeinsamen Geschäftsstrategie schließt eine Vereinbarung der Einheiten ein, um gemeinsame strategische Ziele zu erreichen. Eine Einheit ist nicht bereits deshalb als Netzwerkmitglied anzusehen, weil sie mit einer anderen Einheit ausschließlich deshalb kooperiert, um mit dieser gemeinsam auf eine Angebotsanfrage bezüglich einer beruflichen Leistung zu reagieren (vgl. Abs. R400.53(d)).
- 400.53 A6 Ein gemeinsamer Markenname schließt die Nutzung gemeinsamer Initialen oder eines gemeinsamen Namens ein. Von der Verwendung einer gemeinsamen Marke durch eine Praxis ist z. B. dann auszugehen, wenn bei der Unterzeichnung eines Bestätigungsvermerks durch einen Partner der Praxis die gemeinsame Marke als Teil des Praxisnamens oder neben dem Namen der Praxis verwendet wird (vgl. Abs. R400.53(e)).
- 400.53 A7 Auch wenn eine Praxis nicht zu einem Netzwerk gehört und keinen gemeinsamen Markennamen als Teil ihres Praxisnamens verwendet, kann der Eindruck der Zugehörigkeit zu einem Netzwerk entstehen, wenn auf dem Büro- oder Werbematerial auf die Mitgliedschaft in einem Zusammenschluss von Praxen Bezug genommen wird. Dementsprechend kann der Eindruck der Zugehörigkeit einer Praxis zu einem Netzwerk entstehen, wenn die Praxis nicht sorgfältig darauf achtet, wie eine solche Mitgliedschaft beschrieben wird (vgl. Abs. R400.53(e)).
- 400.53 A8 Zu den fachlichen Ressourcen gehören:

- gemeinsame Systeme, die den Praxen den Austausch von Informationen, wie Mandantendaten, Abrechnungen und Zeitznachweise, ermöglichen
- Partner und sonstiges Personal
- Fachabteilungen, die in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Geschäftsvorfällen oder bestimmten prüfungsrelevanten Ereignissen beraten
- Abschlussprüfungen betreffende Prüfungsmethoden oder Handbücher
- Schulungen und Geschäftsräume (vgl. Abs. R400.53(f)).

400.53 A9 Die Festlegung, ob die gemeinsam genutzten fachlichen Ressourcen bedeutend sind, hängt von den Gegebenheiten ab. Beispiele hierfür sind:

- Die gemeinsam genutzten fachlichen Ressourcen könnten auf gemeinsame Prüfungsmethoden oder Handbücher beschränkt sein, ohne dass es zu einem Austausch von Personal oder von Mandanten- oder Marktinformationen kommt. Unter diesen Gegebenheiten ist es unwahrscheinlich, dass die geteilten Ressourcen bedeutend sind. Gleiches gilt für gemeinsame Schulungsmaßnahmen.
- Die gemeinsam genutzten Ressourcen könnten den Austausch von Personal oder Informationen betreffen, etwa wenn es aus einem gemeinsamen Pool abgerufen wird oder wenn in der größeren Struktur eine gemeinsame Fachabteilung eingerichtet wird, um die teilnehmenden Praxen mit fachlichem Rat zu versorgen, den diese Praxen dann zu befolgen haben. In diesen Fällen wird ein vernünftiger und informierter Dritter eher zu dem Schluss kommen, dass die gemeinsam genutzten Ressourcen bedeutend sind (vgl. Abs. R400.53(f)).

**R400.54** Verkauft eine Praxis oder ein Netzwerk einen Teil ihres Geschäfts und verwendet der veräußerte Geschäftsteil für einen begrenzten Zeitraum weiterhin den kompletten oder teilweisen Namen der Praxis oder des Netzwerks, haben die betroffenen Einheiten festzulegen, wie sie in ihrer Außendarstellung klarstellen, dass sie keine Netzwerkmitglieder sind.

400.54 A1 Die Verkaufsvereinbarungen für einen Geschäftsteil der Praxis könnten vorsehen, dass der veräußerte Geschäftsteil für einen begrenzten Zeitraum weiterhin den kompletten oder teilweisen Namen der Praxis oder des Netzwerks weiterführen kann, obwohl er mit der Praxis oder dem Netzwerk nicht länger verbunden ist. In solchen Fällen gehören die zwei Einheiten trotz ihrer Tätigkeit unter einem gemeinsamen Namen nicht zu einer größeren Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist, und sie sind daher keine Netzwerkmitglieder.

**[Die Absätze 400.55 bis 400.59 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Allgemeine Dokumentation zur Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review**

**R400.60** Eine Praxis hat ihr Urteil über die Einhaltung dieses Teils sowie die Kernpunkte der relevanten Erörterungen, die dieses Urteil stützen, zu dokumentieren. Insbesondere gilt:

- (a) wenn Schutzmaßnahmen angewendet werden, um einer Gefährdung zu begegnen, hat die Praxis die Art der Gefährdung und die bestehenden oder angewendeten Schutzmaßnahmen zu dokumentieren, und
- (b) wenn eine Gefährdung eine bedeutende Analyse erfordert und die Praxis zu dem Schluss kommt, dass die Gefährdung sich bereits auf einem vertretbaren Maß befand, so hat die Praxis die Art der Gefährdung und die Begründung für ihr Urteil zu dokumentieren.

400.60 A1 Die Dokumentation liefert Nachweise für die Beurteilungen der Praxis über die Einhaltung dieses Teils. Eine fehlende Dokumentation bestimmt jedoch nicht, ob eine Praxis einen bestimmten Sachverhalt berücksichtigt hat oder ob sie unabhängig ist.

**[Die Absätze 400.61 bis 400.69 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Unternehmensfusionen und -übernahmen**

*Wenn die Fusion eines Mandanten eine Gefährdung darstellt*

400.70 A1 Eine Einheit könnte aufgrund einer Fusion oder Übernahme zu einer nahestehenden Einheit eines Abschlussprüfungsmandanten werden. Durch frühere oder gegenwärtige Interessen oder Beziehungen zwischen einer Praxis oder einem Netzwerkmitglied und dieser nahestehenden Einheit könnte eine Gefährdung der Unabhängigkeit und somit der Fähigkeit der Praxis, eine Abschlussprüfung fortsetzen zu können, entstehen.

**R400.71** Entsprechend den Gegebenheiten in Absatz 400.70 A1 gilt:

- (a) Unter Berücksichtigung aller zur Begegnung der Gefährdung unternommenen Handlungen hat die Praxis frühere und gegenwärtige Interessen und Beziehungen mit der nahestehenden Einheit, die ihre Unabhängigkeit und damit auch ihre Fähigkeit zur Fortführung der Abschlussprüfung nach dem Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme beeinträchtigen könnten, zu identifizieren und zu beurteilen; und
- (b) gemäß Absatz R400.72 hat die Praxis Schritte zu unternehmen, um bis zum Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme alle Interessen oder Beziehungen, die nach diesem Kodex unzulässig sind, zu

beenden.

**R400.72** Als eine Abweichung zu Absatz 400.71(b) gilt: Kann die Beteiligung oder Beziehung bis zum Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme nicht in vernünftiger Weise beendet werden, hat die Praxis:

- (a) die durch diese Beteiligung oder Beziehung entstehende Gefährdung zu beurteilen und
- (b) mit den für die Überwachung Verantwortlichen die Gründe, warum die Beteiligung oder Beziehung bis zum Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme nicht in vernünftiger Weise beendet werden kann, sowie die Beurteilung des Grads der Gefährdung zu erörtern.

400.72 A1 Unter manchen Umständen könnte es sein, dass eine Beteiligung oder Beziehung, die eine Gefährdung darstellt, bis zum Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme nicht in vernünftiger Weise beendet werden kann. Der Grund könnte sein, dass die Praxis eine Nichtprüfungsleistung für die nahestehende Einheit erbringt, die die Einheit bis zu diesem Zeitpunkt nicht ordnungsgemäß auf einen anderen Anbieter übertragen kann.

400.72 A2 Wenn Interessen und Beziehungen nicht in vernünftiger Weise beendet werden können, hängt die Beurteilung des Grads einer Gefährdung, die durch Fusionen und Übernahmen entsteht, von Faktoren wie den folgenden ab:

- die Art und Bedeutung der Beteiligung oder Beziehung
- die Art und Bedeutung der Beziehung zu der nahestehenden Einheit (z. B. ob die nahestehende Einheit eine Tochter- oder Muttergesellschaft ist)
- dem Zeitraum, bis die Beteiligung oder Beziehung in vertretbarer Weise beendet werden kann.

**R400.73** Falls im Anschluss an die in Absatz R400.72(b) genannten Erörterungen die Praxis von den für die Überwachung Verantwortlichen aufgefordert wird, ihre Tätigkeit als Abschlussprüfer fortzuführen, darf die Praxis dies nur tun, wenn:

- (a) die Beteiligung oder Beziehung so bald wie auf vernünftige Weise möglich, in jedem Fall jedoch innerhalb von sechs Monaten nach dem Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme, beendet wird
- (b) jede Person, die eine solche Beteiligung oder Beziehung unterhält, einschließlich einer, die aus der Durchführung einer gemäß Abschnitt 600 und dessen Unterabschnitten unzulässigen Nichtprüfungsleistung entstanden ist, weder Mitglied des Auftragssteams für die Abschlussprüfung noch die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung verantwortliche Person wird, und

- (c) soweit erforderlich, geeignete Übergangsmaßnahmen getroffen und mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert werden.

400.73 A1 Zu den Beispielen für Übergangsmaßnahmen gehören:

- das Hinzuziehen eines Berufsangehörigen zur Überprüfung der Abschlussprüfungs- oder Nichtprüfungsarbeit, sofern dies angemessen ist
- das Hinzuziehen eines Berufsangehörigen, der nicht Mitglied der Praxis ist, die das Prüfungsurteil zum Abschluss abgibt, um eine Überprüfung durchzuführen, die einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung entspricht
- die Beauftragung einer anderen Praxis mit der Beurteilung der Ergebnisse der Nichtprüfungsleistung oder mit der erneuten Durchführung der Nichtprüfungsleistung in einem Umfang, der es der anderen Praxis ermöglicht, die Verantwortung für die Dienstleistung zu übernehmen.

**R400.74** Möglicherweise hat die Praxis vor dem Wirksamwerden der Fusion oder Übernahme einen bedeutenden Anteil der Abschlussprüfungsarbeiten abgeschlossen und könnte die verbleibenden Prüfungshandlungen innerhalb kurzer Zeit abschließen. Wird die Praxis unter solchen Umständen von den für die Überwachung Verantwortlichen aufgefordert, die Abschlussprüfung abzuschließen, während eine in Absatz 400.70 A1 festgestellte Beteiligung oder Beziehung fortbesteht, darf die Praxis dies nur tun, wenn sie:

- (a) den Grad der Gefährdung beurteilt und die Beurteilung mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert hat
- (b) die Anforderungen in Absatz R400.73(a) bis (c) erfüllt und
- (c) ihre Tätigkeit als Abschlussprüfer spätestens mit der Erteilung eines Bestätigungsvermerks einstellt.

*Wenn die Objektivität beeinträchtigt bleibt*

**R400.75** Selbst wenn alle Anforderungen in den Absätzen R400.71 bis R400.74 erfüllt werden konnten, hat die Praxis festzustellen, ob die in Absatz 400.70 A1 identifizierten Gegebenheiten zu einer Gefährdung führen, der nicht begegnet werden kann, ohne die Objektivität zu beeinträchtigen. Ist dies der Fall, hat die Praxis ihre Tätigkeit als Abschlussprüfer einzustellen.

*Dokumentation*

**R400.76** Die Praxis hat zu dokumentieren:

- (a) alle Interessen oder Beziehungen, die in Absatz 400.70 A1 festgelegt sind und die nicht bis zum Wirksamwerden der Fusion oder

Übernahme beendet werden, sowie die Gründe, warum diese nicht beendet werden

- (b) die angewendeten Übergangsmaßnahmen
- (c) die Ergebnisse der Erörterungen mit den für die Überwachung Verantwortlichen und
- (d) die Gründe, warum die früheren und gegenwärtigen Interessen und Beziehungen nicht zu einer die Objektivität beeinträchtigenden Gefährdung führen.

**[Die Absätze 400.77 bis 400.79 wurden bewusst freigelassen.]**

### **Verstoß gegen eine Unabhängigkeitsregelung bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review**

*Wenn eine Praxis einen Verstoß feststellt*

**R400.80** Kommt eine Praxis zu dem Ergebnis, dass ein Verstoß gegen eine Anforderung dieses Teils stattgefunden hat, hat die Praxis:

- (a) das Interesse oder die Beziehung, durch die der Verstoß verursacht wurde, zu beenden, aufzulösen oder zu beseitigen und den Konsequenzen des Verstoßes zu begegnen
- (b) zu erwägen, ob rechtliche Anforderungen auf den Verstoß Anwendung finden, und falls dies der Fall ist:
  - (i) diese Anforderungen zu erfüllen und
  - (ii) zu erwägen, ob sie den Verstoß einer Berufsorganisation, Regulierungs- oder Aufsichtsbehörde mitteilt, falls dies allgemein üblich oder in dem relevanten Rechtsraum verbindlich ist
- (c) unverzüglich in Übereinstimmung mit ihren Regelungen und Verfahren den Verstoß mitzuteilen:
  - (i) den auftragsverantwortlichen Partner
  - (ii) die für die Regelungen und Verfahren zur Unabhängigkeit Verantwortlichen
  - (iii) sonstige relevante Mitarbeiter der Praxis und ggf. des Netzwerks und
  - (iv) diejenigen Personen, die den in Teil 4A enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit unterliegen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen haben
- (d) die Bedeutung des Verstoßes sowie dessen Einfluss auf die Objektivität und Fähigkeit der Praxis, einen Bestätigungsvermerk

zu erteilen, zu beurteilen und

- (e) abhängig von der Bedeutung des Verstoßes festzustellen:
- (i) ob der Auftrag zur Abschlussprüfung zu beenden ist oder
  - (ii) ob es möglich ist, Maßnahmen zu ergreifen, die den Folgen des Verstoßes adäquat begegnen, und ob solche Maßnahmen möglich und unter den Gegebenheiten angemessen sind.

Die Entscheidung hierüber liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Praxis, die zu berücksichtigen hat, ob ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen könnte, dass die Objektivität der Praxis beeinträchtigt und somit nicht in der Lage ist, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen.

400.80 A1 Es kann vorkommen, dass eine Praxis gegen eine Anforderung dieses Teils verstößt, obwohl sie über Regelungen und Verfahren verfügt, die hinreichende Sicherheit für die Wahrung der Unabhängigkeit bieten. Es könnte notwendig sein, der Auftrag zur Abschlussprüfung aufgrund des Verstoßes zu beenden.

400.80 A2 Die Bedeutung des Verstoßes sowie dessen Einfluss auf die Objektivität und Fähigkeit der Praxis, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, hängt von Faktoren ab, wie:

- die Art und Dauer des Verstoßes
- die Art und Häufigkeit vorangegangener Verstöße im Zusammenhang mit dem vorliegenden Abschlussprüfungsauftrag
- ob ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams Kenntnis von dem Interesse oder der Beziehung hatte, die den Verstoß verursacht hat
- ob die Person, die den Verstoß verursacht hat, Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder eine sonstige Person ist, für die Unabhängigkeitsanforderungen gelten
- sofern sich der Verstoß auf ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams bezieht, die Rolle dieser Person
- sofern der Verstoß durch die Erbringung einer beruflichen Dienstleistung verursacht wurde, die Auswirkung dieser Dienstleistung, falls zutreffend, auf die Rechnungslegung oder auf die im Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, enthaltenen Beträge, und
- das Ausmaß der Gefährdung durch Eigeninteresse, Interessenvertretung, Einschüchterung oder sonstige durch den Verstoß verursachte Gefährdungen.

400.80 A3 Beispiele für Maßnahmen, die die Praxis in Erwägung ziehen könnte, um den Folgen des Verstoßes adäquat zu begegnen, könnten je nach Bedeutung des Verstoßes umfassen:

- den Ausschluss der betroffenen Person aus dem Abschlussprüfungsteam
- eine zusätzliche Durchsicht der betroffenen Abschlussprüfungshandlungen oder – im erforderlichen Ausmaß – eine erneute Durchführung dieser, jeweils durch anderes Personal
- die Empfehlung, dass der Abschlussprüfungsmandant eine andere Praxis mit der Überprüfung oder der erneuten Durchführung dieser Abschlussprüfungshandlungen im jeweils erforderlichen Ausmaß beauftragt
- sofern sich der Verstoß auf eine Nichtprüfungsleistung bezieht, die die Rechnungslegung oder einen im Abschluss enthaltenen Betrag betrifft: die Beauftragung einer anderen Praxis mit der Beurteilung der Ergebnisse der Nichtprüfungsleistung oder mit der erneuten Durchführung der Nichtprüfungsleistung in einem Umfang, der es der anderen Praxis ermöglicht, die Verantwortung für die Dienstleistung zu übernehmen.

**R400.81** Stellt die Praxis fest, dass keine Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können, sind die für die Überwachung Verantwortlichen unverzüglich zu informieren und die erforderlichen Schritte zur Beendigung des Abschlussprüfungsauftrags in Übereinstimmung mit den maßgeblichen rechtlichen Anforderungen vorzunehmen. Sofern eine Beendigung des Auftrags durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften nicht zulässig ist, hat die Praxis etwaige Berichterstattungs- oder Offenlegungsanforderungen zu erfüllen.

**R400.82** Stellt die Praxis fest, dass Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können, hat sie mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern:

- (a) die Bedeutung des Verstoßes einschließlich seiner Art und Dauer
- (b) die Frage, wie es zu dem Verstoß kam und wie er festgestellt wurde
- (c) die vorgeschlagenen oder ergriffenen Maßnahmen sowie die Begründung, warum die Maßnahmen den Folgen des Verstoßes angemessen begegnen und es der Praxis ermöglichen, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen
- (d) die Feststellung, dass die Objektivität der Praxis nach deren pflichtgemäßen Ermessen nicht beeinträchtigt ist sowie die Begründung hierfür, und

- (e) sämtliche Schritte, die die Praxis unternommen hat oder zu unternehmen beabsichtigt, um das Risiko zukünftiger Verstöße abzuschwächen bzw. zu vermeiden.

Diese Erörterungen haben unverzüglich zu erfolgen, es sei denn, die für die Überwachung Verantwortlichen haben für die Meldung weniger schwerwiegender Verstöße einen anderen Zeitraum festgelegt.

#### *Mitteilung von Verstößen an die für die Überwachung Verantwortlichen*

400.83 A1 Die Absätze R300.9 und R300.10 enthalten Anforderungen zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.

**R400.84** Bei Verstößen hat die Praxis den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich mitzuteilen:

- (a) alle Sachverhalte, die in Übereinstimmung mit Absatz R400.82 erörtert wurden und die Einholung der Zustimmung der für die Überwachung Verantwortlichen dafür, dass Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können oder bereits ergriffen wurden, und
- (b) eine Beschreibung:
  - (i) der den Verstoß betreffenden Regelungen und Verfahren der Praxis, die darauf abzielen, hinreichende Sicherheit bezüglich der Wahrung der Unabhängigkeit zu erhalten, und
  - (ii) sämtlicher Schritte, die die Praxis unternommen hat oder zu unternehmen beabsichtigt, um das Risiko zukünftiger Verstöße zu reduzieren oder zu vermeiden.

**R400.85** Sollten die für die Überwachung Verantwortlichen zu der Auffassung gelangen, dass die von der Praxis vorgeschlagenen Maßnahmen in Übereinstimmung mit Absatz R400.80(e)(ii) keinen adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes darstellen, so hat die Praxis in Übereinstimmung mit Absatz R400.81 alle erforderlichen Schritte zur Beendigung des Abschlussprüfungsauftrags zu unternehmen.

#### *Verstöße, die vor Erteilung des vorherigen Bestätigungsvermerks erfolgten*

**R400.86** Erfolgte der Verstoß bereits vor Erteilung des vorherigen Bestätigungsvermerks, hat die Praxis die Regelungen in Teil 4A zur Beurteilung der Bedeutung des Verstoßes sowie dessen Einfluss auf die Objektivität der Praxis und deren Fähigkeit, einen Bestätigungsvermerk in der laufenden Periode zu erteilen, einzuhalten.

**R400.87** Die Praxis hat zudem:

- (a) ggf. den Einfluss des Verstoßes auf ihre Objektivität bezüglich aller zuvor erteilten Bestätigungsvermerke sowie die Möglichkeit des

Widerrufs dieses Bestätigungsvermerks zu erwägen, und

- (b) den Sachverhalt mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern.

#### *Dokumentation*

**R400.88** In Übereinstimmung mit den Absätzen R400.80 bis R400.87 hat die Praxis zu dokumentieren:

- (a) den Verstoß
- (b) die getroffenen Maßnahmen
- (c) die wichtigsten getroffenen Entscheidungen
- (d) alle mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte sowie
- (e) alle Besprechungen mit einer Berufsorganisation, Regulierungs- oder Aufsichtsbehörde.

**R400.89** Setzt die Praxis die Abschlussprüfung fort, hat sie zu dokumentieren:

- (a) die Beurteilung, dass die Objektivität nach pflichtgemäßen Ermessen der Praxis nicht beeinträchtigt ist, und
- (b) die Begründung dafür, warum die getroffenen Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes dazu geführt haben, dass die Praxis einen Bestätigungsvermerk erteilen konnte.

## **ABSCHNITT 410**

### **HONORARE**

#### **Einleitung**

- 410.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 410.2 Die Art und Höhe des Honorars oder sonstiger Vergütungen könnte zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Honorare – Relativer Umfang**

###### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

- 410.3 A1 Stellen die gesamten Honorare von einem Abschlussprüfungsmandanten einen großen Teil des gesamten Honoraraufkommens der Praxis dar, die das Prüfungsurteil abgibt, führen die Abhängigkeit von diesem Mandanten sowie die Befürchtung, den Mandanten verlieren zu können, zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung.
- 410.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Betriebsstruktur der Praxis
  - ob die Praxis bereits etabliert oder neu gegründet ist
  - die qualitative und/oder quantitative Bedeutung des Mandanten für die Praxis.
- 410.3 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung sein könnte, ist der Ausbau des Mandantenstamms der Praxis, um die Abhängigkeit vom Abschlussprüfungsmandanten zu verringern.
- 410.3 A4 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung entsteht auch, wenn die bei einem Abschlussprüfungsmandanten erzielten Honorare einen großen Teil des Umsatzes eines einzelnen Partners oder einer Niederlassung der Praxis ausmachen.
- 410.3 A5 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die qualitative und/oder quantitative Bedeutung des Mandanten für den Partner oder die Niederlassung
- der Umfang, in dem die Vergütung des Partners bzw. der Partner in der Niederlassung von den Honoraren abhängt, die bei dem Mandanten erzielt werden.

410.3 A6 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse oder Einschüchterung sein könnten, sind:

- der Ausbau des Mandantenstamms des Partners oder der Niederlassung, um die Abhängigkeit vom Abschlussprüfungsmandanten zu verringern
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Abschlussprüfung beteiligt war, um eine Überprüfung der Arbeit durchzuführen.

Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind

**R410.4** Ist ein Abschlussprüfungsmandant eine Einheit von öffentlichem Interesse und stellen für zwei aufeinanderfolgende Jahre die gesamten Honorare von dem Mandanten und seinen nahestehenden Einheiten mehr als 15 % des gesamten Honoraraufkommens der Praxis dar, die den Bestätigungsvermerk zum Abschluss des Mandanten abgibt, hat die Praxis:

- (a) den beim Abschlussprüfungsmandanten für die Überwachung Verantwortlichen die Tatsache mitzuteilen, dass die Summe dieser Honorare mehr als 15 % des gesamten Honoraraufkommens der Praxis darstellt, und
- (b) zu erörtern, welche der nachfolgenden Maßnahmen Schutzmaßnahmen darstellen können, um die Gefährdung durch das Gesamthonoraraufkommen der Praxis von dem Mandanten auf ein vertretbares Maß abzuschwächen, und diese anzuwenden:
  - (i) Vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des zweiten Jahres führt ein Berufsangehöriger, der nicht Mitglied der Praxis ist, die das Prüfungsurteil zu dem Abschluss abgibt, eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung dieses Auftrags durch, oder eine Berufsorganisation führt eine Überprüfung dieses Auftrags durch, die einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung entspricht (ein „Review vor Bestätigungsvermerkserteilung“), oder
  - (ii) nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des zweiten Jahres und vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Abschluss des dritten Jahres führt ein Berufsangehöriger,

der nicht Mitglied der Praxis ist, die das Prüfungsurteil zu dem Abschluss abgibt, oder eine Berufsorganisation eine Überprüfung der Abschlussprüfung für das zweite Jahr durch, die einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung entspricht (ein „Review nach Bestätigungsvermerkserteilung“).

**R410.5** Betragen die gesamten Honorare, wie in Absatz R410.4 beschrieben, deutlich mehr als 15 %, hat die Praxis festzustellen, ob der Grad der Gefährdung so bedeutend ist, dass eine Überprüfung nach Bestätigungsvermerkserteilung die Gefährdung nicht auf ein vertretbares Maß abschwächen würde, und ob daher die Praxis die Durchführung einer Überprüfung vor Bestätigungsvermerkserteilung zu veranlassen hat.

**R410.6** Überschreiten die Honorare, wie in Absatz R410.4 beschrieben, danach weiterhin 15 %, hat die Praxis jedes Jahr:

- (a) die in Absatz R410.4 festgelegten Sachverhalte den für die Überwachung Verantwortlichen offenzulegen und mit diesen zu erörtern, und
- (b) die Absätze R.410.4(b) und R410.5 zu erfüllen.

### **Überfällige Honorare**

410.7 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein bedeutender Anteil der Honorare vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Abschlussprüfung des darauffolgenden Jahres noch nicht bezahlt ist. Generell wird von der Praxis erwartet, dass sie die Zahlung solcher Honorare verlangt, bevor der Bestätigungsvermerk erteilt wird. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 511 zu Kreditgeschäften und Gewährleistungen könnten auch auf Situationen angewendet werden, bei denen es zu überfälligen Honoraren kommt.

410.7 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- Teilzahlungen der überfälligen Honorare
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Abschlussprüfung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Arbeit durchzuführen.

**R410.8** Wenn ein bedeutender Teil der fälligen Honorare von einem Abschlussprüfungsmandanten über einen längeren Zeitraum unbezahlt bleibt, hat die Praxis festzustellen:

- (a) ob die fälligen Honorare wie ein Darlehen an den Mandanten anzusehen sind, und

- (b) ob es für die Praxis angemessen ist, sich erneut bestellen zu lassen oder den Abschlussprüfungsauftrag fortzuführen.

### **Ergebnisabhängige Vergütungen**

410.9 A1 Ergebnisabhängige Vergütungen sind Honorare, die auf Grundlage einer im Vorhinein festgelegten Größe wie dem Ergebnis einer Transaktion oder dem Resultat der von der Praxis erbrachten Leistungen berechnet werden. Eine ergebnisabhängige Vergütung, die von einem Intermediär erhoben wird, ist ein Beispiel für eine mittelbare ergebnisabhängige Vergütung. In diesem Abschnitt wird ein Honorar nicht als ergebnisabhängige Vergütung angesehen, wenn sie von einem Gericht oder einer anderen öffentlichen Behörde festgesetzt wird.

**R410.10** Eine Praxis darf weder mittelbar noch unmittelbar eine ergebnisabhängige Vergütung für eine Abschlussprüfung in Rechnung stellen.

**R410.11** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf weder mittelbar noch unmittelbar eine ergebnisabhängige Vergütung für eine Nichtprüfungsleistung in Rechnung stellen, die für einen Abschlussprüfungsmandanten erbracht wird, wenn:

- (a) das Honorar von der Praxis in Rechnung gestellt wird, die das Prüfungsurteil zum Abschluss abgibt, und das Honorar für diese Praxis tatsächlich oder erwartungsgemäß wesentlich ist
- (b) das Honorar von einem Netzwerkmitglied in Rechnung gestellt wird, das an einem bedeutenden Teil der Abschlussprüfung mitwirkt, und das Honorar für diese Praxis tatsächlich oder erwartungsgemäß wesentlich ist, oder
- (c) das Ergebnis der Nichtprüfungsleistung, und daher die Höhe des Honorars, von einer auf die Abschlussprüfung bezogenen zukünftigen oder gegenwärtigen Einschätzung eines wesentlichen Betrags im Abschluss abhängen.

410.12 A1 Die Absätze R410.10 und R410.11 schließen aus, dass eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied bestimmte Vereinbarungen zu ergebnisabhängigen Vergütungen mit einem Abschlussprüfungsmandanten eingeht. Selbst wenn eine Vereinbarung über ergebnisabhängige Vergütungen bei der Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten nicht ausgeschlossen ist, könnte dies dennoch zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen.

410.12 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:

- die Spanne der möglichen Honorarbeträge
- ob eine zuständige Behörde über das Ergebnis entscheidet, für das die

ergebnisabhängige Vergütung festgesetzt wird

- die Offenlegung der von der Praxis durchgeführten Arbeiten und der Grundlage der Vergütung gegenüber den vorgesehenen Nutzern
- die Art der Leistung
- die Auswirkung des Ereignisses oder der Transaktion auf den Abschluss.

410.12 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um einer Gefährdung durch Eigeninteresse zu begegnen, sind:

- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Durchführung der Nichtprüfungsleistungen beteiligt war, um eine Überprüfung der von der Praxis durchgeführten Arbeit durchzuführen
- das Erlangen einer im Voraus mit dem Mandanten getroffenen schriftlichen Vereinbarung über die Grundlage der Vergütung.

## **ABSCHNITT 411**

### **REGELUNGEN ZU VERGÜTUNG UND LEISTUNGSBEURTEILUNG**

#### **Einleitung**

- 411.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 411.2 Die Regelungen zu Vergütung und Leistungsbeurteilung einer Praxis könnten zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 411.3 A1 Orientiert sich die Leistungsbeurteilung oder die Vergütung eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams am Verkauf von Nichtprüfungsleistungen an den betreffenden Abschlussprüfungsmandanten, ist der Grad der Gefährdung durch Eigeninteresse abhängig von:
- (a) der Höhe des Anteils der Vergütung oder der Leistungsbeurteilung, der auf dem Verkauf solcher Leistungen basiert
  - (b) der Stellung dieser Person innerhalb des Abschlussprüfungsteams, und
  - (c) ob Beförderungsentscheidungen durch den Verkauf solcher Nichtprüfungsleistungen beeinflusst werden.
- 411.3 A2 Beispiele für Maßnahmen, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse beseitigen könnten, sind:
- die Anpassung des Vergütungsplans oder des Beurteilungsprozesses für die Person
  - der Abzug der Person aus dem Abschlussprüfungsteam.
- 411.3 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams durchführt.
- R411.4 Eine Praxis darf einen verantwortlichen Prüfungspartner nicht auf der Grundlage seines Erfolgs beim Verkauf von Nichtprüfungsleistungen an

seinen Abschlussprüfungsmandanten beurteilen oder vergüten. Diese Regelung schließt übliche Gewinnbeteiligungsvereinbarungen zwischen den Partnern einer Praxis nicht aus.

## **ABSCHNITT 420**

### **GESCHENKE UND BEWIRTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 420.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 420.2 Die Annahme von Geschenken oder Bewirtungen von einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Umständen relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

- R420.3** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied oder ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams darf keine Geschenke und Bewirtungen von einem Abschlussprüfungsmandanten annehmen, es sei denn, deren Wert ist belanglos und unbeachtlich.
- 420.3 A1 Wenn eine Praxis, ein Netzwerkmitglied oder ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams einem Abschlussprüfungsmandanten einen Anreiz anbietet oder von diesem annimmt, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 340 Anwendung und der Verstoß gegen diese Anforderungen könnte zu Gefährdungen der Unabhängigkeit führen.
- 420.3 A2 Die Anforderungen in Abschnitt 340 im Zusammenhang mit dem Angebot oder der Annahme von Anreizen verbieten einer Praxis, einem Netzwerkmitglied oder einem Mitglied eines Abschlussprüfungsteams die Annahme von Geschenken und Bewirtungen, wenn damit beabsichtigt ist, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, es sei denn, der Wert ist belanglos und unbeachtlich.

## **ABSCHNITT 430**

### **TATSÄCHLICHE ODER DROHENDE RECHTSSTREITIGKEITEN**

#### **Einleitung**

- 430.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 430.2 Besteht ein Rechtsstreit mit einem Abschlussprüfungsmandanten oder scheint ein solcher wahrscheinlich, führt dies zu Gefährdungen durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 430.3 A1 Die Beziehung zwischen dem Management des Mandanten und den Mitgliedern des Abschlussprüfungsteams muss durch völlige Aufrichtigkeit und die vollständige Offenlegung aller Aspekte der Geschäftstätigkeit des Mandanten gekennzeichnet sein. Gegensätzliche Positionen könnten sich aus tatsächlichen oder drohenden Rechtsstreitigkeiten zwischen einem Abschlussprüfungsmandanten und der Praxis, einem Netzwerkmitglied oder einem Mitglied des Abschlussprüfungsteams ergeben. Diese gegensätzlichen Positionen könnten die Bereitschaft des Managements zur vollständigen Offenlegung beeinflussen und zu Gefährdungen durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung führen.
- 430.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Wesentlichkeit des Rechtsstreits
  - ob der Rechtsstreit sich auf eine frühere Abschlussprüfung bezieht.
- 430.3 A3 Falls ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams in den Rechtsstreit verwickelt ist, ist ein Beispiel für eine Handlung, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung beseitigen könnte, das Abziehen dieser Person aus dem Abschlussprüfungsteam.
- 430.3 A4 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten durchführt.

## **ABSCHNITT 510**

### **FINANZIELLE INTERESSEN**

#### **Einleitung**

- 510.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 510.2 Das Bestehen eines finanziellen Interesses an einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 510.3 A1 Finanzielle Interessen könnten mittelbar oder unmittelbar durch einen Intermediär gehalten werden (z. B. ein gemeinschaftliches Anlageinstrument, ein Nachlass oder ein Treuhandverhältnis). Hat ein Nutzungsberechtigter die Kontrolle über den Intermediär oder kann er dessen Investitionsentscheidungen beeinflussen, ist dieses finanzielle Interesse nach der Definition in diesem Kodex ein unmittelbares finanzielles Interesse. Hat ein Nutzungsberechtigter keine Kontrolle über den Intermediär oder kann er dessen Investitionsentscheidungen nicht beeinflussen, gilt umgekehrt, dass dieses finanzielle Interesse nach der Definition in diesem Kodex ein mittelbares finanzielles Interesse ist.
- 510.3 A2 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines finanziellen Interesses. Für die Entscheidung, ob solches Interesse für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person sowie der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.
- 510.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Eigeninteresse aufgrund eines finanziellen Interesses an dem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:
- die Stellung der Person, die das finanzielle Interesse hat
  - die Frage, ob das finanzielle Interesse unmittelbar oder mittelbar ist
  - die Wesentlichkeit des finanziellen Interesses.

## **Finanzielle Interessen gehalten durch die Praxis, ein Netzwerkmitglied, Mitglieder des Abschlussprüfungsteams und sonstige Personen**

**R510.4** Gemäß Absatz R510.5 darf weder ein unmittelbares finanzielles Interesse noch ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Abschlussprüfungsmandanten durch eine der folgenden Parteien bestehen:

- (a) die Praxis oder ein Netzwerkmitglied
- (b) ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder einen Angehörigen aus dessen enger Familie
- (c) einen sonstigen Partner in der Niederlassung, in der ein auftragsverantwortlicher Partner im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung tätig ist, oder einen Angehöriger aus dessen enger Familie oder
- (d) einen sonstigen Partner oder leitenden Beschäftigten, der Nichtprüfungsleistungen gegenüber dem Abschlussprüfungsmandanten erbringt, oder einen Angehörigen aus dessen enger Familie.

510.4 A1 Die Niederlassung, in der der auftragsverantwortliche Partner im Zusammenhang mit einer Abschlussprüfung tätig ist, ist nicht notwendigerweise die Niederlassung, der der Partner zugeteilt ist. Gehört der auftragsverantwortliche Partner einer anderen Niederlassung als die anderen Mitglieder des Abschlussprüfungsteams an, ist pflichtgemäßes Ermessen erforderlich, um die Niederlassung festzulegen, in der der Partner im Zusammenhang mit dem Auftrag tätig ist.

**R510.5** Abweichend von Absatz R510.4 kann ein Angehöriger der engen Familie, der in den Absätzen R510.4 (c) oder (d) genannt ist, ein direktes oder wesentliches indirektes finanzielles Interesse an einem Prüfungsmandanten halten, sofern:

- (a) das Familienmitglied das finanzielle Interesse aus einem Arbeitsverhältnis erhielt (beispielsweise durch Pensions- oder Aktienoptionspläne) und die Praxis ggf. der durch das finanzielle Interesse verursachten Bedrohung entgegenwirkt und
- (b) das Familienmitglied das Recht hat oder erhält, sich von dem finanziellen Interesse so bald wie möglich zu trennen oder es verfallen zu lassen, bzw. im Falle einer Aktienoption das Recht hat, diese Option auszuüben.

## **Finanzielle Interessen an einer Einheit, die einen Abschlussprüfungsmandanten kontrolliert**

**R510.6** Hat eine Einheit einen beherrschenden Einfluss auf einen Abschlussprüfungsmandanten und ist der Mandant für die Einheit

wesentlich, darf weder die Praxis, noch ein Netzwerkmitglied, noch ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie ein unmittelbares oder wesentlich mittelbares finanzielles Interesse an dieser Einheit innehaben.

### **Finanzielle Interessen als Treuhänder**

**R510.7** Absatz R510.4 ist auch auf ein finanzielles Interesse an einem Abschlussprüfungsmandanten anzuwenden, das treuhänderisch verwaltet wird und für den die Praxis, das Netzwerkmitglied oder eine Person als Treuhänder handelt, es sei denn:

- (a) keine der folgenden Personen Begünstigte des Treuhandvermögens ist: der Treuhänder, das Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie, die Praxis oder ein Netzwerkmitglied
- (b) das Interesse an dem Abschlussprüfungsmandanten für das Treuhandvermögen nicht wesentlich ist
- (c) über das Treuhandvermögen kein bedeutender Einfluss auf den Abschlussprüfungsmandanten ausgeübt werden kann und
- (d) keine der folgenden Personen einen bedeutenden Einfluss auf Investitionsentscheidungen, die ein finanzielles Interesse am Abschlussprüfungsmandanten betreffen, haben können: der Treuhänder, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie, die Praxis oder ein Netzwerkmitglied.

### **Gemeinsame finanzielle Interessen mit einem Abschlussprüfungsmandanten**

**R510.8** (a) Hat ein Abschlussprüfungsmandant ein finanzielles Interesse an einer Einheit, so dürfen eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie nicht ebenfalls ein finanzielles Interesse an dieser Einheit haben, es sei denn:

- (i) die finanziellen Interessen sind unwesentlich für die Praxis, das Netzwerkmitglied, das Mitglied des Abschlussprüfungsteams und den Angehörigen aus dessen enger Familie sowie für den Abschlussprüfungsmandanten, je nachdem, was einschlägig ist, oder
  - (ii) der Abschlussprüfungsmandant kann keinen bedeutenden Einfluss auf die Einheit ausüben
- (b) bevor eine Person, die ein in Absatz R510.8(a) beschriebenes finanzielles Interesse hat, Mitglied des Abschlussprüfungsteams wird, hat die Person oder der Angehörige aus dessen enger Familie

entweder:

- (i) das Interesse aufzugeben, oder
- (ii) das Interesse zu einem ausreichend großen Teil aufzugeben, sodass das verbleibende Interesse nicht mehr wesentlich ist.

### **Unbeabsichtigt erlangte finanzielle Interessen**

**R510.9** Erlangt eine Praxis, ein Netzwerkmitglied oder ein Partner oder Beschäftigter der Praxis oder des Netzwerkmitglieds, oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie ein unmittelbares finanzielles Interesse oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an einem Abschlussprüfungsmandanten, z. B. im Wege einer Erbschaft, einer Schenkung oder als Ergebnis einer Fusion oder unter ähnlichen Gegebenheiten, das gemäß diesem Abschnitt ansonsten nicht zulässig ist, dann gilt:

- (a) Erlangt die Praxis oder das Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie das finanzielle Interesse, ist das Interesse unverzüglich aufzugeben, oder ein ausreichender Teil eines mittelbaren finanziellen Interesses ist aufzugeben, sodass das verbleibende Interesse nicht länger wesentlich ist; oder
- (b) (i) erlangt eine Person, die kein Mitglied des Auftrags teams ist, oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie das finanzielle Interesse, ist das Interesse schnellstmöglich aufzugeben, oder ein ausreichender Teil eines mittelbaren finanziellen Interesses ist aufzugeben, sodass das verbleibende Interesse nicht länger wesentlich ist; und
- (ii) bis zur Aufgabe des finanziellen Interesses hat die Praxis, falls erforderlich, der entstandenen Gefährdung zu begegnen.

### **Finanzielle Interessen – Sonstige Gegebenheiten**

#### *Enge Familie*

- 510.10 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams, ein Angehöriger aus dessen enger Familie, die Praxis oder ein Netzwerkmitglied ein finanzielles Interesse an einer Einheit hat, an der bekanntermaßen auch ein Mitglied des Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgans oder ein beherrschender Gesellschafter des Abschlussprüfungsmandanten ein finanzielles Interesse hat.
- 510.10 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Stellung der Person innerhalb des Abschlussprüfungsteams
- ob die Einheit wenige oder viele Gesellschafter hat
- ob das Interesse dem Investor die Möglichkeit zur Kontrolle oder zur bedeutenden Einflussnahme auf die Einheit bietet
- die Wesentlichkeit des finanziellen Interesses.

510.10 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug des Mitglieds, welches das finanzielle Interesse hat, vom Abschlussprüfungsteam.

510.10 A4 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams durchführt.

#### *Nahe Familie*

510.10 A5 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams weiß, dass ein Angehöriger seiner nahen Familie ein unmittelbares finanzielles Interesse oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Abschlussprüfungsmandanten hat.

510.10 A6 Zu den Faktoren, die bei der Bedeutung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:

- die Art der Beziehung zwischen dem Mitglied des Abschlussprüfungsteams und dem Angehörigen der nahen Familie
- die Frage, ob das finanzielle Interesse unmittelbar oder mittelbar ist
- die Wesentlichkeit des finanziellen Interesses für den Angehörigen der nahen Familie.

510.10 A7 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse beseitigen könnten, sind:

- der Angehörige der nahen Familie trennt sich, sobald dies praktisch durchführbar ist, vom gesamten finanziellen Interesse oder von einem ausreichenden Teil seines mittelbaren finanziellen Interesses, sodass das verbleibende Interesse nicht mehr wesentlich ist
- der Abzug der Person vom Abschlussprüfungsteam.

510.10 A8 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams durchführt.

### *Sonstige Personen*

510.10 A9 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams Kenntnis davon hat, dass ein finanzielles Interesse an dem Abschlussprüfungsmandanten durch folgende Personen besteht:

- andere Partner und fachliche Mitarbeiter einer Praxis oder eines Netzwerkmitglieds als die, die explizit in Absatz R510.4 genannt werden und die hiernach ein solches finanzielles Interesse nicht besitzen dürfen, oder Angehörige aus deren enger Familie
- Personen, die eine enge persönliche Beziehung zu einem Mitglied des Abschlussprüfungsteams haben.

510.10 A10 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung relevant sind, gehören:

- die Aufbau- und Ablauforganisation sowie die Berichtsstruktur der Praxis
- die Art der Beziehung zwischen der Person und dem Mitglied des Abschlussprüfungsteams.

510.10 A11 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse beseitigen könnte, ist der Abzug des Mitglieds, das die persönliche Beziehung unterhält, vom Abschlussprüfungsteam.

510.10 A12 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- der Ausschluss des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams von allen bedeutenden, die Abschlussprüfung betreffenden Entscheidungsprozessen
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten durchführt.

### *Pensionsplan einer Praxis oder eines Netzwerkmitglieds*

510.10 A13 Beinhaltet der Pensionsplan einer Praxis oder eines Netzwerkmitglieds ein unmittelbares oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an einem Abschlussprüfungsmandanten, entsteht eine Gefährdung durch Eigeninteresse.

## **ABSCHNITT 511**

### **KREDITGESCHÄFTE UND GEWÄHRLEISTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 511.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 511.2 Kredit- oder Gewährleistungsgeschäfte mit einem Prüfungsmandanten könnten zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 511.3 A1 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines Darlehens oder einer Bürgschaft. Für die Entscheidung, ob ein solches Darlehen oder eine solche Bürgschaft für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person und der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.

##### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Abschlussprüfungsmandanten**

- R511.4** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen naher Familie darf kein Darlehen an einen Abschlussprüfungsmandanten gewähren oder für diesen eine Bürgschaft übernehmen, es sei denn, dass das Darlehen oder die Bürgschaft unwesentlich ist für:
- (a) die Praxis, das Netzwerkmitglied oder die Person, die das Darlehen gewährt oder die Bürgschaft übernimmt, je nachdem, was einschlägig ist, und
  - (b) den Mandanten.

##### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist**

- R511.5** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder ein Darlehen noch eine Bürgschaft von einem Abschlussprüfungsmandanten annehmen, der eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, dass das Darlehen oder die Bürgschaft unter normalen Kreditkonditionen gewährt wird.

- 511.5 A1 Beispiele für solche Darlehen sind Hypothekendarlehen, Überziehungskredite, Autokredite und Kreditkartensalden.
- 511.5 A2 Selbst wenn eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied ein Darlehen von einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist, unter normalen Kreditkonditionen erhält, könnte das Darlehen eine Gefährdung durch Eigeninteresse darstellen, wenn dieses für den Abschlussprüfungsmandanten oder die Praxis, die das Darlehen erhält, wesentlich ist.
- 511.5 A3 Ein Beispiel einer Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten nicht zum Abschlussprüfungsteam gehörenden Reviewers eines Netzwerkmitglieds, das kein Begünstigter des Darlehens ist, der die durchgeführte Arbeit überprüft.

#### *Einlagen oder Wertpapierdepots*

**R511.6** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder Einlagen noch Wertpapierdepots besitzen, die bei einem Abschlussprüfungsmandanten bestehen oder geführt werden, der eine Bank, ein Börsenmakler<sup>9</sup> oder eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, die Einlagen oder die Depotverwaltung erfolgen nach handelsüblichen Konditionen.

#### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Abschlussprüfungsmandanten, der weder eine Bank noch eine vergleichbare Institution ist**

**R511.7** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder ein Darlehen noch eine Bürgschaft von einem Abschlussprüfungsmandanten annehmen, der weder eine Bank noch eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, das Darlehen oder die Bürgschaft ist unwesentlich für:

- (a) die Praxis, das Netzwerkmitglied oder die Person, die/das das Darlehen oder die Bürgschaft erhält, je nachdem, was einschlägig ist, und
- (b) den Mandanten.

---

<sup>9</sup> Der englische Originaltext enthält hier das Wort „broker“. Darunter sind im Allgemeinen Wertpapierhandelshäuser zu verstehen, welche Wertpapiertransaktionen im eigenen Namen für Rechnung des Kunden ausführen. Im Vergleich zu bei deutschen, österreichischen oder schweizer Banken geführten Wertpapierdepots unterliegen die Wertpapiere im Depot eines „broker“ dem Insolvenzrisiko dieses „broker“.

## **ABSCHNITT 520**

### **GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN**

#### **Einleitung**

- 520.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 520.2 Eine enge Geschäftsbeziehung mit einem Abschlussprüfungsmandanten oder dessen Management könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 520.3 A1 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines finanziellen Interesses und zur „Bedeutung“ einer Geschäftsbeziehung. Für die Entscheidung, ob ein solches finanzielles Interesse für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person und der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.
- 520.3 A2 Zu den Beispielen für eine enge Geschäftsbeziehung, die aus einer kommerziellen Beziehung oder einem gemeinsamen finanziellen Interesse entsteht, zählen:
- ein finanzielles Interesse an einem Joint Venture mit entweder dem Mandanten oder einem beherrschenden Gesellschafter, einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder einer anderen Person, die für diesen Mandanten eine leitende Managementtätigkeit ausübt
  - Vereinbarungen, eine oder mehrere Dienstleistungen oder Produkte der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds mit einer oder mehreren Dienstleistungen oder Produkten des Mandanten zu verbinden und dieses Paket unter Referenz auf beide Parteien zu vermarkten
  - Vertriebs- oder Marketingvereinbarungen, nach denen die Praxis oder ein Netzwerkmitglied Produkte oder Dienstleistungen des Mandanten vertreibt oder vermarktet, oder, umgekehrt, der Mandant die Produkte oder Dienstleistungen der Praxis oder des Netzwerkmitglieds vertreibt oder vermarktet.

## **Geschäftsbeziehungen der Praxis, des Netzwerkmitglieds, des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams oder eines Angehörigen der engen Familie**

**R520.4** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied oder ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams darf keine enge Geschäftsbeziehung mit einem Abschlussprüfungsmandanten oder dessen Management unterhalten, es sei denn, das finanzielle Interesse ist unwesentlich und die Geschäftsbeziehung ist für den Mandanten oder dessen Management und die Praxis, das Netzwerkmitglied oder das Mitglied des Abschlussprüfungsteams, je nachdem, was einschlägig ist, unbedeutend.

520.4 A1 Besteht eine enge Geschäftsbeziehung zwischen dem Abschlussprüfungsmandanten oder dessen Management und dem Angehörigen der engen Familie eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams, könnte eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung entstehen.

## **Gemeinsame Interessen an einer Einheit mit wenigen Gesellschaftern**

**R520.5** Eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf keine Geschäftsbeziehung, die eine Beteiligung an einer Einheit mit wenigen Gesellschaftern<sup>10</sup> betrifft, unterhalten, wenn ein Abschlussprüfungsmandant oder ein Mitglied aus dessen Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder einer Gruppe dieser Personen ebenfalls ein Interesse an dieser Einheit hat, es sein denn:

- (a) die Geschäftsbeziehung ist sowohl für die Praxis, das Netzwerkmitglied oder die Person, je nachdem, was einschlägig ist, als auch für den Mandanten unbedeutend
- (b) das finanzielle Interesse ist für den Investor oder die Investorengruppe unwesentlich, und
- (c) das finanzielle Interesse bietet dem Investor oder der Investorengruppe nicht die Möglichkeit zur Kontrolle der Einheit mit wenigen Gesellschaftern.

## **Erwerb von Gütern und Dienstleistungen**

520.6 A1 Der Erwerb von Gütern und Dienstleistungen von einem Abschlussprüfungsmandanten durch eine Praxis, ein Netzwerkmitglied, ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder einen Angehörigen aus dessen enger Familie führt in der Regel dann nicht zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn die Transaktion unter geschäftsüblichen Bedingungen und wie unter fremden Dritten üblich erfolgt. Dennoch

---

<sup>10</sup> Im englischsprachigen Originaltext wird der Begriff "closely held entity" gebraucht, der für einen in Deutschland, Österreich und der Schweiz unüblichen Gesellschaftstyp steht.

könnten solche Transaktionen aufgrund ihrer Art und ihres Umfangs zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen.

520.6 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse beseitigen könnten, sind:

- die Beendigung oder Begrenzung des Umfangs der Transaktion
- der Abzug der Person vom Abschlussprüfungsteam.

## **ABSCHNITT 521**

### **FAMILIÄRE UND PERSÖNLICHE BEZIEHUNGEN**

#### **Einleitung**

- 521.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 521.2 Familiäre oder persönliche Beziehungen mit dem Personal des Mandanten könnten zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 521.3 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte durch familiäre und persönliche Beziehungen zwischen einem Mitglied des Abschlussprüfungsteams und einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder, je nach ihrer Position, bestimmten Beschäftigten des Abschlussprüfungsmandanten entstehen.
- 521.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Verantwortung des Einzelnen innerhalb des Abschlussprüfungsteams
  - die Position, die der Familienangehörige oder die andere Person beim Mandanten innehat, sowie die Intensität der Beziehung.

##### **Angehöriger der engen Familie eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams**

- 521.4 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung entsteht, wenn ein Angehöriger der engen Familie eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams als Beschäftigter des Mandanten eine Position innehat, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage ermöglicht.
- 521.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Position, die der Angehörige der engen Familie innehat
  - die Stellung des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams.

521.4 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Abschlussprüfungsteam.

521.4 A4 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Aufteilung der Aufgaben innerhalb des Abschlussprüfungsteams, sodass das Mitglied des Abschlussprüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung des Angehörigen aus dessen enger Familie liegen.

**R521.5** Eine Person darf kein Mitglied des Abschlussprüfungsteams sein, wenn ein Angehöriger aus dessen enger Familie:

- (a) Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten ist
- (b) Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss ermöglicht auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder
- (c) während eines Zeitraums, auf den sich der Auftrag oder der Abschluss bezieht, eine solche Position innehatte.

### **Angehöriger der nahen Familie eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams**

521.6 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung entsteht, wenn ein Angehöriger der nahen Familie eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten ist, oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss ermöglicht auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

521.6 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Art der Beziehung zwischen dem Mitglied des Abschlussprüfungsteams und dem Angehörigen der nahen Familie
- die Position, die der Angehörige der nahen Familie innehat
- die Stellung des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams.

521.6 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch

Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Abschlussprüfungsteam.

- 521.6 A4 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Verteilung der Aufgaben innerhalb des Abschlussprüfungsteams, sodass das Mitglied des Abschlussprüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung des Angehörigen aus dessen naher Familie liegen.

### **Sonstige enge Geschäftsbeziehungen eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams**

**R521.7** In Übereinstimmung mit den Regelungen und Verfahren der Praxis hat ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams Rat einzuholen, wenn er eine enge Geschäftsbeziehung zu einer Person unterhält, die kein Angehöriger aus dessen enger oder naher Familie ist, sondern:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten ist oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss ermöglicht auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

521.7 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung durch eine solche Beziehung entstehen, zählen:

- die Art der Beziehung zwischen der Person und dem Mitglied des Abschlussprüfungsteams
- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat
- die Stellung des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams.

521.7 A2 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Abschlussprüfungsteam.

521.7 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Verteilung der Aufgaben innerhalb des Abschlussprüfungsteams, sodass das Mitglied des Abschlussprüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung der Person liegen, zu der das Mitglied des Abschlussprüfungsteams eine enge Geschäftsbeziehung hat.

## **Geschäftsbeziehungen von Partnern und Beschäftigten der Praxis**

- R521.8** Partner und Beschäftigte der Praxis haben in Übereinstimmung mit den Regelungen und Verfahren der Praxis Rat einzuholen, wenn sie auf eine persönliche oder familiäre Beziehung aufmerksam werden zwischen:
- (a) einem Partner oder Beschäftigten der Praxis oder des Netzwerkmitglieds, der kein Mitglied des Abschlussprüfungsteams ist und
  - (b) einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder einem Beschäftigten des Abschlussprüfungsmandanten, der in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.
- 521.8 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung durch eine solche Beziehung entstehen, zählen:
- die Art der Beziehung zwischen dem Partner oder dem Beschäftigten der Praxis und dem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder dem Beschäftigten des Mandanten
  - das Zusammenwirken des Partners oder Beschäftigten der Praxis mit dem Abschlussprüfungsteam
  - die Position des Partners oder Beschäftigten innerhalb der Praxis
  - die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat.
- 521.8 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse oder Einschüchterung sein könnten, sind:
- eine derartige Verteilung der Verantwortlichkeiten des Partners oder Beschäftigten, dass ein möglicher Einfluss auf die Abschlussprüfung abgeschwächt wird
  - das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der relevanten durchgeführten Arbeiten durchführt.

## **ABSCHNITT 522**

### **DER PRÜFUNG VORAUSGEGANGENE BESCHÄFTIGUNG BEIM ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 522.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 522.2 Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit können entstehen, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams zuvor Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans war oder beim Abschlussprüfungsmandanten beschäftigt war. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Beschäftigung während des Berichtszeitraums, auf den sich der Bestätigungsvermerk erstreckt**

- R522.3** Einem Abschlussprüfungsteam darf keine Person angehören, die während des Berichtszeitraums, auf den sich der Bestätigungsvermerk erstreckt:
- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten war, oder
  - (b) in einer Position beschäftigt war, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglichte, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

##### **Beschäftigung vor dem Berichtszeitraum, auf den sich der Bestätigungsvermerk erstreckt**

- 522.4 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams vor dem Berichtszeitraum, auf den sich der Bestätigungsvermerk erstreckt:
- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten war oder
  - (b) in einer Position beschäftigt war, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglichte, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

Eine Gefährdung könnte zum Beispiel entstehen, wenn als Teil der laufenden Abschlussprüfung Entscheidungen oder Arbeiten des Betroffenen zu beurteilen sind, die im Rahmen seiner früheren Beschäftigung beim Mandanten getroffen bzw. durchgeführt wurden.

522.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat
- der Zeitraum, der seit der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses bei dem Mandanten vergangen ist
- die Stellung des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams.

522.4 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Abschlussprüfungsteams durchführt.

## **ABSCHNITT 523**

# **TÄTIGKEIT ALS MITGLIED EINES GESCHÄFTSFÜHRUNGS- ODER AUFSICHTSORGANS EINES ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN**

### **Einleitung**

- 523.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 523.2 Die Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Abschlussprüfungsmandanten führt zu Gefährdungen durch Selbstprüfung und durch Eigeninteresse. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Tätigkeit als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans**

- R523.3** Ein Partner oder Beschäftigter der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds darf kein Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Abschlussprüfungsmandanten der Praxis sein.

#### **Tätigkeit als Gesellschaftssekretär**

- R523.4** Ein Partner oder Beschäftigter der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds darf kein Gesellschaftssekretär eines Abschlussprüfungsmandanten der Praxis sein, es sei denn:
- (a) diese Tätigkeit ist nach lokalen Gesetzen, Berufsregeln oder Praktiken ausdrücklich zulässig
  - (b) das Management trifft alle relevanten Entscheidungen und
  - (c) die durchgeführten Aufgaben und Tätigkeiten sind ausschließlich routinemäßiger und administrativer Art (z. B. die Anfertigung von Protokollen und die Pflege gesetzlich vorgeschriebener Unterlagen).
- 523.4 A1 Die Position eines Gesellschaftssekretärs hat in verschiedenen Rechtsräumen unterschiedliche Bedeutungen. Die Aufgaben können reichen von administrativen Tätigkeiten wie Mitarbeiterverwaltung und Pflege der Unternehmensakten bis hin zu unterschiedlichen Aufgaben wie z. B. die Sicherstellung, dass das Unternehmen Rechtsvorschriften einhält, oder Beratung in Fragen der Corporate Governance. Generell wird davon ausgegangen, dass mit dieser Position eine enge Verbindung zur Einheit

einhergeht. Daher entsteht eine Gefährdung, wenn ein Partner oder ein Beschäftigter der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds als Gesellschaftssekretär für einen Abschlussprüfungsmandanten tätig ist. (Weitere Informationen zur Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten enthält Abschnitt 600 *Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten.*)

## **ABSCHNITT 524**

### **BESCHÄFTIGUNG BEI EINEM ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 524.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 524.2 Beschäftigungsverhältnisse mit einem Abschlussprüfungsmandanten könnten zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 524.3 A1 Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnten entstehen, wenn eine der folgenden Personen Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder Partner der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds ist:
- ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten
  - ein Beschäftigter, dessen Position einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

##### *Beschränkungen bei früheren Partnern oder Mitgliedern des Abschlussprüfungsteams*

- R524.4** Die Praxis hat sicherzustellen, dass keine bedeutenden Verbindungen bestehen bleiben zwischen der Praxis oder einem Netzwerkmitglied und:
- (a) einem früheren Partner, der ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Abschlussprüfungsmandanten der Praxis eingegangen ist, oder
  - (b) einem früheren Mitglied des Abschlussprüfungsteams, das ein Beschäftigungsverhältnis mit dem Abschlussprüfungsmandanten eingegangen ist,  
falls dieser beim Abschlussprüfungsmandanten beschäftigt ist als:
    - (i) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder
    - (ii) ein Beschäftigter in einer Position, die ihm einen bedeutenden

Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

Eine bedeutende Verbindung besteht grundsätzlich weiterhin zwischen der Praxis oder einem Netzwerkmitglied und der Person, es sei denn:

- (a) die Person hat keinen Anspruch auf Leistungen oder Zahlungen der Praxis oder des Netzwerks, sofern diese nicht auf zuvor festgelegten und unabänderlichen Vereinbarungen beruhen,
- (b) die Höhe etwaiger Schulden gegenüber der Person ist für die Praxis oder dem Netzwerkmitglied nicht wesentlich und
- (c) die Person nimmt nicht weiter an den geschäftlichen oder beruflichen Aktivitäten der Praxis oder des Netzwerks teil und erweckt auch keinen entsprechenden Anschein.

524.4 A1 Eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte selbst dann entstehen, wenn die Anforderungen in Absatz R524.4 erfüllt sind.

524.4 A2 Ist ein früherer Partner der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds bei einer Einheit ein Beschäftigungsverhältnis gemäß Absatz 524.3 A1 eingegangen, bevor die Einheit ein Abschlussprüfungsmandant der Praxis wird, könnte hierdurch ebenso eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung entstehen.

524.4 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat
- jedwede Verbindung, die die Person mit dem Abschlussprüfungsteam hat
- die Dauer, die die Person Mitglied des Abschlussprüfungsteams oder Partner der Praxis oder des Netzwerkmitglieds war
- die Position, die die Person früher im Abschlussprüfungsteam, in der Praxis oder als Netzwerkmitglied innehatte. Hierzu zählt auch, ob die Person verantwortlich für den regelmäßigen Kontakt mit dem Management des Mandanten oder den für die Überwachung Verantwortlichen war.

524.4 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnten, sind:

- Änderungen der Prüfungsplanung

- die Zuteilung von Personen zum Abschlussprüfungsteam mit ausreichenden Erfahrungen im Verhältnis zu demjenigen, der zum Mandanten gewechselt ist
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeiten des früheren Mitglieds des Abschlussprüfungsteams durchführt.

*Mitglieder des Abschlussprüfungsteams, die in ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Mandanten eintreten*

**R524.5** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied hat über Regelungen und Verfahren zu verfügen, die Mitglieder des Abschlussprüfungsteams dazu verpflichten, die Praxis oder das Netzwerkmitglied zu informieren, sobald sie in Verhandlungen über ein Beschäftigungsverhältnis mit dem Abschlussprüfungsmandanten eintreten.

524.5 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse entsteht, wenn ein Mitglied des Abschlussprüfungsteams an einer Abschlussprüfung mitwirkt, obwohl es weiß, dass es in Zukunft in ein Beschäftigungsverhältnis mit dem Mandanten eintreten wird oder eintreten könnte.

524.5 A2 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Abschlussprüfungsteam.

524.5 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung aller bedeutenden Entscheidungen durchführt, die die Person während seiner Zugehörigkeit zum Abschlussprüfungsteam getroffen hat.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

Verantwortliche Prüfungspartner

**R524.6** Tritt ein ehemals verantwortlicher Prüfungspartner bei einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, gemäß Absatz R524.8 in ein Beschäftigungsverhältnis mit diesem Mandanten ein, und zwar als:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans, oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position, die einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt,

wird die Unabhängigkeit beeinträchtigt, sofern nicht nach dem Ausscheiden der Person als verantwortlicher Prüfungspartner:

- (i) der Abschlussprüfungsmandant einen geprüften Abschluss veröffentlicht, der einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten abdeckt, und
- (ii) die Person in Bezug auf die Prüfung dieses Abschlusses nicht Mitglied des Abschlussprüfungsteams war.

Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position) der Praxis

**R524.7** Tritt eine Person, die ein Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position) der Praxis war, gemäß Absatz R524.8 bei einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, in ein Beschäftigungsverhältnis ein, und zwar als:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans, oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position, die einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt,

wird die Unabhängigkeit beeinträchtigt, sofern nicht zwölf Monate vergangen sind, seitdem die Person Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position) der Praxis war.

Unternehmenszusammenschlüsse

**R524.8** Entgegen den Absätzen R524.6 und R524.7 wird die Unabhängigkeit nicht beeinträchtigt, wenn die in den nachfolgenden Absätzen beschriebenen Gegebenheiten infolge eines Unternehmenszusammenschlusses entstehen und:

- (a) die Position nicht angesichts des Unternehmenszusammenschlusses eingenommen wurde
- (b) alle fälligen Leistungen oder Zahlungen an den früheren Partner der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds vollständig erbracht wurden, sofern diese nicht in Übereinstimmung mit zuvor festgelegten Vereinbarungen erfolgten, und die Höhe etwaiger Schulden gegenüber dem Partner für die Praxis oder das Netzwerkmitglied nicht wesentlich ist, je nachdem, was einschlägig ist
- (c) der frühere Partner nicht weiterhin an den geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeiten der Praxis oder des Netzwerkmitglieds teilnimmt und auch keinen entsprechenden Anschein erweckt, und
- (d) die Position, die der frühere Partner beim

Abschlussprüfungsmandanten innehat, mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wird.

## **ABSCHNITT 525**

### **ZEITWEILIGE PERSONALÜBERLASSUNGEN**

#### **Einleitung**

- 525.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 525.2 Die Überlassung von Personal an einen Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung, durch Interessenvertretung oder persönliche Vertrautheit führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 525.3 A1 Zu den Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen sein könnten, die aufgrund der Überlassung von Personal durch eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied an einen Abschlussprüfungsmandanten entstehen, zählen:
- Mit der Durchführung eines zusätzlichen Review der vom überlassenen Personal durchgeführten Arbeiten könnte einer Gefährdung durch Selbstprüfung begegnet werden.
  - Indem das überlassene Personal nicht in das Abschlussprüfungsteam einbezogen wird, könnte einer Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder durch Interessenvertretung begegnet werden.
  - Indem dem überlassenen Personal keine Prüfungsverantwortung für Funktionen oder Tätigkeiten übertragen wird, die es selbst im Rahmen der zeitweiligen Personalüberlassung ausgeübt hat, könnte einer Gefährdung durch Selbstprüfung begegnet werden.
- 525.3 A2 Wenn Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit oder durch Interessenvertretung aufgrund der Überlassung von Personal durch eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied an einen Abschlussprüfungsmandanten entstehen, und damit die Praxis oder das Netzwerkmitglied zu stark mit den Ansichten und Interessen des Managements in Berührung kommt, sind Schutzmaßnahmen häufig nicht verfügbar.
- R525.4** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf einem Abschlussprüfungsmandanten kein Personal überlassen, es sei denn:
- (a) diese Unterstützung wird nur für einen kurzen Zeitraum gewährt

- (b) das Personal ist nicht an der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen beteiligt, die gemäß Abschnitt 600 und dessen Unterabschnitten unzulässig wären, und
- (c) das Personal übernimmt keine Managementaufgaben und der Abschlussprüfungsmandant ist verantwortlich für die Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Personals.

## **ABSCHNITT 540**

### **LANGJÄHRIGE BEZIEHUNGEN DES PERSONALS (EINSCHLIESSLICH PARTNERROTATION) ZU EINEM ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 540.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 540.2 Ist eine Person über einen langen Zeitraum hinweg an einer Abschlussprüfung beteiligt, könnten Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse entstehen. Dieser Abschnitt legt die Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Umständen relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 540.3 A1 Auch wenn ein Verständnis für den Abschlussprüfungsmandanten und dessen Umfeld grundlegend für die Qualität der Abschlussprüfung ist, könnte eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit entstehen, als Folge einer langjährigen Beziehung eines Mitglieds des Abschlussprüfungsteams zu:
- (a) dem Abschlussprüfungsmandanten und dessen Tätigkeiten
  - (b) dem oberen Management des Abschlussprüfungsmandanten oder
  - (c) dem Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder den Finanzinformationen, die die Grundlage des Abschlusses bilden.
- 540.3 A2 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn eine Person befürchtet, einen langjährigen Mandanten oder eine enge persönliche Beziehung zu einem Mitglied des oberen Managements oder den für die Überwachung Verantwortlichen zu verlieren. Eine derartige Gefährdung könnte das Urteilsvermögen der Person unangemessen beeinflussen.
- 540.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder durch Eigeninteresse relevant sind, zählen:
- (a) hinsichtlich der Beziehung zu der Person:
    - die Gesamtdauer der Beziehung der Person zum Mandanten, auch falls eine derartige Beziehung bereits bestand, als die Person noch bei einer zuvor beauftragten Praxis beschäftigt war

- wie lange die Person Mitglied des Auftragsteams ist sowie die Art der von ihr eingenommenen Positionen
- der Umfang, in dem die Arbeit der Person durch ranghöhere leitende Mitarbeiter geleitet, geprüft und überwacht wird
- das Ausmaß, in dem die Person aufgrund ihrer Stellung in der Unternehmenshierarchie die Möglichkeit hat, das Ergebnis der Prüfung zu beeinflussen, indem sie z. B. wichtige Entscheidungen trifft oder die Arbeit an andere Mitglieder des Auftragsteams weiterleitet
- die Intensität der persönlichen Beziehung der Person zum oberen Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen
- Art, Häufigkeit und Umfang des Zusammenspiels zwischen der Person und dem oberen Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen.

(b) hinsichtlich der Beziehung zum Abschlussprüfungsmandanten:

- die Art oder Komplexität der Fragen des Mandanten zu Rechnungslegung und Berichterstattung und inwiefern sich diese geändert haben
- ob in jüngster Zeit Veränderungen im oberen Management oder bei den für die Überwachung Verantwortlichen stattgefunden haben
- ob es strukturelle Veränderungen in der Organisation des Mandanten gibt, die die Art, die Häufigkeit und den Umfang des Zusammenspiels mit dem oberen Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen beeinflussen könnten.

540.3 A4 Die Kombination von zwei oder mehr Faktoren könnte den Grad der Gefährdungen erhöhen oder verringern. Die Gefährdung durch persönliche Vertrautheit, die z. B. im Laufe der Zeit durch die immer enger werdende Beziehung zwischen einer Person und einem Mitglied des oberen Management des Mandanten entsteht, wird durch den Abzug dieses Mitglieds aus dem oberen Management des Mandanten verringert.

540.3 A5 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die die Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse beseitigen könnte, die durch die Beteiligung einer Person über einen langen Zeitraum an einer Abschlussprüfung entsteht, wäre die Rotation der Person aus dem Abschlussprüfungsteam heraus.

540.3 A6 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um einer Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder Eigeninteresse zu begegnen, sind:

- die Veränderung der Stellung der Person im Abschlussprüfungsteam oder der Art und des Umfangs ihrer Aufgaben
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht Mitglied des Abschlussprüfungsteams ist, zur Überprüfung der Arbeit der Person
- das Durchführen von regelmäßigen, unabhängigen internen oder externen Qualitätskontrollen des Auftrags.

#### **R540.4**

Beschließt eine Praxis, dass dem Grad der Gefährdungen nur mit einer Rotation der Person aus dem Abschlussprüfungsteam begegnet werden kann, hat die Praxis einen angemessenen Zeitraum festzulegen, in dem die Person:

- kein Mitglied des Auftragsteams für den Prüfungsauftrag ist
- keine Qualitätssicherung für den Prüfungsauftrag durchführt oder
- keinen direkten Einfluss auf das Ergebnis des Prüfungsauftrags ausübt.

Der Zeitraum hat ausreichend bemessen zu sein, damit Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse begegnet werden können. Im Fall einer Einheit von öffentlichem Interesse finden ebenfalls die Absätze R540.5 bis R540.20 Anwendung.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

#### **R540.5**

Gemäß den Absätzen R540.7 bis R540.9 gilt für die Abschlussprüfung einer Einheit von öffentlichem Interesse, dass eine Person nicht länger als sieben aufeinanderfolgende Jahre eine der folgenden Positionen oder eine Kombination aus diesen einnehmen darf (die „Verweildauer“):

- der auftragsverantwortliche Partner
- die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ernannte verantwortliche Person, oder
- jedwede sonstige Position als verantwortlicher Prüfungspartner.

Nach der Verweildauer hat die Person in Übereinstimmung mit den Regelungen der Absätze R540.11 bis R540.19 eine „Abkühlphase“ einzuhalten.

#### **R540.6**

Zur Berechnung der Verweildauer beginnt die Zählung der Jahre nicht neu, es sei denn die Person stellt für eine Mindestdauer ihre Tätigkeit in einer der in Absatz R540.5(a) bis (c) definierten Positionen ein. Diese Mindestdauer ist ein zusammenhängender Zeitraum, der mindestens der Abkühlphase entspricht, die in Übereinstimmung mit den Absätzen R540.11 bis R540.13 für die Position anwendbar ist, die die Person in dem Jahr vor dem Beenden ihrer Tätigkeit ausgeübt hat.

540.6 A 1 Eine Person, die z. B. vier Jahre als verantwortlicher Prüfungspartner gearbeitet hat und danach drei Jahre ausgesetzt hat, kann danach nur drei weitere Jahre als verantwortlicher Prüfungspartner bei derselben Abschlussprüfung tätig werden (insgesamt sieben Jahre). Danach muss diese Person in Übereinstimmung mit Absatz R540.14 eine Abkühlphase einhalten.

**R540.7** Entgegen Absatz R540.5 kann es in seltenen Fällen, die auf außerhalb der Kontrolle der Praxis liegende unvorhergesehene Gegebenheiten zurückzuführen sind, mit der Zustimmung der für die Überwachung Verantwortlichen zulässig sein, dass verantwortliche Prüfungspartner, deren kontinuierliche Aufgabenwahrnehmung für die Qualität der Abschlussprüfung von besonderer Bedeutung ist, ein weiteres Jahr als verantwortlicher Prüfungspartner tätig sind, solange die Gefährdung der Unabhängigkeit beseitigt oder auf ein vertretbares Maß abgeschwächt werden kann.

540.7 A1 So kann z. B. ein verantwortlicher Prüfungspartner bis zu einem weiteren Jahr weiterhin seine Aufgabe im Abschlussprüfungsteam wahrnehmen sofern aufgrund von unvorhergesehenen Ereignissen eine erforderliche Rotation nicht möglich war (z. B. bei schwerer Krankheit des vorgesehenen auftragsverantwortlichen Prüfungspartners). In solchen Fällen wird die Praxis die für die Überwachung Verantwortlichen in die Erörterung der Gründe einbeziehen, warum die geplante Rotation nicht stattfinden kann und welche Schutzmaßnahmen zur Abschwächung möglicher Gefährdungen erforderlich sind.

**R540.8** Wird ein Abschlussprüfungsmandant eine Einheit von öffentlichem Interesse, hat die Praxis bei der Festlegung des Rotationszeitpunkts den Zeitraum anzurechnen, in dem die Person bereits als verantwortlicher Prüfungspartner beim Abschlussprüfungsmandanten tätig war, bevor der Mandant eine Einheit von öffentlichem Interesse wird. Ist die Person bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Abschlussprüfungsmandant eine Einheit von öffentlichem Interesse wird, insgesamt nicht länger als fünf Jahre als verantwortlicher Prüfungspartner beim Abschlussprüfungsmandanten tätig, beträgt die Anzahl der Jahre, die er weiterhin in entsprechender Funktion für den Mandanten tätig werden kann, bevor er aus der Prüfung ausscheidet, sieben Jahre abzüglich der Anzahl der Jahre der bisherigen Tätigkeit. Ist die Person zu dem betreffenden Zeitpunkt insgesamt sechs Jahre oder länger als verantwortlicher Prüfungspartner beim Abschlussprüfungsmandanten tätig, kann die Person abweichend von Absatz R540.5 mit der Zustimmung der für die Überwachung Verantwortlichen höchstens zwei zusätzliche Jahre in entsprechender Funktion tätig werden, bevor sie aus der Prüfung ausscheidet.

**R540.9** Verfügt eine Praxis nur über eine geringe Anzahl an Personen mit der

notwendigen Fachkenntnis und Erfahrung, um als verantwortlicher Prüfungspartner bei der Abschlussprüfung einer Einheit von öffentlichem Interesse tätig werden zu können, könnte die Rotation der verantwortlichen Prüfungspartner nicht möglich sein. Sieht eine unabhängige Aufsichtsbehörde in den zuständigen Rechtsräumen entgegen Absatz R540.5 für solche Fälle eine Befreiung von der Partnerrotation vor, kann eine Person in Übereinstimmung mit einer solchen Ausnahmeregelung länger als sieben Jahre verantwortlicher Prüfungspartner bleiben. Hierzu wird vorausgesetzt, dass die unabhängige Aufsichtsbehörde sonstige Anforderungen festgelegt hat, die dann anzuwenden sind, z. B. die Dauer, für die der verantwortliche Prüfungspartner von der Rotation oder einem regelmäßigen unabhängigen externen Review ausgeschlossen ist.

Sonstige Überlegungen hinsichtlich der Verweildauer

**R540.10** Bei der Beurteilung von Gefährdungen, die durch die langjährige Beziehung einer Person zu einem Abschlussprüfungsauftrag entstehen, hat die Praxis insbesondere die Positionen und die Dauer der Beziehung zum Abschlussprüfungsauftrag zu betrachten, bevor die Person ein verantwortlicher Prüfungspartner wurde.

540.10 A1 Es könnten Situationen eintreten, bei denen die Praxis bei der Anwendung des Rahmenkonzepts zu dem Schluss kommt, dass es für die Person, die ein verantwortlicher Prüfungspartner ist, nicht angemessen ist, weiterhin in dieser Position tätig zu sein, selbst wenn die Zeit als verantwortlicher Prüfungspartner weniger als sieben Jahre beträgt.

Abkühlphase

**R540.11** War die Person insgesamt sieben Jahre lang als auftragsverantwortlicher Partner tätig, beträgt die Abkühlphase fünf aufeinanderfolgende Jahre.

**R540.12** Die Abkühlphase beträgt drei aufeinanderfolgende Jahre, wenn die Person als Verantwortlicher für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ernannt wurde und in dieser Eigenschaft insgesamt sieben Jahre lang tätig war.

**R540.13** War die Person als verantwortlicher Prüfungspartner insgesamt sieben Jahre lang in anderen als den in den Absätzen R540.11 und R540.12 festgelegten Positionen tätig, beträgt die Abkühlphase zwei aufeinanderfolgende Jahre.

Leistungen in Kombination mit Positionen als verantwortlicher Prüfungspartner

**R540.14** War die Person insgesamt vier Jahre oder länger in verschiedenen Positionen als verantwortlicher Prüfungspartner sowie als auftragsverantwortlicher Partner tätig, beträgt die Abkühlphase fünf aufeinanderfolgende Jahre.

**R540.15** Gemäß Absatz R540.16(a) beträgt die Abkühlphase drei

aufeinanderfolgende Jahre, wenn die Person insgesamt vier Jahre oder länger in verschiedenen Positionen als verantwortlicher Prüfungspartner sowie als der für die auftragsverantwortliche Qualitätssicherung verantwortliche Prüfungspartner tätig war.

**R540.16** Handelt eine Person während der Verweildauer für insgesamt vier Jahre oder länger sowohl als auftragsverantwortlicher Partner als auch als auftragsbegleitender Qualitätssicherer, so beträgt die Abkühlphase:

- (a) entgegen Absatz R540.15 fünf aufeinanderfolgende Jahre, in denen die Person für drei Jahre oder länger der auftragsverantwortliche Partner war, oder
- (b) drei aufeinanderfolgende Jahre im Falle anderer Kombinationen.

**R540.17** War die Person in anderen Kombinationen als verantwortlicher Prüfungspartner tätig, die nicht in den Absätzen R540.14 bis R540.16 aufgeführt sind, hat die Abkühlphase zwei aufeinanderfolgende Jahre zu betragen.

Leistungen bei einer zuvor beauftragten Praxis

**R540.18** Bei der Festlegung der Anzahl der Jahre, die eine Person gemäß Absatz R540.5 als verantwortlicher Prüfungspartner tätig ist, hat die Dauer der Beziehung, sofern relevant, die Zeit einzuschließen, in der die Person als verantwortlicher Prüfungspartner für diesen Auftrag bei einer zuvor beauftragten Praxis tätig war.

Kürzere Abkühlphase aufgrund von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften

**R540.19** Legt eine gesetzgebende Körperschaft oder eine Aufsichtsbehörde (oder die von einer derartigen gesetzgebenden Körperschaft oder Aufsichtsbehörde genehmigte oder anerkannte Organisation) eine Abkühlphase für einen auftragsverantwortlichen Partner von weniger als fünf aufeinanderfolgenden Jahren fest, so kann die in den Absätzen R540.11, R540.14 und R540.16(a) festgelegte Abkühlphase von fünf aufeinanderfolgenden Jahren durch jenen längeren Zeitraum oder drei Jahre ersetzt werden, sofern die anzuwendende Verweildauer sieben Jahre nicht überschreitet.

Beschäftigungsbeschränkungen während der Abkühlphase

**R540.20** Für die Dauer der relevanten Abkühlphase darf die Person:

- (a) weder Mitglied des Auftragsteams sein noch Qualitätssicherung für die Abschlussprüfung auszuführen
- (b) weder das Auftragsteam noch den Mandanten bei fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, Transaktionen oder Ereignissen beraten, die den Prüfungsauftrag betreffen (ausgenommen

Besprechungen mit dem Auftragsteam, die sich auf die durchgeführten Arbeiten oder die im letzten Jahr der Verweildauer der Person getroffenen Schlussfolgerungen beschränken, sofern dies für die Prüfung relevant ist)

- (c) weder die Verantwortung noch die Koordination fachlicher Leistungen übernehmen, die die Praxis oder ein Netzwerkmitglied für den Mandanten ausführt, oder die Beziehung der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds mit dem Abschlussprüfungsmandanten beaufsichtigen, oder
- (d) weder eine andere Position noch Aufgabe übernehmen, die in Bezug auf den Abschlussprüfungsmandanten zuvor noch nicht benannt wird, einschließlich der Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen, die dazu führen würden, dass die Person:
  - (i) häufig und in bedeutendem Umfang mit dem oberen Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen interagiert, oder
  - (ii) direkten Einfluss auf das Ergebnis der Abschlussprüfung ausübt.

540.20 A1 Die Bestimmungen des Absatz R540.20 sollen die Person nicht daran hindern, eine führende Rolle in der Praxis oder bei einem Netzwerkmitglied zu übernehmen, z. B. als Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position).

## **ABSCHNITT 600**

### **NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN GEGENÜBER EINEM ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 600.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 600.2 Praxen und Netzwerkmitglieder könnten eine Reihe von Nichtprüfungsleistungen gegenüber ihren Abschlussprüfungsmandanten erbringen, die ihren Fähigkeiten und Erfahrungen entsprechen. Das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten könnte zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten und zu Gefährdungen der Unabhängigkeit führen.
- 600.3 Dieser Abschnitt enthält Anforderungen und Anwendungshinweise für die Anwendung des Rahmenkonzepts bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten, um Gefährdungen der Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen. Die folgenden Unterabschnitte enthalten Anforderungen und Anwendungshinweise, wenn eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied bestimmte Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten erbringt, und zeigen die Arten der daraus möglicherweise resultierenden Gefährdungen auf. Einige der Unterabschnitte enthalten Anforderungen, die einer Praxis oder einem Netzwerkmitglied unter bestimmten Umständen ausdrücklich verbieten, bestimmte Leistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R600.4** Bevor eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied einen Auftrag zur Erbringung einer Nichtprüfungsleistung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten annimmt, hat die Praxis festzustellen, ob eine solche Dienstleistung zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen könnte.
- 600.4 A1 Bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten helfen die Anforderungen und Anwendungshinweise in diesem Abschnitt der Praxis oder einem Netzwerkmitglied, bestimmte Arten von Nichtprüfungsleistungen und die

damit verbundenen Gefährdungen einzuschätzen.

- 600.4 A2 Neue Geschäftspraktiken, die Fortentwicklung der Finanzmärkte und Veränderungen in der Informationstechnologie macht es unmöglich, eine umfassende Liste aller Nichtprüfungsleistungen zu erstellen, die gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbracht werden könnten. Folglich enthält der Kodex keine umfassende Liste aller Nichtprüfungsleistungen, die für einen Abschlussprüfungsmandanten erbracht werden könnten.

### *Gefährdungen beurteilen*

- 600.5 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- Art, Umfang und Zweck der Leistung
- der Grad an Vertrauen, der in das Ergebnis der Leistung als Teil der Abschlussprüfung gelegt wird
- das gesetzliche und regulatorische Umfeld, in dem die Leistung erbracht wird
- ob das Ergebnis der Leistung Sachverhalte beeinflussen wird, die sich im Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, widerspiegeln, und falls dies der Fall ist:
  - das Ausmaß, in dem das Ergebnis der Leistung eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben wird
  - der Grad an Subjektivität, der mit der Ermittlung der sachgerechten Beträge oder mit der Behandlung dieser Sachverhalte im Abschluss verbunden ist
- der Grad der Fachkenntnisse des Managements und der Beschäftigten des Mandanten hinsichtlich der Art der erbrachten Leistung
- das Ausmaß der Beteiligung des Mandanten bei der Festlegung bedeutender Ermessensfragen
- Art und Ausmaß der Auswirkung der Leistung, sofern anwendbar, auf die Informationen generierenden Systeme, die für den Mandanten in folgenden Bereichen bedeutend sind:
  - die Rechnungslegungsunterlagen oder der Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt
  - die rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen
- ob der Mandant eine Einheit von öffentlichem Interesse ist. Es könnte z. B. angenommen werden, dass das Erbringen einer Nichtprüfungsleistung an einen Abschlussprüfungsmandanten, der

eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, zu einem höheren Gefährdungsgrad führt.

- 600.5 A2 Die Unterabschnitte 601 bis 610 enthalten für das Erbringen der dort beschriebenen Nichtprüfungsleistungen Beispiele für zusätzliche Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads von Gefährdungen relevant sind.

#### Wesentlichkeit in Bezug auf den Abschluss

- 600.5 A3 Die Unterabschnitte 601 bis 610 beziehen sich auf die Wesentlichkeit im Abschluss eines Abschlussprüfungsmandanten. Das Konzept der Wesentlichkeit in Bezug auf die Abschlussprüfung wird in ISA 320 *Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung eines Prüfungsauftrages* und in Bezug auf einen Review in ISRE 2400 (Revised) *Beauftragung zur Durchsicht historischer Abschlüsse* behandelt. Die Festlegung der Wesentlichkeit umfasst das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens und wird sowohl von quantitativen als auch von qualitativen Faktoren beeinflusst. Hierbei spielen auch die Wahrnehmungen der Finanzinformationsbedürfnisse der Nutzer eine Rolle.

#### Mehrere Nichtprüfungsleistungen gegenüber demselben Abschlussprüfungsmandanten

- 600.5 A4 Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied könnte mehrere Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen. Unter diesen Umständen hat die Praxis im Rahmen ihrer Beurteilung der Gefährdung die kombinierten Auswirkungen durch die Leistungserbringung zu berücksichtigen.

#### Gefährdungen begegnen

- 600.6 A1 Unterabschnitte 601 bis 610 enthalten Beispiele für Maßnahmen einschließlich Schutzmaßnahmen, die Gefährdungen der Unabhängigkeit, die durch das Erbringen dieser Nichtprüfungsleistungen behandeln, wenn die Gefährdungen ein vertretbares Maß übersteigen. Diese Beispiele sind nicht vollständig.
- 600.6 A2 Einige der Unterabschnitte enthalten Anforderungen, die es einer Praxis oder einem Netzwerkmitglied ausdrücklich verbieten, unter bestimmten Gegebenheiten bestimmte Leistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.
- 600.6 A3 Absatz 120.10 A2 enthält eine Beschreibung von Schutzmaßnahmen. In Bezug auf das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten sind Schutzmaßnahmen Maßnahmen, die die Praxis einzeln oder in Kombination vornimmt und die die Gefährdung der Unabhängigkeit auf ein vertretbares Maß wirksam reduzieren. Entsteht eine Gefährdung durch das Erbringen einer Nichtprüfungsleistung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, könnten in manchen Situationen

Schutzmaßnahmen nicht verfügbar sein. In diesen Fällen muss die Praxis entsprechend der Anwendung des Rahmenkonzepts gemäß Absatz 120 die Nichtprüfungsleistung oder den Abschlussprüfungsauftrag ablehnen oder beenden.

### *Verbot der Übernahme von Managementaufgaben*

**R600.7** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Managementaufgaben für einen Abschlussprüfungsmandanten übernehmen.

600.7 A1 Zu den Managementaufgaben zählen Steuerung, Führung und Lenkung einer Einheit, einschließlich Entscheidungen über Beschaffung, Einsatz und Kontrolle menschlicher, finanzieller, technologischer, physischer und immaterieller Ressourcen.

600.7 A2 Übernimmt die Praxis oder das Netzwerkmitglied bei der Durchführung der Nichtprüfungsleistung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten eine Managementaufgabe, führt dies zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung und durch Eigeninteresse. Die Übernahme einer Managementaufgabe führt auch zu einer Gefährdung durch persönliche Vertrautheit und könnte zu einer Gefährdung durch Interessenvertretung führen, da die Praxis oder ein Netzwerkmitglied zu eng auf die Ansichten und Interessen des Managements ausgerichtet ist.

600.7 A3 Die Entscheidung, ob eine Aktivität eine Managementaufgabe ist, hängt von den Gegebenheiten ab und erfordert das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens. Beispiele für Tätigkeiten, die als Managementaufgabe angesehen werden, sind:

- die Festlegung von Richtlinien und der strategischen Ausrichtung
- die Einstellung und Entlassung von Beschäftigten
- die Leitung der Beschäftigten der Einheit und die Übernahme der Verantwortung für deren Tätigkeiten in Bezug auf deren Arbeit für die Einheit
- die Genehmigung von Geschäftsvorfällen
- das Überwachen oder Verwalten von Bankkonten oder Investitionen
- die Entscheidung, welche Vorschläge der Praxis oder anderer Dritter umgesetzt werden sollen
- die Berichterstattung an die für die Überwachung Verantwortlichen im Namen des Managements
- Übernahme der Verantwortung für:
  - die Aufstellung und sachgerechte Darstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Vorschriften

- Ausgestaltung, Implementierung, Überwachung oder Aufrechterhaltung von internen Kontrollen.

600.7 A4 Die Beratung und die Abgabe von Empfehlungen zur Unterstützung des Managements eines Abschlussprüfungsmandanten bei der Erfüllung seiner Aufgaben stellen keine Übernahme einer Managementaufgabe dar (vgl. Abs. R600.7 bis 600.7 A3).

**R600.8** Um beim Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten das Risiko der Übernahme einer Managementaufgabe zu vermeiden, hat sich die Praxis davon zu überzeugen, dass das Management des Mandanten alle Beurteilungen und Entscheidungen trifft, die in der ordnungsgemäßen Verantwortung des Managements liegen. Hierzu zählt, dafür Sorge zu tragen, dass das Management des Mandanten:

- (a) eine Person benennt, die über geeignete Fähigkeiten, Sachkunde und Erfahrungen verfügt, um jederzeit die Verantwortung für die Entscheidungen des Mandanten zu übernehmen und die Leistungen zu überwachen. Eine solche Person, vorzugsweise aus dem oberen Management, muss ein Verständnis haben von:
  - (i) den Zielen, der Art und den Ergebnissen der Dienstleistungen und
  - (ii) den jeweiligen Aufgaben des Mandanten und der Praxis oder des Netzwerkmitglieds

Die Person muss jedoch nicht über das Fachwissen verfügen, um die Leistungen auszuführen oder erneut auszuführen.

- (b) die Aufsicht über die Leistungen hat und die Angemessenheit der Ergebnisse der für den Zweck des Mandanten ausgeführten Dienstleistung beurteilt
- (c) die Verantwortung für die ggf. zu ergreifenden Maßnahmen übernimmt, die sich aus den Ergebnissen der Dienstleistungen ergeben.

*Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, der zu einem späteren Zeitpunkt eine Einheit von öffentlichem Interesse wird*

**R600.9** Eine Nichtprüfungsleistung, die durch eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbracht wird oder bereits erbracht wurde, beeinträchtigt die Unabhängigkeit der Praxis, wenn der Mandant eine Einheit von öffentlichem Interesse wird, es sei denn:

- (a) die zuvor erbrachte Nichtprüfungsleistung erfüllt die Regelungen dieses Abschnitts über die Abschlussprüfungsmandanten, die keine Einheit von öffentlichem Interesse sind

- (b) aktuell laufende Nichtprüfungsleistungen, die gemäß diesem Abschnitt bei Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind, unzulässig sind, werden beendet, bevor der Mandant eine Einheit von öffentlichem Interesse wird, bzw. danach sobald dies praktisch durchführbar ist, und
- (c) die Praxis begegnet den entstandenen Gefährdungen, die ein vertretbares Maß überschreiten.

*Überlegungen zu bestimmten nahestehenden Einheiten*

**R600.10** Dieser Abschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, Managementaufgaben zu übernehmen oder bestimmte Nichtprüfungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen. Abweichend von diesen Anforderungen kann eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied Managementaufgaben übernehmen oder bestimmte Nichtprüfungsleistungen erbringen, die ansonsten für die folgenden nahestehende Einheiten des Mandanten, zu deren Abschluss die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, unzulässig sind:

- (a) eine Einheit, welche die unmittelbare oder mittelbare Kontrolle über den Mandanten hat
- (b) eine Einheit mit einem unmittelbaren finanziellen Interesse an dem Mandanten, sofern diese Einheit einen bedeutenden Einfluss auf den Mandanten hat und das Interesse an dem Mandanten wesentlich für diese Einheit ist, oder
- (c) eine Einheit, die mit einem Mandanten unter gemeinsamer Kontrolle steht,

sofern die folgenden Bedingungen sämtlich erfüllt werden:

- (i) die Praxis oder ein Netzwerkmitglied gibt kein Prüfungsurteil zum Abschluss der nahestehenden Einheit ab
- (ii) die Praxis oder ein Netzwerkmitglied übernimmt weder mittelbar noch unmittelbar Managementaufgaben für die Einheit, zu deren Abschluss die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt
- (iii) die Leistung führt nicht zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung, da die Ergebnisse der Leistungen nicht Gegenstand von Prüfungshandlungen sind, und
- (iv) die Praxis begegnet anderen Gefährdungen, die durch das Erbringen solcher Leistungen entstehen und ein vertretbares Maß überschreiten.

# **UNTERABSCHNITT 601 – RECHNUNGSLEGUNGS- UND BUCHHALTUNGSLEISTUNGEN**

## **Einleitung**

- 601.1 Das Erbringen von Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen.
- 601.2 Bei der Erbringung von Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die es Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

## **Anforderungen und Anwendungshinweise**

### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 601.3 A1 Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen umfassen eine Vielzahl von Dienstleistungen, einschließlich:
- das Erstellen von Rechnungslegungsunterlagen und Abschlüssen
  - die Erfassung von Geschäftsvorfällen
  - Lohn- und Gehaltsabrechnungen.
- 601.3 A2 Das Management ist verantwortlich für die Erstellung und sachgerechte Darstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften. Diese Verantwortung umfasst:
- das Festlegen der Bilanzierungsgrundsätze und die dementsprechende bilanzielle Behandlung
  - das Erstellen oder Ändern von Originalbelegen oder das Erzeugen von elektronischen oder anderen Daten, die dem Nachweis von Geschäftsvorfällen dienen. Hierzu zählen z. B.:
    - Kaufaufträge
    - Zeiterfassungsbelege
    - Kundenaufträge
  - Erzeugen oder Ändern von Buchungen

- Festlegen oder Genehmigen von Kontierungen für Geschäftsvorfällen.

601.3 A3

Der Prüfungsprozess erfordert Gespräche zwischen der Praxis und dem Management des Abschlussprüfungsmandanten, die Folgendes betreffen können:

- die Anwendung von Rechnungslegungsstandards und -methoden sowie Anforderungen an Abschlussangaben
- die Angemessenheit der auf das Finanz- und Rechnungswesen bezogenen Kontrollen sowie der Methoden, die angewandt werden, um den Wert der ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden zu ermitteln
- Vorschläge für Buchungskorrekturen.

Diese Tätigkeiten werden als normaler Bestandteil des Prüfungsprozesses angesehen und führen generell nicht zu Gefährdungen, solange der Mandant das Erstellen von Rechnungslegungsunterlagen sowie das Aufstellen des Abschlusses eigenverantwortlich entscheidet.

601.3 A4

Ebenso könnte der Mandant die Praxis um fachliche Hilfe bspw. bei Problemen in der Kontenabstimmung oder der Analyse und Zusammenstellung von Informationen zur Berichterstattung an Aufsichtsbehörden bitten. Darüber hinaus könnte der Mandant fachliche Hilfe bei Bilanzierungsfragen anfordern, z. B. bei der Überleitung eines Abschlusses von einem Rechnungslegungsregelwerk auf ein anderes. Hierzu zählen z. B.:

- die Einhaltung von Konzernbilanzierungsrichtlinien
- die Überleitung auf ein anderes Rechnungslegungsregelwerk wie den IFRS.

Solche Leistungen führen generell nicht zu Gefährdungen, sofern die Praxis oder das Netzwerkmitglied keine Managementaufgaben für den Mandanten übernimmt.

*Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen, die routinemäßiger oder mechanischer Art sind*

601.4 A1

Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen, die routinemäßiger oder mechanischer Art sind, erfordern wenig oder kein pflichtgemäßes Ermessen. Einige Beispiele für diese Dienstleistungen sind:

- das Erstellen von Lohn- und Gehaltsabrechnungen oder Berichten auf Grundlage der vom Mandanten erzeugten Daten zur Genehmigung und Zahlung durch den Mandanten
- das Erfassen wiederkehrender Geschäftsvorfälle, für die Beträge aus Originalbelegen oder Daten leicht festzustellen sind, z. B. eine

Betriebskostenabrechnung, für die der Mandant die Kontierung festgelegt oder genehmigt hat

- das Berechnen der Abschreibung auf Anlagewerte, wenn der Mandant die Bilanzierungsmethode festlegt und Nutzungsdauer und Restwert schätzt
- das Buchen der vom Mandanten kontierten Geschäftsvorfälle im Hauptbuch
- das Vornehmen von Buchungen in der Saldenbilanz, die vom Mandanten genehmigt sind
- das Erstellen des Abschlusses auf Grundlage der vom Mandanten genehmigten Summen- und Saldenliste nebst Anhang auf Grundlage der vom Mandanten genehmigten Unterlagen.

*Abschlussprüfungsmandanten, die keine Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R601.5** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied hat gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, der keine Einheit von öffentlichem Interesse ist, weder Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen zu erbringen noch einen Abschluss aufzustellen, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder Finanzinformationen zu erstellen, die die Grundlage für den Abschluss bilden, es sei denn:

- (a) es handelt sich um Leistungen routinemäßiger oder mechanischer Art und
- (b) die Praxis begegnet allen Gefährdungen, die durch das Erbringen solcher Dienstleistungen entstehen, und die ein vertretbares Maß überschreiten.

601.5 A1 Zu den Beispielen für Maßnahmen als Schutzmaßnahmen zur Begegnung einer Gefährdung durch Selbstprüfung, die beim Erbringen von routinemäßigen oder mechanischen Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten entstehen, könnten zählen:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R601.6** Gemäß Absatz R601.7 hat eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied für einen Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse

ist, weder Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen zu erbringen noch einen Abschluss aufzustellen, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder Finanzinformationen zu erstellen, die die Grundlage für den Abschluss bilden.

**R601.7** Entgegen der Regelung in Absatz R601.6 kann eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied routinemäßige oder mechanische Rechnungslegungs- und Buchhaltungsleistungen gegenüber Unternehmensbereichen oder nahestehenden Einheiten eines Abschlussprüfungsmandanten erbringen, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, wenn die Beschäftigten, die die Leistung erbringen, nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind und:

- (a) die Unternehmensbereiche oder nahestehenden Einheiten, für welche die Leistung erbracht wird, insgesamt für den Abschluss unwesentlich sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder
- (b) die Leistungen sich auf Sachverhalte beziehen, die insgesamt für den Abschluss des Unternehmensbereichs oder der nahestehenden Einheit unwesentlich sind.

## **UNTERABSCHNITT 602 – ADMINISTRATIVE TÄTIGKEITEN**

### **Einleitung**

602.1 Gewöhnlich führt das Ausführen administrativer Tätigkeiten für einen Abschlussprüfungsmandanten nicht zu einer Gefährdung.

602.2 Bei der Ausführung administrativer Tätigkeiten sind neben den besonderen Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant.

### **Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

602.3 A1 Administrative Tätigkeiten umfassen die Unterstützung von Mandanten bei ihren routinemäßigen und mechanischen Aufgaben innerhalb ihres gewöhnlichen Geschäftsbetriebs. Diese Leistungen erfordern wenig oder kein pflichtgemäßes Ermessen und sind im Grunde genommen Bürotätigkeiten.

602.3 A2 Zu den Beispielen für administrative Tätigkeiten gehören:

- Textverarbeitungsleistungen
- das Erstellen administrativer oder gesetzlich vorgeschriebener Formulare zur Genehmigung durch den Mandanten

- das Einreichen dieser Formulare gemäß den Anweisungen des Mandanten
- das Überwachen gesetzlich vorgeschriebener Fristen und entsprechende Beratung des Abschlussprüfungsmandanten.

## **UNTERABSCHNITT 603 – BEWERTUNGSLEISTUNGEN**

### **Einleitung**

- 603.1 Das Erbringen von Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.
- 603.2 Bei der Erbringung von Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die es Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Bewertungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 603.3 A1 Eine Bewertung umfasst das Treffen von Annahmen über zukünftige Entwicklungen, die Anwendung geeigneter Methoden und Techniken sowie die Kombination aus beiden, um einen bestimmten Wert oder eine Bandbreite von Werten für einen Vermögensgegenstand, eine Verbindlichkeit oder ein Geschäft in seiner Gesamtheit zu berechnen.
- 603.3 A2 Wird eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied aufgefordert, eine Bewertung zur Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei dessen Steuererklärungspflichten oder für Zwecke der Steuerplanung durchzuführen, und haben die Ergebnisse der Bewertung keine unmittelbare Auswirkung auf den Abschluss, finden die Regelungen in den Absätzen 604.9 A1 bis 604.9 A5 zu diesen Bewertungsleistungen Anwendung.
- 603.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung, die durch die Erbringung von Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:
- die Verwendung und der Zweck des Bewertungsberichts

- ob der Bewertungsbericht veröffentlicht wird
- das Ausmaß der Beteiligung des Mandanten bei der Festlegung und Genehmigung der Bewertungsmethode und anderer bedeutender Ermessensfragen
- bei Bewertungen, die anhand standardisierter oder anerkannter Methoden erfolgen, der Grad der dem betroffenen Sachverhalt inwohnenden Subjektivität
- ob die Bewertung einen wesentlichen Effekt auf den Abschluss haben wird
- der Umfang und die Klarheit der Abschlussangaben hinsichtlich der Bewertungen im Abschluss
- der Grad der Abhängigkeit von zukünftigen Ereignissen, die ihrer Art nach für große Schwankungen bei den betreffenden Werten führen könnten.

603.3 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).

*Abschlussprüfungsmandanten, die keine Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R603.4** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, der keine Einheit von öffentlichem Interesse ist, wenn:

- (a) die Bewertung mit einem hohen Grad an Subjektivität verbunden ist, und
- (b) die Bewertung sich wesentlich auf den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, auswirkt.

603.4 A1 Bestimmte Bewertungen sind nicht mit einem hohen Grad an Subjektivität verbunden. Dies ist wahrscheinlich dann der Fall, wenn die zugrunde liegenden Annahmen entweder durch gesetzliche oder andere Rechtsvorschriften begründet oder weithin anerkannt sind, und die anzuwendenden Techniken und Methoden auf allgemein anerkannten Standards beruhen oder durch gesetzliche oder andere Rechtsvorschriften

vorgeschrieben sind. In solchen Fällen ist es unwahrscheinlich, dass sich die Ergebnisse einer von zwei oder mehreren Parteien durchgeführten Bewertung erheblich voneinander unterscheiden.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R603.5** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, wenn die Bewertungsleistung für sich oder in ihrer Gesamtheit eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss hat, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **UNTERABSCHNITT 604 – STEUERBERATUNGSLEISTUNGEN**

### **Einleitung**

604.1 Das Erbringen von Steuerberatungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.

604.2 Bei der Erbringung von Steuerberatungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Steuerberatungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

604.3 A1 Steuerberatungsleistungen umfassen ein breites Spektrum an Leistungen, einschließlich:

- Erstellung von Steuererklärungen
- Steuerberechnungen für Buchungszwecke
- Steuerplanung und andere steuerbezogene Beratungsleistungen
- Steuerberatung, die Bewertungen einschließt
- Unterstützung bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten.

Obwohl dieser Unterabschnitt jede zuvor genannte Steuerberatungsleistung in separaten Abschnitten behandelt, sind in der Praxis die genannten Steuerberatungsleistungen häufig miteinander verbunden.

- 604.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch die Erbringung von Steuerberatungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:
- die besonderen Merkmale des Auftrags
  - das Niveau des Steuerfachwissens bei den Beschäftigten des Mandanten
  - das System, nach dem die Steuerbehörden die betreffende Steuer bemessen und verwalten sowie die Rolle der Praxis oder des Netzwerkmitglieds in diesem Prozess
  - die Komplexität des relevanten Steuersystems und des Grads an erforderlichem Ermessen.

## **Erstellung von Steuererklärungen**

### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

- 604.4 A1 In der Regel führen Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuererklärungen nicht zu einer Gefährdung.
- 604.4 A2 Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuererklärungen beinhalten:
- Unterstützung der Mandanten bei ihren Steuererklärungspflichten durch Abfassen und Zusammenstellen von Informationen, einschließlich des fälligen Steuerbetrags (üblicherweise auf standardisierten Formularen), die bei den zuständigen Steuerbehörden einzureichen sind
  - Beratung zur Behandlung von zurückliegenden Geschäftsvorfällen in der Steuererklärung und Beantwortung von Anfragen der Steuerbehörden nach zusätzlichen Informationen und Analysen im Namen des Abschlussprüfungsmandanten (einschließlich Erläuterungen zu und fachliche Unterstützung bei der gewählten Vorgehensweise).
- 604.4 A3 Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuererklärungen beruhen gewöhnlich auf vergangenheitsorientierten Informationen und umfassen hauptsächlich die Analyse und Darstellung solch vergangenheitsorientierter Informationen nach geltendem Steuerrecht, einschließlich Präzedenzfällen und gängiger Praxis. Darüber hinaus unterliegen die Steuererklärungen einem, wie auch immer gestalteten, von der Steuerbehörde als angemessen angesehenem Prüf- oder Genehmigungsprozess.

## Steuerberechnungen für Buchungszwecke

### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

604.5 A1 Die Durchführung von Berechnungen laufender und latenter Steuerverbindlichkeiten (oder -forderungen) für einen Abschlussprüfungsmandanten zum Zwecke der Vornahme von Buchungen, die anschließend durch die Praxis geprüft werden, führt zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung.

604.5 A2 Zusätzlich zu den Faktoren in Absatz 604.3 A2 ist ein weiterer relevanter Faktor bei der Beurteilung des Grads der Gefährdung, die durch die Erstellung von solchen Berechnungen für den Abschlussprüfungsmandanten entsteht, ob die Berechnung sich wesentlich auf den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, auswirken könnte.

Abschlussprüfungsmandanten, die keine Einheiten von öffentlichem Interesse sind

604.5 A3 Ist der Abschlussprüfungsmandant keine Einheit von öffentlichem Interesse, könnten zu den Beispielen für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung sind, zählen:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen.

Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind

**R604.6** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Berechnungen für laufende und latente Steuerverbindlichkeiten (oder -forderungen) gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, zum Zwecke der Vornahme von Buchungen durchführen, die für den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, wesentlich sind.

604.6 A1 Die Beispiele für Maßnahmen für Schutzmaßnahmen in Absatz 604.5 A3 zur Begegnung von Gefährdungen durch Selbstprüfung sind anwendbar auch für die Durchführung von Berechnungen von laufenden und latenten Steuerverbindlichkeiten (oder -forderungen) für einen Abschlussprüfungsmandanten, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, selbst wenn diese für den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, nicht wesentlich sind.

## Steuerplanung und andere steuerbezogene Beratungsleistungen

### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

604.7 A1 Das Erbringen von Steuerplanungs- und anderen steuerbezogenen Beratungsleistungen könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.

604.7 A2 Die Steuerplanung oder andere steuerbezogene Beratungsleistungen umfassen ein breites Spektrum von Leistungen, z. B. Beratung des Mandanten zur steueroptimierten Strukturierung seiner Geschäfte oder zur Anwendung neuer Steuergesetze oder -vorschriften.

604.7 A3 Das Erbringen von Steuerplanungs- und anderen steuerbezogenen Beratungsleistungen kann zu Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Zusätzlich zu Absatz 604.3 A2 hängt dies von folgenden Faktoren ab:

- dem Grad der Subjektivität bei der Festlegung der angemessenen Behandlung der Steuerberatung im Jahresabschluss
- ob die steuerliche Behandlung vor der Erstellung des Abschlusses durch eine verbindliche Auskunft oder anderweitig von der Steuerbehörde geklärt wurde.

Es hängt auch davon ab, ob z. B. der steuerliche Rat als Ergebnis der Steuerplanung und anderer steuerbezogener Beratungsleistungen:

- eindeutig durch eine Steuerbehörde oder andere Präzedenzfälle gestützt wird
- sich auf gängige Praxis stützt
- auf wahrscheinlich vorrangigem Steuerrecht beruht
- dem Umfang, in dem das Ergebnis der Steuerberatung eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben wird
- ob die Wirksamkeit der Steuerberatung von der bilanziellen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt und Zweifel daran bestehen, ob diese bilanzielle Behandlung oder Darstellung nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk angemessen ist.

604.7 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um solchen Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der

durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung)

- das Einholen einer Vorabfreigabe von Steuerbehörden (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung).

Wenn die Wirksamkeit der Steuerberatung von einer bestimmten bilanziellen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt

**R604.8** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Steuerplanung und andere steuerbezogene Beratungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, wenn die Wirksamkeit der Steuerberatung von einer bestimmten bilanziellen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt und:

- (a) das Abschlussprüfungsteam begründete Zweifel hat, ob die entsprechende bilanzielle Behandlung oder Darstellung nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk angemessen ist, und
- (b) das Ergebnis oder die Konsequenzen der Steuerberatung einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss hat, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **Steuerberatungsleistungen, die Bewertungen einschließen**

### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

604.9 A1 Das Erbringen von steuerlichen Bewertungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.

604.9 A2 Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied könnte eine Bewertung ausschließlich für steuerliche Zwecke durchführen, sofern das Ergebnis der Bewertung keine unmittelbare Auswirkung auf den Abschluss hat (d. h. der Abschluss wird nur durch die die Steuern betreffenden Buchungen beeinflusst). Dies führt gewöhnlich nicht zu Gefährdungen, wenn die Auswirkung auf den Abschluss unwesentlich ist oder die Bewertung einer externen Betriebsprüfung oder einer vergleichbaren Aufsichtsbehörde unterliegt.

604.9 A3 Unterliegt die für steuerliche Zwecke durchgeführte Bewertung keiner externen Prüfung und ist die Auswirkung auf den Abschluss wesentlich, so sind beim Erbringen von derartigen Leistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten zusätzlich zu Absatz 604.3 A2 die folgenden Faktoren bei der Beurteilung des Grads von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung relevant:

- der Umfang, in dem die Bewertungsmethode durch Steuergesetze

oder -vorschriften, andere Präzedenzfälle oder gängige Praxis gestützt wird

- der Grad der Bewertung innewohnenden Subjektivität
- die Zuverlässigkeit und der Umfang der zugrunde liegenden Daten.

604.9 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).
- das Einholen einer Vorabfreigabe von Steuerbehörden (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung).

604.9 A5 Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied könnte auch eine steuerliche Bewertung zur Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei dessen Steuererklärungspflichten oder für Zwecke der Steuerplanung durchführen, wenn das Ergebnis der Bewertung eine unmittelbare Auswirkung auf den Abschluss haben wird. In solchen Situationen finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Unterabschnitt 603 zu Bewertungsleistungen Anwendung.

## **Unterstützung bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten**

### *Alle Abschlussprüfungsmandanten*

604.10 A1 Eine Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung könnte entstehen, wenn der Abschlussprüfungsmandant bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten unterstützt wird.

604.10 A2 Bei Steuerstreitigkeiten könnte ein Punkt erreicht werden, an dem die Steuerbehörden einem Abschlussprüfungsmandanten mitteilen, dass sie seine Argumente zu einem bestimmten Sachverhalt ablehnen und entweder die Steuerbehörde oder der Mandant die Angelegenheit zur Entscheidung in ein formales Verfahren einbringt, z. B. vor ein Gericht.

604.10 A3 Die Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten kann zu Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Zusätzlich zu Absatz 604.3 A2 hängt dies von Faktoren wie den folgenden ab:

- der Rolle, die das Management bei der Lösung der Streitigkeit spielt
- dem Umfang, in dem das Ergebnis der Streitigkeit eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss hat, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt
- ob die erbrachte Beratung Gegenstand der Steuerstreitigkeit ist
- dem Umfang, in dem der Sachverhalt durch Steuergesetze oder -vorschriften, andere Präzedenzfälle oder gängige Praxis gestützt wird
- ob das Verfahren öffentlich geführt wird.

604.10 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung)

Lösung einer Steuerangelegenheit durch anwaltliches Tätigwerden

**R604.11** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied hat keine Steuerberatungsleistungen zu erbringen, die einen Abschlussprüfungsmandanten bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten unterstützt, wenn:

- (a) die Dienstleistungen für den Abschlussprüfungsmandanten eine anwaltliche Tätigkeit zur Lösung einer Steuerangelegenheit vor einem öffentlichen Gericht beinhalten, und
- (b) die betroffenen Beträge wesentlich für den Abschluss sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

604.11 A1 Gemäß Absatz 604.11 wird eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied nicht daran gehindert, eine ständige Beratungsfunktion im Zusammenhang mit dem Sachverhalt auszuüben, der vor einem öffentlichen Gericht verhandelt wird, z. B.:

- die Beantwortung von konkreten Auskunftsverlangen
- die Lieferung von Sachverhaltsdarstellungen oder Nachweisen über die durchgeführte Arbeit
- die Unterstützung des Mandanten bei der Analyse von Steuerfragen im Zusammenhang mit dem Sachverhalt.

604.11 A2 Die Festlegung, was ein „öffentliches Gericht“ darstellt, ist davon abhängig, wie Steuerverfahren in dem betroffenen Rechtsraum abgehalten werden.

## **UNTERABSCHNITT 605 – INNENREVISIONSLEISTUNGEN**

### **Einleitung**

605.1 Das Erbringen von Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen.

605.2 Bei der Erbringung von Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Innenrevisionsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

605.3 A1 Innenrevisionsleistungen betreffen die Unterstützung des Abschlussprüfungsmandanten bei der Durchführung seiner Innenrevisionstätigkeiten. Zu den Tätigkeiten der Innenrevision könnten gehören:

- die Überwachung von internen Kontrollen – Überprüfung von Kontrollen, Überwachung ihrer Funktion und Empfehlung diesbezüglicher Verbesserungen
- die Untersuchung von Finanz- und Betriebsinformationen
  - die Überprüfung der Maßnahmen zur Erkennung, Bewertung und Klassifizierung von Finanz- und Betriebsinformationen und der Berichterstattung darüber
  - besondere Untersuchungen einzelner Sachverhalte, einschließlich der Detailprüfung von Geschäftsvorfällen, Salden und Verfahren
- die Überprüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Geschäftstätigkeit, einschließlich der nichtfinanziellen Tätigkeiten einer Einheit
- Überprüfung der Einhaltung von:

- Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften und sonstigen externen Anforderungen
- Regelungen und Anweisungen des Managements und sonstigen internen Anforderungen.

605.3 A2 Umfang und Ziele der Tätigkeiten der Innenrevision unterscheiden sich stark und hängen von Größe und Struktur der Einheit sowie von den Anforderungen des Managements und den für die Überwachung Verantwortlichen ab.

**R605.4** Bei der Erbringung von Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten hat sich die Praxis davon zu überzeugen, dass:

- (a) der Mandant einen geeigneten und kompetenten Mitarbeiter, vorzugsweise aus dem oberen Management, bestimmt, der:
  - (i) jederzeit für die Innenrevisionstätigkeiten verantwortlich ist, und
  - (ii) die Verantwortung für die Ausgestaltung, die Einrichtung und die Aufrechterhaltung interner Kontrollen übernimmt
- (b) das Management des Mandanten oder die beim Mandanten für die Überwachung Verantwortlichen den Umfang, die Risiken und die Häufigkeit der Innenrevisionsleistungen überprüfen, beurteilen und genehmigen
- (c) das Management des Mandanten die Angemessenheit der Leistungen der internen Revision und die aus ihrer Durchführung resultierenden Ergebnisse bewertet
- (d) das Management des Mandanten beurteilt und festlegt, welche der aus den Leistungen der internen Revision resultierenden Vorschläge umgesetzt werden sollen, sowie den Umsetzungsprozess leitet, und
- (e) das Management des Mandanten an die für die Überwachung Verantwortlichen über die bedeutenden Feststellungen und Empfehlungen berichtet, die aus den Leistungen der internen Revision resultieren.

605.4 A1 Absatz R600.7 schließt aus, dass eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied Managementaufgaben übernimmt. Die Durchführung eines bedeutenden Teils der Innenrevisionstätigkeiten des Mandanten erhöht die Möglichkeit, dass die Beschäftigten der Praxis oder des Netzwerkmitglieds, welche die Innenrevisionsleistungen erbringen, Managementaufgaben übernehmen.

605.4 A2 Zu den Beispielen für Innenrevisionsleistungen, die die Übernahme von Managementaufgaben betreffen, gehören:

- die Festlegung von Richtlinien der Innenrevision oder der

strategischen Ausrichtung von Innenrevisionstätigkeiten

- die Anleitung der Innenrevisionsmitarbeiter der Einheit und die Übernahme der Verantwortung für deren Handlungen
- die Entscheidung, welche der aus den Tätigkeiten der Innenrevision resultierenden Vorschläge umgesetzt werden sollen
- die Berichterstattung über die Ergebnisse der Innenrevisionstätigkeiten an die für die Überwachung Verantwortlichen im Namen des Managements
- die Durchführung von Verfahren, die Teil der internen Kontrollen sind, z. B. die Überprüfung und Genehmigung von Änderungen der Zugriffsberechtigung auf Mitarbeiterdaten
- die Übernahme der Verantwortung für die Ausgestaltung, die Einrichtung und die Aufrechterhaltung der internen Kontrollen
- die Durchführung ausgegliederter Innenrevisionsleistungen, welche die gesamte Funktion der Innenrevision oder einen bedeutenden Teil davon umfassen, wobei die Praxis oder das Netzwerkmitglied für die Festlegung des Umfangs der Innenrevisionstätigkeit und möglicherweise auch für eine oder mehrere der oben genannten Angelegenheiten verantwortlich ist.

605.4 A3

Verwertet eine Praxis die Arbeit einer Innenrevision, sind nach den ISA Verfahren zur Beurteilung der Angemessenheit dieser Arbeit durchzuführen. Ebenso gilt, dass die Ergebnisse dieser Leistungen bei der Durchführung der externen Abschlussprüfung verwertet werden könnten, wenn eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied einen Auftrag zur Erbringung von Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten annimmt. Es entsteht dadurch eine Gefährdung durch Selbstprüfung, weil die Möglichkeit besteht, dass das Abschlussprüfungsteam die Ergebnisse der Innenrevisionsleistung zum Zwecke der Abschlussprüfung verwertet, ohne:

- (a) diese Ergebnisse in angemessener Weise zu beurteilen, oder
- (b) dasselbe Maß an kritischer Grundhaltung auszuüben, das ausgeübt wird, wenn die Innenrevisionstätigkeit von Personen durchgeführt wird, die nicht Mitglieder der Praxis sind.

605.4 A4

Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung relevant sind, zählen:

- die Wesentlichkeit der betroffenen Beträge im Abschluss
- das Risiko der falschen Darstellung der Aussagen, die sich auf diese Beträge im Abschluss beziehen

- das Maß an Vertrauen, das das Abschlussprüfungsteam in die Arbeit der Innenrevisionsleistung setzt, auch im Rahmen einer externen Abschlussprüfung.

605.4 A5 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung sein könnte, ist das Hinzuziehen von Fachmitarbeitern, die nicht Mitglied des Abschlussprüfungsteams sind.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R605.5** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, wenn sich diese Leistungen beziehen auf:

- (a) einen bedeutenden Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen
- (b) Rechnungslegungssysteme, die Informationen erzeugen, die für sich oder in ihrer Gesamtheit bedeutend für die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss des Mandanten sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, oder
- (c) Beträge oder Angaben, die für sich oder in ihrer Gesamtheit wesentlich für den Abschluss sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **UNTERABSCHNITT 606 – IT-DIENSTLEISTUNGEN**

### **Einleitung**

606.1 Das Erbringen von IT-Dienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen.

606.2 Bei der Erbringung von IT-Dienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte IT-Dienstleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

606.3 A1 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Systemen der

Informationstechnologie (IT) betreffen die Einführung oder Entwicklung von Hardware- oder Softwaresystemen. Die IT-Systeme könnten:

- (a) Quelldaten aggregieren
- (b) Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen sein, oder
- (c) Informationen erzeugen, die sich auf die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss, einschließlich dazugehöriger Angaben, auswirken.

Die IT-Systeme könnten jedoch auch Sachverhalte umfassen, die weder mit den Rechnungslegungsunterlagen, den rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen oder dem Abschluss des Abschlussprüfungsmandanten zusammenhängen.

606.3 A2

Absatz R600.7 schließt aus, dass eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied Managementaufgaben übernimmt. Die Erbringung der folgenden IT-Dienstleistungen führt nicht zu einer Gefährdung, solange die Beschäftigten der Praxis oder des Netzwerkmitglieds keine Managementaufgaben übernehmen:

- (a) die Einrichtung oder Entwicklung von IT-Systemen, die nicht mit den rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen zusammenhängen
- (b) die Einrichtung oder Entwicklung von IT-Systemen, die keine Informationen erzeugen, die einen bedeutenden Teil der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses bilden
- (c) die Einrichtung von standardmäßiger Buchführungssoftware oder Software zur Berichterstattung von Finanzinformationen, die nicht von der Praxis oder dem Netzwerkmitglied entwickelt wurde, falls die erforderliche Anpassung an die Bedürfnisse des Mandanten nicht bedeutend ist, und
- (d) die Beurteilung und Abgabe von Empfehlungen zu einem IT-System, das von einem anderen Dienstleister oder vom Mandanten geplant, eingerichtet oder betrieben wird.

**R606.4**

Bei der Erbringung von IT-Dienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten hat sich die Praxis oder das Netzwerkmitglied davon zu überzeugen, dass:

- (a) der Mandant seine Verantwortung für die Einrichtung und die Überwachung eines internen Kontrollsystems anerkennt
- (b) der Mandant einem kompetenten Mitarbeiter, vorzugsweise aus dem oberen Management, die Verantwortung für das Treffen aller Managemententscheidungen im Hinblick auf die Ausgestaltung und die Einrichtung der Hardware- oder Softwaresysteme überträgt

- (c) der Mandant im Hinblick auf den Ausgestaltungs- und Einrichtungsprozess alle Managemententscheidungen trifft
- (d) der Mandant die Angemessenheit und die Ergebnisse der Ausgestaltung und Einrichtung des Systems bewertet, und
- (e) der Mandant für den Betrieb des Systems (Hard- und Software) sowie für die vom System verwendeten oder erzeugten Daten verantwortlich ist.

606.4 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Selbstprüfung, die durch die Erbringung von IT-Dienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- die Art der Leistung
- die Art der IT-Systeme und der Umfang, in dem sie sich auf die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss des Mandanten auswirken oder diese beeinflussen
- der Grad an Vertrauen, der in die entsprechenden IT-Systeme als Teil der Abschlussprüfung gelegt wird.

606.4 A2 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung sein könnte, ist das Hinzuziehen von Fachmitarbeitern, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind.

*Abschlussprüfungsmandanten, die Einheiten von öffentlichem Interesse sind*

**R606.5** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine IT-Dienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, der eine Einheit von öffentlichem Interesse ist, wenn sich diese Leistungen auf die Ausgestaltung oder Einrichtung von IT-Systemen beziehen, die:

- (a) einen wesentlichen Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen bilden, oder
- (b) Informationen erzeugen, die wesentlich für die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss des Mandanten sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **UNTERABSCHNITT 607 – UNTERSTÜTZUNG BEI RECHTSSTREITIGKEITEN**

### **Einleitung**

607.1 Die Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei Rechtsstreitigkeiten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.

607.2 Bei der Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei Rechtsstreitigkeiten sind neben den besonderen Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant.

## **Anwendungshinweise**

### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

607.3 A1 Die Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten kann Maßnahmen beinhalten, wie z. B.:

- die Unterstützung bei der Verwaltung und Wiederherstellung von Dokumenten
- das Auftreten als Zeuge, einschließlich sachverständiger Zeuge
- die Ermittlung von geschätzten Schäden oder anderen Beträgen, die als Ergebnis eines Rechtsstreits oder einer anderen juristischen Auseinandersetzung zu Geldzu- oder -abflüssen führen können.

607.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung durch die Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei Rechtsstreitigkeiten relevant sind, zählen:

- das gesetzliche und regulatorische Umfeld, in dem die Leistung erbracht wird, z. B. ob ein sachverständiger Zeuge ausgewählt und von einem Gericht ernannt wird
- Art und Merkmale der Leistung
- der Umfang, in dem das Ergebnis der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben wird, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

607.3 A3 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung sein könnte, ist das Hinzuziehen eines Fachmitarbeiters, der nicht Mitglied des Abschlussprüfungsteams war.

607.3 A4 Unterstützt eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied einen Abschlussprüfungsmandanten bei Rechtsstreitigkeiten und betrifft die Leistung die Schätzung von Schäden oder anderen Beträgen, die sich auf den Abschluss auswirken, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, finden die im Unterabschnitt 603 enthaltenen Regelungen und Anwendungshinweise zu Bewertungsleistungen Anwendung.

## UNTERABSCHNITT 608 – RECHTSBERATUNG

### Einleitung

- 608.1 Das Erbringen von Rechtsberatungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.
- 608.2 Bei der Erbringung von Rechtsberatungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Rechtsberatungsleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### Anforderungen und Anwendungshinweise

#### Alle Abschlussprüfungsmandanten

- 608.3 A1 Für die Zwecke dieses Abschnitts wird Rechtsberatung definiert als jede Tätigkeit, für welche die Person, die die Leistung erbringt, entweder:
- die für eine juristische Tätigkeit erforderliche Ausbildung haben muss, oder
  - in dem Rechtsraum, in dem die Leistung erbracht werden soll, eine anwaltliche Zulassung besitzt.

#### *Tätigwerden als Berater*

- 608.4 A1 Je nach Rechtsraum könnten Rechtsberatungsleistungen einen breiten Rahmen unterschiedlicher Gebiete umfassen, einschließlich gesellschaftsrechtlicher und wirtschaftlicher Leistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten, z. B.:
- die Unterstützung bei Vertragsabschlüssen
  - die Unterstützung eines Abschlussprüfungsmandanten bei der Durchführung von Transaktionen
  - Unternehmensfusionen und -übernahmen
  - die Unterstützung und Beratung der Rechtsabteilung eines Mandanten
  - die Prüfung rechtlicher Risiken und Restrukturierungen.
- 608.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung, die durch die Erbringung von Rechtsberatungsleistungen gegenüber einem

Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- die Wesentlichkeit des Sachverhalts in Bezug zum Abschluss des Mandanten
- die Komplexität der Rechtsangelegenheit und des Grads an Ermessen, der für die Erbringung der Dienstleistung notwendig ist.

608.4 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).

#### *Tätigwerden als Chefsyndikus*

**R608.5** Ein Partner oder Beschäftigter der Praxis oder des Netzwerkmitglieds darf nicht als Chefsyndikus in Rechtsangelegenheiten eines Abschlussprüfungsmandanten tätig sein.

608.5 A1 Die Position des Chefsyndikus ist generell eine Position im oberen Management und verfügt über einen großen Verantwortungsbereich für die rechtlichen Angelegenheiten eines Unternehmens.

#### *Anwaltliches Tätigwerden*

**R608.6** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf nicht anwaltlich für einen Abschlussprüfungsmandanten tätig sein, um eine Streitfrage oder einen Rechtsstreit zu lösen, wenn die damit zusammenhängenden Beträge für den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, wesentlich sind.

608.6 A1 Sind beim anwaltlichen Tätigwerden für einen Abschlussprüfungsmandanten die betroffenen Beträge nicht wesentlich für den Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, könnten Schutzmaßnahmen zur Begegnung der Gefährdungen durch Selbstprüfung z. B. sein:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen.

## **UNTERABSCHNITT 609 – DIENSTLEISTUNGEN DER PERSONALBESCHAFFUNG**

### **Einleitung**

- 609.1 Das Erbringen von Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung führen.
- 609.2 Bei der Erbringung von Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 609.3 A1 Dienstleistungen der Personalbeschaffung könnten folgende Aktivitäten einschließen:
- das Erstellen einer Stellenbeschreibung
  - das Entwickeln eines Prozesses zur Identifizierung und Auswahl potenzieller Kandidaten
  - die Suche nach oder Auswahl von Kandidaten
  - das Sichten potenzieller Kandidaten hinsichtlich der Position:
    - durch Prüfen der beruflichen Qualifikationen oder Fachkompetenz der Bewerber, um deren Eignung für die Position zu beurteilen
    - durch Prüfen der Referenzen potenzieller Kandidaten
    - durch Führen von Bewerbungsgesprächen und Auswahl geeigneter Bewerber und Beratung zur Qualifikation der Kandidaten
  - das Festlegen und Verhandeln von Anstellungsbedingungen, wie Gehalt, Arbeitszeit und sonstige Vergütungen.
- 609.3 A2 Absatz R600.7 schließt aus, dass eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied

Managementaufgaben übernimmt. Die Erbringung der folgenden Dienstleistungen führen nicht zu einer Gefährdung, solange die Beschäftigten der Praxis oder des Netzwerkmitglieds keine Managementaufgaben übernehmen:

- Überprüfen der beruflichen Qualifikationen einer Reihe von Bewerbern und Beratung zu deren Eignung für die Position
- Führen von Bewerbungsgesprächen und Beratung hinsichtlich der Qualifikation eines Kandidaten in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Verwaltung oder Controlling.

#### **R609.4**

Bei der Erbringung von Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten hat sich die Praxis oder das Netzwerkmitglied davon zu überzeugen, dass:

- (a) der Mandant einem kompetenten Mitarbeiter, vorzugsweise aus dem oberen Management, die Verantwortung für alle Managemententscheidungen im Hinblick auf die Besetzung der Position überträgt, und
- (b) der Mandant im Hinblick auf den Bewerbungsprozess alle Managemententscheidungen trifft, einschließlich:
  - der Feststellung der Eignung potenzieller Kandidaten und der Auswahl geeigneter Kandidaten für die Position
  - das Verhandeln und Festlegen der Anstellungsbedingungen, wie Gehalt, Arbeitszeit und sonstige Vergütungen.

#### 609.5 A1

Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads von Gefährdungen durch Selbstprüfung, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung, die durch die Erbringung von Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- der Art der angeforderten Unterstützung
- die Position der anzuwerbenden Person
- mögliche Interessenkonflikte oder Beziehungen, die zwischen den Kandidaten und der Praxis bestehen könnten, die die Beratung oder Dienstleistung erbringen.

#### 609.5 A2

Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Selbstprüfung, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist das Hinzuziehen von Fachmitarbeitern, die nicht Mitglied des Abschlussprüfungsteams sind.

## *Verbotene Dienstleistungen der Personalbeschaffung*

- R609.6** Bei der Erbringung von Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten darf die Praxis oder das Netzwerkmitglied nicht als Verhandlungspartner im Namen des Mandanten auftreten.
- R609.7** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Dienstleistungen der Personalbeschaffung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, wenn sich diese Leistungen beziehen auf:
- (a) die Suche nach oder Auswahl von Kandidaten, oder
  - (b) das Prüfen der Referenzen potenzieller Kandidaten
- in Bezug auf die folgenden Positionen:
- (i) Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans, oder
  - (ii) Mitglied des oberen Managements in einer Position, die einen bedeutenden Einfluss auf die Erstellung der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses des Mandanten ermöglicht, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **UNTERABSCHNITT 610 – FINANZDIENSTLEISTUNGEN**

### **Einleitung**

- 610.1 Das Erbringen von Finanzdienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen.
- 610.2 Bei der Erbringung von Finanzdienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten sind neben den besonderen Anforderungen und Anwendungshinweisen in diesem Unterabschnitt die Anforderungen und Anwendungshinweise in den Absätzen 600.1 bis R600.10 für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevant. Dieser Unterabschnitt enthält Anforderungen, die Praxen und Netzwerkmitgliedern verbieten, unter bestimmten Umständen bestimmte Finanzdienstleistungen gegenüber Abschlussprüfungsmandanten zu erbringen, da den entstandenen Gefährdungen nicht mit Schutzmaßnahmen begegnet werden kann.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Alle Abschlussprüfungsmandanten**

- 610.3 A1 Zu den Beispielen für Finanzdienstleistungen, die zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen, zählen:
- die Unterstützung des Abschlussprüfungsmandanten bei der Entwicklung von Unternehmensstrategien

- die Identifizierung von Übernahmezielen für den Abschlussprüfungsmandanten
- die Beratung bei Veräußerungsgeschäften
- die Unterstützung von Finanzierungstransaktionen
- die strukturelle Beratung
- die Beratung bei der Strukturierung einer Finanztransaktion oder bei Finanzierungsvereinbarungen, die sich unmittelbar auf Beträge in dem Abschluss auswirken, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

610.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen durch die Erbringung von Finanzdienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- der Grad an Subjektivität, der mit der Festlegung der angemessenen Behandlung des Ergebnisses oder der Folgen der Finanzberatung im Abschluss verbunden ist
- der Umfang, in dem:
  - das Ergebnis der Finanzberatung im Abschluss ausgewiesene Beträge unmittelbar beeinflusst
  - die Beträge wesentlich für den Abschluss sind
- ob die Wirksamkeit der Finanzberatung von einer bestimmten bilanziellen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt und ob Zweifel daran bestehen, dass die entsprechend bilanzielle Behandlung oder Darstellung nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerken angemessen ist.

610.3 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um Gefährdungen zu begegnen, sind:

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Abschlussprüfungsteams sind (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung)
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Leistungserbringung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).

#### *Verbotene Finanzdienstleistungen*

**R610.4** Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Finanzdienstleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, welche die

Werbung für, den Handel mit oder die Zeichnung von Anteilen an einem Abschlussprüfungsmandanten betreffen.

**R610.5**

Eine Praxis oder ein Netzwerkmitglied darf keine Finanzberatung gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten erbringen, wenn die Wirksamkeit einer solchen Beratung von einer bestimmten bilanziellen Behandlung oder Darstellung im Abschluss abhängt, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, und:

- (a) das Abschlussprüfungsteam begründete Zweifel hat, ob die entsprechende bilanzielle Behandlung oder Darstellung nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk angemessen ist, und
- (b) das Ergebnis oder die Folgen der Finanzberatung einen wesentlichen Effekt auf den Abschluss hat, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt.

## **ABSCHNITT 800**

### **BERICHTE ZU EINEM BESONDEREN ZWECK DIENENDEN ABSCHLUSS MIT EINER NUTZUNGS- UND WEITERGABEBESCHRÄNKUNG (AUFTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG UND ZUM REVIEW)**

#### **Einleitung**

- 800.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 800.2 Dieser Abschnitt enthält bestimmte Änderungen der Anforderungen in Teil 4A, die unter bestimmten Umständen zulässig sind und die Prüfungen eines besonderen Zwecken dienenden Abschlusses betreffen, bei dem der Bericht eine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung enthält. In diesem Abschnitt wird ein Auftrag zur Abgabe eines Berichts mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung unter den in Absatz R800.3 angeführten Umständen als ein „verwendungsbeschränkter Abschlussprüfungsauftrag“ bezeichnet.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R800.3** Beabsichtigt eine Praxis einen Bericht mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung zu einem Abschluss zu erteilen, der einem besonderen Zweck dient, können die in Teil 4A enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit gemäß den Vorschriften dieses Abschnitts abgeändert werden, wenn:
- (a) die Praxis die vorgesehenen Nutzer des Berichts über die geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit informiert, die bei der Leistungserbringung anzuwenden sind, und
  - (b) die vorgesehenen Nutzer des Berichts den Zweck und die Einschränkungen des Berichts verstehen und der Anwendung der geänderten Anforderungen ausdrücklich zustimmen.
- 800.3 A1 Die vorgesehenen Nutzer des Berichts könnten ein Verständnis von dem Zweck und den Beschränkungen des Berichts gewinnen, indem sie entweder unmittelbar oder mittelbar über einen Vertreter, der befugt ist, für die vorgesehenen Nutzer zu handeln, an der Festlegung von Art und Umfang des Auftrags beteiligt sind. In jedem Fall hilft diese Beteiligung der Praxis, sich mit den vorgesehenen Nutzern über Fragen der Unabhängigkeit, einschließlich der für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevanten Gegebenheiten, zu verständigen. Dies gibt der

Praxis auch die Möglichkeit, das Einverständnis der vorgesehenen Nutzer zu den geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit einzuholen.

**R800.4** Handelt es sich bei den vorgesehenen Nutzern um eine Gruppe von Nutzern, die im Zeitpunkt der Festlegung der Auftragsbedingungen nicht namentlich identifiziert werden können, hat die Praxis diese Nutzer nachträglich über die Anforderungen an die Unabhängigkeit, denen der Vertreter zugestimmt hat, in Kenntnis zu setzen.

800.4 A1 Handelt es sich bei den vorgesehenen Nutzern um eine Gruppe von Nutzern (z. B. um Kreditgeber bei einem Gemeinschaftskreditgeschäft) könnte die Praxis die geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit in einem Auftragsbestätigungsschreiben an den Vertreter der Kreditgeber erläutern. Der Vertreter könnte das Auftragsbestätigungsschreiben der Praxis den Mitgliedern der Gruppe der Kreditgeber zur Verfügung stellen, damit die Anforderung an die Praxis erfüllt ist, diese Nutzer von den geänderten und mit dem Vertreter abgestimmten Anforderungen an die Unabhängigkeit in Kenntnis zu setzen.

**R800.5** Wenn die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durchführt, sind alle Änderungen der Anforderungen in Teil 4A auf die in den Absätzen R800.7 bis R800.14 enthaltenen zu beschränken. Die Praxis hat diese Änderungen nicht anzuwenden, wenn eine Abschlussprüfung durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften erforderlich ist.

**R800.6** Wenn die Praxis auch einen Bestätigungsvermerk erteilt, der keine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung für denselben Mandanten enthält, hat die Praxis Teil 4A auf diese Abschlussprüfung anzuwenden.

### **Einheiten von öffentlichem Interesse**

**R800.7** Führt eine Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, muss die Praxis die in Teil 4A enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit, die nur für Abschlussprüfungsaufträge mit Einheiten von öffentlichem Interesse gelten, nicht anwenden.

### **Nahestehende Einheiten**

**R800.8** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, beinhaltet die Bezugnahme auf den „Abschlussprüfungsmandant“ in Teil 4A keine nahestehenden Einheiten. Wenn das Abschlussprüfungsteam jedoch weiß oder Grund zur Annahme hat, dass eine Beziehung oder Gegebenheit, die eine nahestehende Einheit des Mandanten betrifft, für die Beurteilung der Unabhängigkeit der Praxis gegenüber dem Mandanten relevant ist, so hat das Abschlussprüfungsteam diese nahestehende Einheit einzubeziehen, um Gefährdungen der

Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.

### **Netzwerke und Netzwerkmitglieder**

**R800.9** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, müssen die entsprechenden in Teil 4A enthaltenen Anforderungen für Netzwerkmitglieder nicht angewendet werden. Wenn die Praxis jedoch weiß oder Grund zur Annahme hat, dass Gefährdungen der Unabhängigkeit durch Interessen und Beziehungen eines Netzwerkmitglieds bestehen, hat die Praxis jedwede dieser Gefährdungen zu beurteilen und diesen zu begegnen.

### **Finanzielle Interessen, Kreditgeschäfte und Gewährleistungen, enge Geschäftsbeziehungen sowie familiäre und persönliche Beziehungen**

**R800.10** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch:

- (a) müssen die relevanten Bedingungen in den Abschnitten 510, 511, 520, 521, 522, 524 und 525 nur auf die Mitglieder eines Auftragsteams, die Angehörigen ihrer engen Familie und ggf. ihrer naher Familie angewendet werden,
- (b) die Praxis hat Gefährdungen der Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und zu begegnen, die, wie in den Abschnitten 510, 511, 520, 521, 522, 524 und 525 dargelegt, durch Interessen und Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfungsmandanten und den folgenden Mitgliedern des Abschlussprüfungsteams entstehen:
  - (i) denjenigen, die in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Transaktionen oder Ereignissen beraten, und
  - (ii) denjenigen, die für den Auftrag die Qualitätssicherung erbringen, einschließlich derjenigen, die die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchführen, und
- (c) die Praxis hat alle Gefährdungen zu beurteilen und diesen zu begegnen, von denen das Auftragsteam Grund zur Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfungsmandanten und sonstigen Personen innerhalb der Praxis entstehen, die das Ergebnis der Abschlussprüfung unmittelbar beeinflussen können.

800.10 A1 Zu den sonstigen Personen innerhalb einer Praxis, die das Ergebnis der Abschlussprüfung unmittelbar beeinflussen können, zählen auch diejenigen, die Empfehlungen zur Vergütung geben oder unmittelbar Überwachungs-, Führungs- oder sonstige Aufsichtsfunktionen im Zusammenhang mit der Durchführung der Abschlussprüfung ausüben, einschließlich alle dem auftragsverantwortlichen Prüfungspartner in

direkter Linie übergeordneten Führungsebenen bis hin zum Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position).

**R800.11** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, hat sie alle Gefährdungen zu beurteilen und zu begegnen, von denen das Auftragsteam Grund zur Annahme hat, dass sie durch finanzielle Interessen von Personen an dem Abschlussprüfungsmandanten entstehen, wie in den Abschnitten R510.4(c) und (d), R510.5, R510.7 sowie 510.10 A5 und A9 beschrieben.

**R800.12** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, darf sie bei der Anwendung der Bestimmungen in den Abschnitten R510.4(a), R510.6 und R510.7 auf die Interessen der Praxis kein wesentliches unmittelbares oder kein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Abschlussprüfungsmandanten haben.

### **Beschäftigung bei einem Abschlussprüfungsmandanten**

**R800.13** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch, hat sie alle Gefährdungen, die aus einem der in den Absätzen 524.3 A1 bis 524.5 A3 beschriebenen Beschäftigungsverhältnisse entstehen, zu bewerten und zu begegnen.

### **Erbringen von Nichtprüfungsleistungen**

**R800.14** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Abschlussprüfungsauftrag durch und erbringt sie gegenüber dem Abschlussprüfungsmandanten Nichtprüfungsleistungen, sind, vorbehaltlich der Absätze R800.7 bis R800.9, die Vorschriften in den Abschnitten 410 bis 430 und dem Abschnitt 600, einschließlich dessen Unterabschnitten, einzuhalten.

## **TEIL 4B – UNABHÄNGIGKEIT BEI PRÜFUNGSaufTRÄGEN, DIE WEDER aufTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND**

	Seite
Abschnitt 900 Anwendung des Rahmenkonzepts auf die Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind.....	232
Abschnitt 905 Honorare.....	241
Abschnitt 906 Geschenke und Bewirtungen.....	244
Abschnitt 907 Tatsächliche oder drohende Rechtsstreitigkeiten.....	245
Abschnitt 910 Finanzielle Interessen.....	246
Abschnitt 911 Kreditgeschäfte und Gewährleistungen.....	250
Abschnitt 920 Geschäftsbeziehungen.....	252
Abschnitt 921 Familiäre und persönliche Beziehungen.....	254
Abschnitt 922 Der Prüfung vorausgegangene Beschäftigung beim Prüfungsmandanten.....	258
Abschnitt 923 Tätigkeit als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Prüfungsmandanten.....	260
Abschnitt 924 Beschäftigung bei einem Prüfungsmandanten.....	262
Abschnitt 940 Langjährige Beziehung des Personals mit einem Prüfungsmandanten.....	265
Abschnitt 950 Nichtprüfungsleistungen gegenüber Prüfungsmandanten, die weder Abschlussprüfungsmandanten noch Auftraggeber eines Review sind.....	268
Abschnitt 990 Berichte mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung (Prüfungsaufträge, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind).....	273

## **TEIL 4B – UNABHÄNGIGKEIT BEI PRÜFUNGSaufTRÄGEN, DIE WEDER aufTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND**

### **ABSCHNITT 900**

#### **ANWENDUNG DES RAHMENKONZEPTS AUF DIE UNABHÄNGIGKEIT BEI PRÜFUNGSaufTRÄGEN, DIE WEDER aufTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND**

##### **Einleitung**

###### **Allgemeines**

- 900.1 Dieser Teil findet Anwendung auf Prüfungsaufträge, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind (in diesem Teil „Prüfungsaufträge“ genannt). Zu den Beispielen für solche Aufträge gehören:
- die Prüfung bestimmter Bestandteile, Konten oder Posten des Abschlusses
  - die Prüfung der leistungsbezogenen Schlüsselgrößen eines Unternehmens.
- 900.2 In diesem Teil bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf einzelne Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe und deren Praxen.
- 900.3 Nach ISQC 1 muss eine Praxis Regelungen und Verfahren festlegen, die darauf ausgerichtet sind, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass sie und ihr Personal sowie ggf. weitere Personen, die Unabhängigkeitsanforderungen unterliegen, ihre Unabhängigkeit wahren, wenn dies durch die maßgeblichen Berufsgrundsätze verlangt wird. Die ISAE legen die Verantwortung für die auftragsverantwortlichen Partner und die Auftrags teams bei Prüfungsaufträgen fest. Die Zuordnung der Verantwortung innerhalb einer Praxis ist von deren Größe, Struktur und Organisation abhängig. Viele der Bestimmungen in Teil 4B schreiben keine spezielle Verantwortung von Einzelpersonen innerhalb der Praxis in Bezug auf Maßnahmen zur Unabhängigkeit vor, sondern beziehen sich vereinfachend auf die „Praxis“. Praxen weisen die Verantwortung für eine bestimmte Maßnahme einer Person oder einer Personengruppe (z. B. dem Prüfungsteam) in Übereinstimmung mit ISQC 1 zu. Darüber hinaus bleibt ein einzelner Berufsangehöriger für die Erfüllung aller Bestimmungen verantwortlich, die auf seine Tätigkeiten, Interessen oder Beziehungen Anwendung finden.
- 900.4 Unabhängigkeit ist mit der Pflicht zur Objektivität und zur Integrität

verbunden. Sie umfasst:

- (a) innere Unabhängigkeit – die innere Einstellung, die die Abgabe eines Urteils erlaubt, ohne dabei von Einflüssen betroffen zu sein, die das pflichtgemäße Ermessen beeinträchtigen, und die es dadurch dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität zu handeln sowie Objektivität zu wahren und eine kritische Grundhaltung einzunehmen
- (b) äußere Unabhängigkeit – die Vermeidung von Tatsachen und Gegebenheiten, die so bedeutend sind, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die Integrität, Objektivität oder kritische Grundhaltung einer Praxis oder eines Mitglieds eines Prüfungsteams gefährdet ist.

In diesem Teil bezieht sich der Begriff „unabhängig“ bei einer Einzelperson oder einer Praxis darauf, dass die Einzelperson oder Praxis die Bestimmungen dieses Teils erfüllt.

900.5 Im Kodex ist festgelegt, dass bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen die allgemeinen Berufspflichten zu erfüllen und Unabhängigkeit zu wahren ist. Dieser Teil enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, wie bei der Durchführung dieser Aufträge das Rahmenkonzept zur Wahrung der Unabhängigkeit anzuwenden ist. Das in Abschnitt 120 beschriebene Rahmenkonzept findet auf Unabhängigkeit ebenso Anwendung wie auf die in Abschnitt 110 beschriebenen allgemeinen Berufspflichten.

900.6 Dieser Teil beschreibt:

- (a) Tatsachen und Gegebenheiten, einschließlich beruflicher Tätigkeiten, Interessen und Beziehungen, die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen oder führen könnten
- (b) mögliche Handlungen, einschließlich Schutzmaßnahmen, die angemessen sein könnten, um diesen Gefährdungen zu begegnen, und
- (c) einige Situationen, bei denen Gefährdungen nicht beseitigt werden können oder es keine Schutzmaßnahmen gibt, um diese auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.

### **Beschreibung sonstiger Prüfungsaufträge**

900.7 Prüfungsaufträge haben den Zweck, bei den vorgesehenen Nutzern das Vertrauen in das Ergebnis einer anhand von bestimmten Kriterien vorgenommenen Beurteilung oder Bewertung des Prüfungsgegenstands zu steigern. Bei einem Prüfungsauftrag gibt die Praxis ein Urteil mit dem Zweck ab, bei den vorgesehenen Nutzern (die nicht mit der verantwortlichen Partei identisch sind) das Vertrauen in das Ergebnis einer anhand von bestimmten Kriterien vorgenommenen Beurteilung oder

Bewertung eines Prüfungsgegenstands zu steigern. Das Assurance Framework beschreibt die Bestandteile und Zielsetzungen einer Prüfung und legt die Aufträge fest, bei denen die ISAE anzuwenden sind. Zur Beschreibung der Bestandteile und Zielsetzungen eines Prüfungsauftrags wird auf das Assurance Framework verwiesen.

- 900.8 Das Ergebnis der Beurteilung oder Bewertung des Prüfungsgegenstands sind die Informationen, die aus der Anwendung der Kriterien auf den Prüfungsgegenstand gewonnen werden. Der Begriff „Information über den Prüfungsgegenstand“ bezeichnet das Ergebnis der Beurteilung oder Bewertung eines Prüfungsgegenstands. Nach dem Assurance Framework ergibt sich z. B. die Aussage über die Effektivität der internen Kontrolle (die Information über den Prüfungsgegenstand) aus der Anwendung eines Regelsystems zur Beurteilung der Effektivität interner Kontrollen, wie z. B. aus dem COSO<sup>11</sup>- oder CoCo<sup>12</sup>-Modell (Kriterien), für die interne Kontrolle, als Prozess (Prüfungsgegenstand).
- 900.9 Prüfungsaufträge können aussagebezogen oder direkt sein. In jedem Fall sind drei verschiedene Parteien einbezogen: eine Praxis, eine verantwortliche Partei und die vorgesehenen Nutzer.
- 900.10 Bei einer aussagebezogenen Prüfung wird die Beurteilung oder Bewertung des Prüfungsgegenstands von der verantwortlichen Partei durchgeführt. Die Information über den Prüfungsgegenstand besteht in der Form einer Aussage der verantwortlichen Partei, die den vorgesehenen Nutzern zur Verfügung gestellt wird.
- 900.11 Bei einer direkten Prüfung wird die Praxis:
- (a) die Beurteilung oder Bewertung des Prüfungsgegenstands unmittelbar durchführen, oder
  - (b) von der verantwortlichen Partei, die die Beurteilung oder Bewertung vorgenommen hat, einen diesbezüglichen Nachweis erhalten, der den vorgesehenen Nutzern jedoch nicht zur Verfügung steht. Die Information über den Prüfungsgegenstand wird den vorgesehenen Nutzern mit dem Bericht über die Prüfung bereitgestellt.

### **Berichte mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung**

- 900.12 Ein Bericht über die Prüfung könnte eine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung enthalten. Sofern dies der Fall ist und unter der Voraussetzung, dass die in Abschnitt 990 beschriebenen Bedingungen erfüllt werden, können die in diesem Teil enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit gemäß den Regelungen in Abschnitt 990 geändert

---

<sup>11</sup> “Internal Control – Integrated Framework“, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

<sup>12</sup> “Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles“, Kriterien des Control Board, vom Canadian Institute of Chartered Accountants

werden.

## **Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review**

900.13 Unabhängigkeitsstandards für Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review sind in Teil 4A – *Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review* enthalten. Führt eine Praxis sowohl einen Prüfungsauftrag als auch einen Auftrag zur Abschlussprüfung oder zum Review für denselben Mandanten durch, gelten die Anforderungen in Teil 4A weiterhin für die Praxis, ein Netzwerkmitglied sowie die Mitglieder des Abschlussprüfungsteams oder Review Teams.

## **Anforderungen und Anwendungshinweise**

### **Allgemeines**

**R900.14** Eine Praxis, die einen Prüfungsauftrag durchführt, hat unabhängig zu sein.

**R900.15** Eine Praxis hat das in Abschnitt 120 beschriebene Rahmenkonzept anzuwenden, um Gefährdungen der Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und diesen bei einer Prüfung entsprechend zu begegnen.

### **Netzwerkmitglieder**

**R900.16** Hat eine Praxis Grund zur Annahme, dass Interessen und Beziehungen eines Netzwerkmitglieds zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit der Praxis führen, hat die Praxis jedwede Gefährdung zu beurteilen und dieser zu begegnen.

900.16 A1 Netzwerkmitglieder werden in den Absätzen 400.50 A1 bis 400.54 A1 behandelt.

### **Nahestehende Einheiten**

**R900.17** Hat das Abschlussprüfungsteam Kenntnis oder Grund zur Annahme, dass eine Beziehung oder Gegebenheit, die eine nahestehende Einheit des Prüfungsmandanten betrifft, für die Beurteilung der Unabhängigkeit der Praxis von dem Mandanten von Bedeutung ist, so hat das Prüfungsteam diese nahestehende Einheit bei der Erkennung, der Beurteilung und der Begegnung von Gefährdungen der Unabhängigkeit einzubeziehen.

### **Arten von Prüfungsaufträgen**

#### *Aussagebezogene Prüfungsaufträge*

**R900.18** Bei der Durchführung eines aussagebezogenen Prüfungsauftrags:

- (a) haben die Mitglieder des Prüfungsteams und die Praxis vom Prüfungsmandanten, wie in diesem Teil beschrieben, unabhängig zu sein (Prüfungsmandant ist die Partei, die für die Information über den Prüfungsgegenstand zuständig ist und für den Prüfungsgegenstand zuständig sein könnte). Die Anforderungen an die Unabhängigkeit,

die in diesem Teil beschrieben sind, untersagen bestimmte Beziehungen zwischen Mitgliedern des Prüfungsteams und (i) Mitgliedern des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans sowie (ii) solchen Personen beim Mandanten, die eine Position innehaben, in der sie bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ausüben können.

- (b) Die Praxis hat das in Abschnitt 120 beschriebene Rahmenkonzept auf Beziehungen mit solchen Personen beim Mandanten, die eine Position innehaben, in der sie bedeutenden Einfluss auf den Prüfungsgegenstand des Auftrags ausüben können, anzuwenden.
- (c) Die Praxis hat alle Gefährdungen zu beurteilen und diesen zu begegnen, von denen die Praxis Grund zur Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen des Netzwerkmitglieds entstehen.

**R900.19**

Bei aussagebezogenen Prüfungen, bei denen die verantwortliche Partei zwar für die Information über den Prüfungsgegenstand, nicht aber für den Prüfungsgegenstand selbst verantwortlich ist:

- (a) haben die Mitglieder des Prüfungsteams und die Praxis von der Partei unabhängig zu sein, die für die Information über den Prüfungsgegenstand verantwortlich ist (der Prüfungsmandant), und
- (b) hat die Praxis alle Gefährdungen zu beurteilen oder diesen zu begegnen, von denen die Praxis Grund zur Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen zwischen einem Mitglied des Prüfungsteams, der Praxis, einem Netzwerkmitglied und der für den Prüfungsgegenstand verantwortlichen Partei entstehen.

900.19 A1

Bei der Mehrzahl der aussagebezogenen Prüfungen ist die verantwortliche Partei sowohl für die Information über den Prüfungsgegenstand als auch für den Prüfungsgegenstand selbst verantwortlich. Bei einigen Aufträgen kann es jedoch vorkommen, dass die verantwortliche Partei nicht für den Prüfungsgegenstand verantwortlich ist. Eine Praxis könnte z. B. mit einer Prüfung beauftragt werden, deren Gegenstand der zur Verteilung an vorgesehene Nutzer und von einem Umweltgutachter erstellte Bericht über die Umweltschutzmaßnahmen eines Unternehmens ist. In diesem Fall ist der Umweltgutachter die verantwortliche Partei für die Informationen über den Prüfungsgegenstand, während das Unternehmen für den Prüfungsgegenstand (die Umweltschutzmaßnahmen) verantwortlich ist.

*Direkte Prüfungsaufträge*

**R900.20**

Bei einer direkten Prüfung:

- (a) haben die Mitglieder des Prüfungsteams und die Praxis vom Prüfungsmandanten (die für den Prüfungsgegenstand verantwortliche Partei) unabhängig zu sein, und

- (b) hat die Praxis alle Gefährdungen der Unabhängigkeit zu beurteilen und diesen zu begegnen, von denen die Praxis Grund zur Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen des Netzwerkmitglieds entstehen.

#### *Mehrere verantwortliche Parteien*

900.21 A1 Bei einigen Prüfungen, ob diese aussagebezogen oder direkt sind, könnte es mehrere verantwortliche Parteien geben. Bei der Entscheidung darüber, ob es bei solchen Aufträgen notwendig ist, die Bestimmungen dieses Teils auf jede verantwortliche Partei anzuwenden, kann die Praxis bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehen. Zu diesen Sachverhalten zählt, ob eine Beteiligung oder eine Beziehung zwischen der Praxis oder einem Mitglied des Prüfungsteams und einer bestimmten verantwortlichen Partei zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen würde, die in Bezug auf die Information über den Prüfungsgegenstand weder unbeachtlich noch belanglos ist. Für diese Festlegung sind folgende Faktoren in Betracht zu ziehen:

- (a) die Wesentlichkeit der Information über den Prüfungsgegenstand (oder des Prüfungsgegenstands), für die die betreffende verantwortliche Partei zuständig ist
- (b) der Grad des mit dem Auftrag verbundenen öffentlichen Interesses.

Stellt die Praxis fest, dass die Gefährdung, die durch eine solche Beteiligung oder Beziehung mit einer bestimmten verantwortlichen Partei entsteht, unbeachtlich und belanglos ist, könnte es unnötig sein, alle Bestimmungen dieses Abschnitts in Bezug auf die verantwortliche Partei anzuwenden.

**[Die Absätze 900.22 bis 900.29 wurden bewusst freigelassen.]**

#### **Zeitraum, währenddessen Unabhängigkeit erforderlich ist**

**R900.30** Unabhängigkeit, wie in diesem Teil gefordert, ist aufrechtzuerhalten, und zwar sowohl:

- (a) während des auftragsrelevanten Zeitraums als auch
- (b) während der Berichtsperiode, die die Information über den Prüfungsgegenstand abdeckt.

900.30 A1 Der auftragsrelevante Zeitraum beginnt mit der Aufnahme der Prüfungsleistungen durch das Prüfungsteam für den betreffenden Auftrag. Der auftragsrelevante Zeitraum endet mit der Erteilung des Berichts über die Prüfung. Handelt es sich um einen Auftrag wiederkehrender Art, endet der Auftrag je nachdem, welches das später eintretende Ereignis ist, entweder mit der Erklärung einer der beiden Parteien über die Beendigung der beruflichen Beziehung oder mit der Erteilung des Prüfungsberichts.

**R900.31** Wird eine Einheit Prüfungsmandant während oder nach der Berichtsperiode, auf die sich die Information über den Prüfungsgegenstand bezieht, zu der die Praxis ein Urteil abgibt, hat die Praxis festzustellen, ob Gefährdungen der Unabhängigkeit entstehen durch:

- (a) finanzielle- oder geschäftliche Beziehungen zu dem Prüfungsmandanten, die innerhalb des Zeitraums, auf den sich die Information über den Prüfungsgegenstand bezieht, oder im Anschluss daran, aber vor der Annahme des Prüfungsauftrags bestanden, oder
- (b) Dienstleistungen, die dem Prüfungsmandanten gegenüber zuvor erbracht wurden.

**R900.32** Wurden während oder nach Ende der Berichtsperiode, auf die sich die Information über den Prüfungsgegenstand bezieht, jedoch vor der Aufnahme erster Prüfungshandlungen durch das Prüfungsteam, dem Prüfungsmandanten gegenüber eine Nichtprüfungsleistung erbracht und wäre das Erbringen dieser Dienstleistung während der Prüfung unzulässig, entstehen Gefährdungen der Unabhängigkeit. Die Praxis hat unter diesen Umständen jede durch diese Leistung entstandene Gefährdung der Unabhängigkeit zu beurteilen und dieser zu begegnen. Bewegen sich die Gefährdungen nicht in einem vertretbaren Maß, hat die Praxis den Prüfungsauftrag nur anzunehmen, wenn die Gefährdungen auf ein vertretbares Maß abgeschwächt werden.

900.32 A1 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um solchen Gefährdungen zu begegnen, sind::

- das Erbringen der Leistung durch Fachmitarbeiter, die nicht Mitglieder des Prüfungsteams sind
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers zur Überprüfung der Prüfungs- und Nichtprüfungsarbeiten, soweit dies angemessen ist.

**R900.33** Wurde eine Nichtprüfungsleistung, deren Erbringen während des auftragsrelevanten Zeitraums unzulässig wäre, nicht abgeschlossen und ist es praktisch nicht möglich, die Leistung abzuschließen oder zu beenden, bevor berufliche Leistungen im Zusammenhang mit der Prüfung aufgenommen werden, hat die Praxis den Prüfungsauftrag nur anzunehmen, wenn:

- (a) die Praxis davon überzeugt ist, dass:
  - (i) die Nichtprüfungsleistung innerhalb kurzer Zeit abgeschlossen wird, oder
  - (ii) bei dem Mandanten Vorkehrungen getroffen sind, um die Leistung innerhalb kurzer Zeit auf einen anderen Anbieter übergehen zu lassen

- (b) die Praxis während des Leistungszeitraums erforderlichenfalls Schutzmaßnahmen trifft, und
- (c) die Praxis den Sachverhalt mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert.

**[Die Absätze 900.34 bis 900.39 wurden bewusst freigelassen.]**

**Allgemeine Dokumentation zur Unabhängigkeit bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind**

**R900.40** Eine Praxis hat ihr Urteil über die Einhaltung dieses Teils sowie die Kernpunkte der relevanten Erörterungen, die dieses Urteil stützen, zu dokumentieren. Insbesondere gilt:

- (a) wenn Schutzmaßnahmen angewendet werden, um Gefährdungen zu begegnen, so hat die Praxis die Art der Gefährdung und die bestehenden oder angewendeten Schutzmaßnahmen zu dokumentieren, und
- (b) wenn eine Gefährdung eine bedeutende Analyse erfordert und die Praxis zu dem Schluss kommt, dass die Gefährdung sich bereits in einem vertretbaren Maß befand, so hat die Praxis die Art der Gefährdung und die Begründung für ihr Urteil zu dokumentieren.

900.40 A1 Die Dokumentation liefert Nachweise für die Beurteilungen der Praxis über die Einhaltung dieses Teils. Eine fehlende Dokumentation bestimmt jedoch nicht, ob eine Praxis einen bestimmten Sachverhalt berücksichtigt hat oder ob sie unabhängig ist.

**[Die Absätze 900.41 bis 900.49 wurden bewusst freigelassen.]**

**Verstoß gegen eine Unabhängigkeitsregelung bei Prüfungsaufträgen, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch zum Review sind**

*Wenn eine Praxis einen Verstoß feststellt*

**R900.50** Kommt eine Praxis zu dem Ergebnis, dass ein Verstoß gegen eine Anforderung dieses Teils stattgefunden hat, hat die Praxis:

- (a) das Interesse oder die Beziehung, durch die der Verstoß verursacht wurde, zu beenden, aufzulösen oder zu beseitigen
- (b) die Bedeutung des Verstoßes sowie dessen Einfluss auf die Objektivität und die Fähigkeit der Praxis zur Erteilung eines Berichts über die sonstige Prüfung zu beurteilen, und
- (c) festzustellen, ob Maßnahmen ergriffen werden können, um den Folgen des Verstoßes adäquat zu begegnen.

Die Entscheidung hierüber liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Praxis, die zu berücksichtigen hat, ob ein vernünftiger und informierter Dritter

wahrscheinlich zu dem Schluss kommen könnte, dass die Objektivität der Praxis beeinträchtigt und somit nicht in der Lage ist, einen Bericht über die Prüfung zu erteilen.

- R900.51** Stellt die Praxis fest, dass keine Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können, hat die Praxis unverzüglich die beauftragende Partei oder ggf. die für die Überwachung Verantwortlichen zu informieren. Die Praxis hat auch die erforderlichen Schritte zur Beendigung des Prüfungsauftrags unter Einhaltung aller hierfür anzuwendenden rechtlichen Anforderungen zu unternehmen.
- R900.52** Stellt die Praxis fest, dass keine Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes ergriffen werden können, hat sie den Verstoß und die ergriffenen oder vorgeschlagenen Maßnahmen mit der beauftragenden Partei oder ggf. den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern. Die Praxis hat den Verstoß und die vorgeschlagenen Maßnahmen zeitnah zu erörtern und dabei die Gegebenheiten des Auftrags und des Verstoßes angemessen zu berücksichtigen.
- R900.53** Sollte die beauftragende Partei oder die für die Überwachung Verantwortlichen zu der Auffassung gelangen, dass die von der Praxis in Übereinstimmung mit Absatz R900.50(c) vorgeschlagenen Maßnahmen keinen adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes darstellen, so hat die Praxis in Übereinstimmung mit den anzuwendenden rechtlichen Anforderungen alle erforderlichen Schritte zur Beendigung des Prüfungsauftrags zu unternehmen.

#### *Dokumentation*

- R900.54** In Übereinstimmung mit den Absätzen R900.50 bis R900.53 hat die Praxis zu dokumentieren:
- (a) den Verstoß
  - (b) die getroffenen Maßnahmen
  - (c) die wichtigsten getroffenen Entscheidungen, und
  - (d) alle mit der beauftragenden Partei oder den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte.
- R900.55** Setzt die Praxis die Prüfung fort, hat sie zu dokumentieren:
- (a) die Beurteilung, dass die Objektivität nach pflichtgemäßem Ermessen der Praxis nicht beeinträchtigt ist, und
  - (b) die Begründung dafür, warum die getroffenen Maßnahmen zum adäquaten Umgang mit den Folgen des Verstoßes dazu geführt haben, dass die Praxis einen Bericht über die Prüfung erteilen konnte.

## **ABSCHNITT 905**

### **HONORARE**

#### **Einleitung**

- 905.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 905.2 Die Art und Höhe des Honorars oder sonstiger Vergütungen könnte zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Honorare – Relativer Umfang**

- 905.3 A1 Stellen die gesamten Honorare von einem Prüfungsmandanten einen großen Teil des gesamten Honoraraufkommens der Praxis dar, die das Urteil abgibt, führen die Abhängigkeit von diesem Mandanten sowie die Befürchtung, den Mandanten verlieren zu können, zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung.
- 905.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Betriebsstruktur der Praxis
  - ob die Praxis bereits etabliert oder neu gegründet ist
  - die qualitative und/oder quantitative Bedeutung des Mandanten für die Praxis.
- 905.3 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung sein könnte, ist der Ausbau des Mandantenstamms der Praxis, um die Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten zu verringern.
- 905.3 A4 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung entsteht auch, wenn die mit einem Prüfungsmandanten erzielten Honorare einen großen Teil des Umsatzes ausmachen, der mit den Mandanten eines einzelnen Partners erzielt wird.
- 905.3 A5 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse oder Einschüchterung sein könnten, sind:
- der Ausbau des Mandantenstamms des Partners, um die Abhängigkeit

vom Prüfungsmandanten zu verringern

- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht Mitglied des Prüfungsteams war, um eine Überprüfung der Arbeit durchzuführen.

### **Überfällige Honorare**

905.4 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein bedeutender Anteil der Honorare ggf. vor der Erteilung des Berichts über die Prüfung für den darauffolgenden Zeitraum noch nicht bezahlt ist. Generell wird von der Praxis erwartet, dass sie die Zahlung solcher Honorare verlangt, bevor ein solcher Bericht erteilt wird. Die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 911 zu Kreditgeschäften und Gewährleistungen könnten auch auf Situationen angewendet werden, bei denen es zu überfälligen Honoraren kommt.

905.4 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- Teilzahlungen der überfälligen Honorare
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Abschlussprüfung beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Arbeit durchzuführen.

**R905.5** Wenn ein bedeutender Teil der fälligen Honorare von einem Prüfungsmandanten über einen längeren Zeitraum unbezahlt bleibt, hat die Praxis festzustellen:

- (a) ob die fälligen Honorare wie ein Darlehen an den Mandanten anzusehen sind, und
- (b) ob es für die Praxis angemessen ist, sich erneut bestellen zu lassen oder den Prüfungsauftrag fortzuführen.

### **Ergebnisabhängige Vergütungen**

905.6 A1 Ergebnisabhängige Vergütungen sind Honorare, die auf Grundlage einer im Vorhinein festgelegten Größe wie dem Ergebnis einer Transaktion oder dem Resultat der von der Praxis erbrachten Leistungen berechnet werden. Eine ergebnisabhängige Vergütung, die von einem Intermediär erhoben wird, ist ein Beispiel für eine mittelbare ergebnisabhängige Vergütung. In diesem Abschnitt wird ein Honorar nicht als ergebnisabhängige Vergütung angesehen, wenn sie von einem Gericht oder einer anderen öffentlichen Behörde festgesetzt wird.

**R905.7** Eine Praxis darf weder mittelbar noch unmittelbar eine ergebnisabhängige Vergütung für eine Prüfung in Rechnung stellen.

**R905.8** Eine Praxis darf weder mittelbar noch unmittelbar eine ergebnisabhängige Vergütung für eine Nichtprüfungsleistung an einen Prüfungsmandanten in

Rechnung zu stellen, wenn das Ergebnis der Nichtprüfungsleistung, und somit die Höhe des Honorars, von einer zukünftigen oder gegenwärtigen Beurteilung zu einem Sachverhalt abhängt, der für die Information über den Prüfungsgegenstand wesentlich ist.

- 905.9 A1 Die Absätze R905.7 und R905.8 schließen aus, dass eine Praxis bestimmte Vereinbarungen zu ergebnisabhängigen Vergütungen mit einem Prüfungsmandanten eingeht. Selbst wenn eine Vereinbarung zu ergebnisabhängigen Vergütungen bei der Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten nicht ausgeschlossen ist, könnte dies dennoch zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen.
- 905.9 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung maßgeblich sind, gehören:
- die Spanne der möglichen Honorarbeträge
  - ob eine zuständige Behörde über das Ergebnis entscheidet, für das die ergebnisabhängige Vergütung festgesetzt wird
  - die Offenlegung der von der Praxis durchgeführten Arbeiten und der Grundlage der Vergütung gegenüber den vorgesehenen Nutzern
  - die Art der Leistung
  - die Auswirkung des Ereignisses oder der Transaktion auf die Information über den Prüfungsgegenstand.
- 905.9 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht an der Durchführung der Nichtprüfungsleistungen beteiligt war, um eine Überprüfung der relevanten Prüfungsarbeiten durchzuführen
  - das Erlangen einer im Voraus mit dem Mandanten getroffenen schriftlichen Vereinbarung über die Grundlage der Vergütung.

## **ABSCHNITT 906**

### **GESCHENKE UND BEWIRTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 906.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 906.2 Die Annahme von Geschenken oder Bewirtungen von einem Prüfungsmandanten könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Umständen relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

- R906.3** Eine Praxis oder ein Mitglied des Prüfungsteams darf keine Geschenke und Bewirtungen von einem Prüfungsmandanten annehmen, es sei denn, deren Wert ist belanglos und unbeachtlich.
- 906.3 A1 Wenn eine Praxis oder ein Mitglied des Prüfungsteams einem Prüfungsmandanten einen Anreiz anbietet oder von diesem annimmt, finden die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschnitt 340 Anwendung und der Verstoß gegen diese Anforderungen könnte zu Gefährdungen der Unabhängigkeit führen.
- 906.3 A2 Die Anforderungen in Abschnitt 340 im Zusammenhang mit dem Angebot oder der Annahme von Anreizen verbieten einer Praxis oder einem Mitglied des Prüfungsteams die Annahme von Geschenken und Bewirtungen, wenn damit beabsichtigt ist, das Verhalten unangemessen zu beeinflussen, es sei denn, der Wert ist belanglos und unbeachtlich.

## **ABSCHNITT 907**

### **TATSÄCHLICHE ODER DROHENDE RECHTSSTREITIGKEITEN**

#### **Einleitung**

- 907.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 907.2 Besteht ein Rechtsstreit mit einem Prüfungsmandanten oder scheint ein solcher wahrscheinlich, führt dies zu Gefährdungen durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 907.3 A1 Die Beziehung zwischen dem Management des Mandanten und den Mitgliedern des Prüfungsteams muss durch völlige Aufrichtigkeit und die vollständige Offenlegung aller Aspekte der Geschäftstätigkeit des Mandanten gekennzeichnet sein. Gegensätzliche Positionen könnten sich aus tatsächlichen oder drohenden Rechtsstreitigkeiten zwischen einem Prüfungsmandanten und der Praxis oder einem Mitglied des Prüfungsteams ergeben. Diese gegensätzlichen Positionen könnten die Bereitschaft des Managements zur vollständigen Offenlegung beeinflussen und zu Gefährdungen durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung führen.
- 907.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Wesentlichkeit des Rechtsstreits
  - ob der Rechtsstreit sich auf eine frühere Prüfung bezieht.
- 907.3 A3 Falls ein Mitglied des Prüfungsteams in den Rechtsstreit verwickelt, ist ein Beispiel für eine Handlung, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung beseitigen könnte, das Abziehen dieser Person aus dem Prüfungsteam.
- 907.3 A4 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse und durch Einschüchterung sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten durchführt.

## **ABSCHNITT 910**

### **FINANZIELLE INTERESSEN**

#### **Einleitung**

- 910.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 910.2 Das Bestehen eines finanziellen Interesses an einem Prüfungsmandanten könnte zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### Allgemeines

- 910.3 A1 Finanzielle Interessen könnten mittelbar oder unmittelbar durch einen Intermediär gehalten werden (z. B. ein gemeinschaftliches Anlageinstrument, ein Nachlass oder ein Treuhandverhältnis). Hat ein Nutzungsberechtigter die Kontrolle über den Intermediär oder kann er dessen Investitionsentscheidungen beeinflussen, ist dieses finanzielle Interesse nach der Definition in diesem Kodex ein unmittelbares finanzielles Interesse. Hat ein Nutzungsberechtigter keine Kontrolle über den Intermediär oder kann er dessen Investitionsentscheidungen nicht beeinflussen, gilt umgekehrt, dass dieses finanzielle Interesse nach der Definition in diesem Kodex ein mittelbares finanzielles Interesse ist.
- 910.3 A2 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines finanziellen Interesses. Für die Entscheidung, ob solches Interesse für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person sowie der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.
- 910.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Eigeninteresse aufgrund eines finanziellen Interesses an dem Prüfungsmandanten relevant sind, zählen:
- die Stellung der Person, die das finanzielle Interesse hat
  - die Frage, ob das finanzielle Interesse unmittelbar oder mittelbar ist
  - die Wesentlichkeit des finanziellen Interesses.

#### **Finanzielle Interessen gehalten durch die Praxis, Mitglieder des Prüfungsteams und der engen Familie**

- R910.4** Folgende Parteien haben kein unmittelbares finanzielles Interesse oder kein

wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Prüfungsmandanten zu halten:

- (a) die Praxis oder
- (b) ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie.

### **Finanzielle Interessen an einer Einheit, die einen Prüfungsmandanten kontrolliert**

**R910.5** Hat eine Einheit einen beherrschenden Einfluss auf einen Prüfungsmandanten und ist der Mandant für die Einheit wesentlich, darf weder die Praxis noch ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie ein unmittelbares oder wesentlich mittelbares finanzielles Interesse an dieser Einheit innehaben.

### **Finanzielle Interessen als Treuhänder**

**R910.6** Absatz R910.4 ist auch auf ein finanzielles Interesse an einem Prüfungsmandanten anzuwenden, das treuhänderisch verwaltet wird und für den die Praxis oder eine Person als Treuhänder handelt, es sei denn:

- (a) keine der folgenden Personen Begünstigte des Treuhandvermögens ist: der Treuhänder, das Mitglied des Abschlussprüfungsteams bzw. ein Angehöriger aus dessen enger Familie oder die Praxis
- (b) das Interesse an dem Prüfungsmandanten für das Treuhandvermögen nicht wesentlich ist
- (c) über das Treuhandvermögen kein bedeutender Einfluss auf den Prüfungsmandanten ausgeübt werden kann, und
- (d) keine der folgenden Personen einen bedeutenden Einfluss auf Investitionsentscheidungen, die ein finanzielles Interesse am Prüfungsmandanten betreffen, haben können: der Treuhänder, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie oder der Praxis.

### **Unbeabsichtigt erlangte finanzielle Interessen**

**R910.7** Erlangt eine Praxis, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie, ein unmittelbares finanzielles Interesse oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an einem Prüfungsmandanten, z. B. im Wege einer Erbschaft, einer Schenkung, als Ergebnis einer Fusion oder unter ähnlichen Gegebenheiten, das gemäß diesem Abschnitt ansonsten nicht zulässig ist, dann gilt:

- (a) erlangt die Praxis das finanzielle Interesse, ist das Interesse unverzüglich aufzugeben, oder ein ausreichender Teil eines mittelbaren finanziellen Interesses ist aufzugeben, sodass das verbleibende Interesse nicht länger wesentlich ist, oder

- (b) erlangt ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie das finanzielle Interesse, hat die betreffende Person, die das finanzielle Interesse erhalten hat, dieses unverzüglich aufzugeben oder einen ausreichenden Teil eines mittelbaren finanziellen Interesses aufzugeben, sodass das verbleibende Interesse nicht mehr wesentlich ist.

## **Finanzielle Interessen – Sonstige Gegebenheiten**

### *Nahe Familie*

- 910.8 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams weiß, dass ein Angehöriger der nahen Familie ein unmittelbares finanzielles Interesse oder ein wesentliches mittelbares finanzielles Interesse an dem Prüfungsmandanten hat.
- 910.8 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Art der Beziehung zwischen dem Mitglied des Prüfungsteams und dem Angehörigen der nahen Familie
  - die Frage, ob das finanzielle Interesse unmittelbar oder mittelbar ist
  - die Wesentlichkeit des finanziellen Interesses für den Angehörigen der nahen Familie.
- 910.8 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse beseitigen könnten, sind:
- der Angehörige der nahen Familie trennt sich, sobald dies praktisch durchführbar ist, vom gesamten finanziellen Interesse oder von einem ausreichenden Teil seines mittelbaren finanziellen Interesses, sodass das verbleibende Interesse nicht mehr wesentlich ist
  - der Abzug der Person vom Prüfungsteam.
- 910.8 A4 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Prüfungsteams durchführt.

### *Sonstige Personen*

- 910.8 A5 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams Kenntnis davon hat, dass ein finanzielles Interesse an dem Prüfungsmandanten durch folgende Personen besteht:
- andere Partner und fachliche Mitarbeiter einer Praxis als die, die explizit in Absatz R910.4 genannt werden und die hiernach ein solches finanzielles Interesse nicht besitzen dürfen, oder Angehörige

aus deren enger Familie

- Personen, die eine enge persönliche Beziehung zu einem Mitglied des Prüfungsteams haben.

910.8 A6 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse beseitigen könnte, ist der Abzug des Mitglieds des Prüfungsteams, das die persönliche Beziehung unterhält, vom Prüfungsteam.

910.8 A7 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse sein könnten, sind:

- der Ausschluss des Mitglieds des Prüfungsteams von allen bedeutenden, die Prüfung betreffenden Entscheidungsprozessen
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der durchgeführten Arbeiten durchführt.

## **ABSCHNITT 911**

### **KREDITGESCHÄFTE UND GEWÄHRLEISTUNGEN**

#### **Einleitung**

- 911.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 911.2 Kredit- oder Gewährleistungsgeschäfte mit einem Prüfungsmandanten könnten zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 911.3 A1 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines Darlehens oder einer Bürgschaft. Für die Entscheidung, ob ein solches Darlehen oder eine solche Bürgschaft für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person und der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.

##### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Prüfungsmandanten**

- R911.4** Eine Praxis, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie hat einem Abschlussprüfungsmandanten kein Darlehen zu gewähren oder für diesen eine Bürgschaft zu übernehmen, es sei denn, das Darlehen oder die Bürgschaft ist unwesentlich für:
- (a) die Praxis oder die Person, die das Darlehen gewährt oder die Bürgschaft übernimmt, je nachdem, was einschlägig ist, und
  - (b) den Mandanten.

##### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Prüfungsmandanten, der eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist**

- R911.5** Eine Praxis, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder ein Darlehen noch eine Bürgschaft von einem Prüfungsmandanten annehmen, der eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, dass das Darlehen oder die Bürgschaft unter normalen Kreditkonditionen gewährt wird.
- 911.5 A1 Beispiele für solche Darlehen sind Hypothekendarlehen, Überziehungskredite, Autokredite und Kreditkartensalden.
- 911.5 A2 Selbst wenn eine Praxis ein Darlehen von einem Prüfungsmandanten, der

eine Bank oder eine vergleichbare Institution ist, unter normalen Kreditkonditionen erhält, könnte das Darlehen eine Gefährdung durch Eigeninteresse darstellen, wenn dieses für den Prüfungsmandanten oder die Praxis, die das Darlehen erhält, wesentlich ist.

- 911.5 A3 Ein Beispiel einer Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten nicht zum Prüfungsteam gehörenden Reviewers eines Netzwerkmitglieds, das kein Begünstigter des Darlehens ist, der die durchgeführte Arbeit überprüft.

#### *Einlagen oder Wertpapierdepots*

- R911.6** Eine Praxis, ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder Einlagen noch Wertpapierdepots bei einem Prüfungsmandanten besitzen, der eine Bank, ein Börsenmakler<sup>13</sup> oder eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, die Einlagen oder die Depotverwaltung erfolgen nach handelsüblichen Konditionen.

#### **Kreditgeschäfte und Gewährleistungen mit einem Prüfungsmandanten, der weder eine Bank noch eine vergleichbare Institution ist**

- R911.7** Eine Praxis oder ein Mitglied des Prüfungsteams oder ein Angehöriger aus dessen enger Familie darf weder ein Darlehen noch eine Bürgschaft von einem Prüfungsmandanten annehmen, der weder eine Bank noch eine vergleichbare Institution ist, es sei denn, das Darlehen oder die Bürgschaft ist unwesentlich für:
- (a) die Praxis oder die Person, die das Darlehen oder die Bürgschaft erhält, je nachdem, was einschlägig ist, und
  - (b) den Mandanten.

---

<sup>13</sup> Der englische Originaltext enthält hier das Wort „broker“. Darunter sind im Allgemeinen Wertpapierhandelshäuser zu verstehen, welche Wertpapiertransaktionen im eigenen Namen für Rechnung des Kunden ausführen. Im Vergleich zu bei deutschen, österreichischen oder schweizer Banken geführten Wertpapierdepots unterliegen die Wertpapiere im Depot eines „broker“ dem Insolvenzrisiko dieses „broker“.

## **ABSCHNITT 920**

### **GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN**

#### **Einleitung**

- 920.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 920.2 Eine enge Geschäftsbeziehung mit einem Prüfungsmandanten oder dessen Management könnte zu Gefährdungen durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### Allgemeines

- 920.3 A1 Dieser Abschnitt enthält Hinweise zur „Wesentlichkeit“ eines finanziellen Interesses und zur „Bedeutung“ einer Geschäftsbeziehung. Für die Entscheidung, ob ein solches finanzielles Interesse für eine Person wesentlich ist, ist unter Umständen das zusammengefasste Reinvermögen dieser Person und der Angehörigen aus deren enger Familie zu berücksichtigen.
- 920.3 A2 Zu den Beispielen für eine enge Geschäftsbeziehung, die aus einer kommerziellen Beziehung oder einem gemeinsamen finanziellen Interesse entsteht, zählen:
- ein finanzielles Interesse an einem Joint Venture mit entweder dem Mandanten oder einem beherrschenden Gesellschafter, einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder einer anderen Person, die für diesen Mandanten eine leitende Managementtätigkeit ausübt
  - Vereinbarungen, eine oder mehrere Dienstleistungen oder Produkte der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds mit einer oder mehreren Dienstleistungen oder Produkten des Mandanten zu verbinden und dieses Paket unter Referenz auf beide Parteien zu vermarkten
  - Vertriebs- oder Marketingvereinbarungen, nach denen die Praxis Produkte oder Dienstleistungen des Mandanten vertreibt oder vermarktet, oder, umgekehrt, der Mandant die Produkte oder Dienstleistungen der Praxis vertreibt oder vermarktet.

## **Geschäftsbeziehungen der Praxis, des Mitglieds des Prüfungsteams oder eines Angehörigen der engen Familie**

**R920.4** Eine Praxis oder ein Mitglied des Prüfungsteams darf keine enge Geschäftsbeziehung mit einem Prüfungsmandanten oder dessen Management unterhalten, es sei denn, das finanzielle Interesse ist unwesentlich und die Geschäftsbeziehung ist für den Mandanten oder dessen Management und die Praxis oder das Mitglied des Prüfungsteams, je nachdem, was einschlägig ist, unbedeutend.

920.4 A1 Besteht eine enge Geschäftsbeziehung zwischen dem Prüfungsmandanten oder dessen Management und dem Angehörigen der engen Familie eines Mitglieds des Prüfungsteams, könnte eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder durch Einschüchterung entstehen.

## **Erwerb von Gütern und Dienstleistungen**

920.5 A1 Der Erwerb von Gütern und Dienstleistungen von einem Prüfungsmandanten durch eine Praxis, ein Mitglied des Prüfungsteams oder einem Angehörigen aus dessen enger Familie führt in der Regel dann nicht zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn die Transaktion unter geschäftsüblichen Bedingungen wie unter fremden Dritten üblich erfolgt. Dennoch könnten solche Transaktionen aufgrund ihrer Art und ihres Umfangs zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse führen.

920.5 A2 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse beseitigen könnten, sind:

- die Beendigung oder Begrenzung des Umfangs der Transaktion
- der Abzug der Person vom Prüfungsteam.

## **ABSCHNITT 921**

### **FAMILIÄRE UND PERSÖNLICHE BEZIEHUNGEN**

#### **Einleitung**

- 921.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 921.2 Familiäre oder persönliche Beziehungen mit dem Personal des Mandanten könnten zu einer Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 921.3 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte durch familiäre und persönliche Beziehungen zwischen einem Mitglied des Prüfungsteams und einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder, je nach ihrer Position, bestimmten Beschäftigten des Prüfungsmandanten entstehen.
- 921.3 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Verantwortung des Einzelnen innerhalb des Prüfungsteams
  - die Position, die der Familienangehörige oder die andere Person beim Mandanten innehat, sowie die Intensität der Beziehung.

##### **Angehöriger der engen Familie eines Mitglieds des Prüfungsteams**

- 921.4 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung entsteht, wenn ein Angehöriger der engen Familie eines Mitglieds des Prüfungsteams als Beschäftigter eine Position innehat, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf den Prüfungsgegenstand ermöglicht.
- 921.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Position, die der Angehörige der engen Familie innehat
  - die Stellung des Mitglieds des Prüfungsteams.
- 921.4 A3 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Prüfungsteam.

921.4 A4 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Aufteilung der Aufgaben innerhalb des Prüfungsteams, sodass das Mitglied des Prüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung des Angehörigen aus dessen enger Familie liegen.

**R921.5** Eine Person darf kein Mitglied des Prüfungsteams sein, wenn ein Angehöriger aus dessen enger Familie:

- (a) Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Prüfungsmandanten ist
- (b) Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht, oder
- (c) während eines Zeitraums, auf den sich der Auftrag oder die Information über den Prüfungsgegenstand bezieht, eine solche Position innehatte.

### **Angehöriger der nahen Familie eines Mitglieds des Prüfungsteams**

921.6 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung entsteht, wenn ein Angehöriger der nahen Familie eines Mitglieds des Prüfungsteams:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Prüfungsmandanten ist, oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht.

921.6 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Art der Beziehung zwischen dem Mitglied des Prüfungsteams und dem Angehörigen aus dessen naher Familie
- die Position, die der Angehörige aus dessen naher Familie innehat
- die Stellung des Mitglieds des Prüfungsteams.

921.6 A3 Ein Beispiel für eine Maßnahme, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Prüfungsteam.

921.6 A4 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Verteilung der Aufgaben innerhalb des Prüfungsteams, sodass das Mitglied des

Prüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung des Angehörigen aus dessen naher Familie liegen.

### **Sonstige enge Geschäftsbeziehungen eines Mitglieds des Prüfungsteams**

**R921.7** In Übereinstimmung mit den Regelungen und Verfahren der Praxis hat ein Mitglied des Prüfungsteams Rat einzuholen, wenn er eine enge Geschäftsbeziehung zu einer Person unterhält, die kein Angehöriger aus dessen enger oder naher Familie ist, sondern:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Prüfungsmandanten ist, oder
- (b) ein Beschäftigter in einer Position ist, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht.

921.7 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung durch solche Beziehungen entstehen, zählen:

- die Art der Beziehung zwischen der Person und dem Mitglied des Prüfungsteams
- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat
- die Stellung des Mitglieds des Prüfungsteams.

921.7 A2 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Prüfungsteam.

921.7 A3 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnte, ist die Aufteilung der Aufgaben innerhalb des Prüfungsteams, sodass das Mitglied des Prüfungsteams keine Sachverhalte zu beurteilen hat, die in der Verantwortung der Person liegen, zu der das Mitglied des Prüfungsteams eine enge Geschäftsbeziehung hat.

### **Geschäftsbeziehungen von Partnern und Beschäftigten der Praxis**

921.8 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte entstehen durch familiäre und persönliche Beziehungen zwischen:

- (a) einem Partner oder Beschäftigten der Praxis, der kein Mitglied des Prüfungsteams ist, und
- (b) einem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder einem Beschäftigten, der eine Position innehat, die ihm einen

bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht.

921.8 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Art der Beziehung zwischen dem Partner oder dem Beschäftigten der Praxis und dem Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder dem Beschäftigten des Mandanten
- das Zusammenspiel des Partners oder Beschäftigten der Praxis mit dem Prüfungsteam
- die Position des Partners oder Beschäftigten innerhalb der Praxis
- die Rolle, die die Person beim Mandanten innehat.

921.8 A3 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch Eigeninteresse oder Einschüchterung sein könnten, sind:

- eine derartige Zuteilung der Verantwortlichkeiten des Partners oder Beschäftigten, dass ein möglicher Einfluss auf die Prüfung abgeschwächt wird
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der relevanten durchgeführten Arbeiten durchführt.

## **ABSCHNITT 922**

### **DER PRÜFUNG VORAUSGEGANGENE BESCHÄFTIGUNG BEIM PRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 922.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 922.2 Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit können entstehen, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams zuvor Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans oder Beschäftigter des Prüfungsmandanten war. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Beschäftigung während des Zeitraums, auf den sich der Bericht über die Prüfung erstreckt**

- R922.3** Einem Prüfungsteam darf keine Person angehören, die während des Zeitraums, auf den sich der Bericht über die Prüfung erstreckt:
- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Abschlussprüfungsmandanten war, oder
  - (b) in einer Position beschäftigt war, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglichte.

##### **Beschäftigung vor dem Zeitraum, auf den sich der Bericht über die Prüfung erstreckt**

- 922.4 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit könnte entstehen, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams vor dem Zeitraum, auf den sich der Bericht über die Prüfung erstreckt:
- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Prüfungsmandanten war, oder
  - (b) in einer Position beschäftigt war, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglichte.

Eine Gefährdung könnte zum Beispiel entstehen, wenn als Teil der laufenden Prüfung Entscheidungen oder Arbeiten der Person zu beurteilen sind, die im Rahmen seiner früheren Beschäftigung beim Mandanten

getroffen bzw. durchgeführt wurden.

922.4 A2 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:

- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehatte
- der Zeitraum, der seit der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses bei dem Mandanten vergangen ist
- die Stellung des Mitglieds des Prüfungsteams.

922.4 A3 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse, durch Selbstprüfung oder durch persönliche Vertrautheit sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeit des Mitglieds des Prüfungsteams durchführt.

## **ABSCHNITT 923**

# **TÄTIGKEIT ALS MITGLIED EINES GESCHÄFTSFÜHRUNGS- ODER AUFSICHTSORGANS EINES PRÜFUNGSMANDANTEN**

### **Einleitung**

- 923.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 923.2 Die Tätigkeit als Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Prüfungsmandanten führt zu Gefährdungen durch Selbstprüfung und durch Eigeninteresse. Dieser Abschnitt legt die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Umständen relevant sind.

### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

#### **Tätigkeit als Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans**

- R923.3** Ein Partner oder Beschäftigter der Praxis darf kein Mitglied eines Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans eines Prüfungsmandanten der Praxis sein.

#### **Tätigkeit als Gesellschaftssekretär**

- R923.4** Ein Partner oder Beschäftigter der Praxis darf kein Gesellschaftssekretär eines Prüfungsmandanten der Praxis sein, es sei denn:
- (a) diese Tätigkeit ist nach lokalen Gesetzen, Berufsregeln oder Praktiken ausdrücklich zulässig
  - (b) das Management trifft alle Entscheidungen, und
  - (c) die durchgeführten Aufgaben und Tätigkeiten sind ausschließlich routinemäßiger und administrativer Art (z. B. die Anfertigung von Protokollen und die Pflege gesetzlich vorgeschriebener Unterlagen).
- 923.4 A1 Die Position eines Gesellschaftssekretärs hat in verschiedenen Rechtsräumen unterschiedliche Bedeutungen. Die Aufgaben können reichen von administrativen Tätigkeiten wie Mitarbeiterverwaltung und Pflege der Unternehmensakten bis hin zu unterschiedlichen Aufgaben wie z. B. die Sicherstellung, dass das Unternehmen Rechtsvorschriften einhält, oder Beratung in Fragen der Corporate Governance. Generell wird davon ausgegangen, dass mit dieser Position eine enge Verbindung zur Einheit einhergeht. Daher entsteht eine Gefährdung, wenn ein Partner oder ein Beschäftigter der Praxis als Gesellschaftssekretär für einen Prüfungsmandanten tätig ist. (Weitere Informationen zur Bereitstellung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten enthält

Abschnitt 950, *Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten.*)

## ABSCHNITT 924

### BESCHÄFTIGUNG BEI EINEM PRÜFUNGSMANDANTEN

#### Einleitung

- 924.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 924.2 Beschäftigungsverhältnisse mit einem Prüfungsmandanten könnten zu Gefährdungen durch Eigeninteresse, durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten relevant sind.

#### Anforderungen und Anwendungshinweise

##### Allgemeines

- 924.3 A1 Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnten entstehen, wenn eine der folgenden Personen Mitglied des Prüfungsteams oder Partner der Praxis ist:
- ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans des Prüfungsmandanten
  - ein Beschäftigter, dessen Position einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht.

##### *Beschränkungen bei früheren Partnern oder Mitgliedern des Prüfungsteams*

**R924.4** Ist ein früherer Partner ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Prüfungsmandanten der Praxis oder ist ein früheres Mitglied des Prüfungsteams ein Beschäftigungsverhältnis mit dem Prüfungsmandanten eingegangen als:

- (a) ein Mitglied des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans, oder
- (b) ein Beschäftigter, der eine Position innehat, die ihm einen bedeutenden Einfluss auf die Information über den Prüfungsgegenstand ermöglicht,

darf die Person nicht weiter an den geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeiten der Praxis teilnehmen.

- 924.4 A1 Eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung könnte auch dann entstehen, wenn eine der in Absatz R924.4 näher bezeichneten Personen ein Beschäftigungsverhältnis beim Prüfungsmandanten in einer solchen Position eingegangen ist und nicht weiter an den geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeiten der Praxis

teilnimmt.

- 924.4 A2 Ist ein früherer Partner der Praxis bei einer Einheit ein Beschäftigungsverhältnis gemäß Absatz 924.3 A1 eingegangen, bevor die Einheit ein Prüfungsmandant der Praxis wird, könnte hierdurch ebenso eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder Einschüchterung entstehen.
- 924.4 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads solcher Gefährdungen relevant sind, zählen:
- die Position, die die Person bei dem Mandanten innehat
  - jedwede Verbindung, die die Person mit dem Prüfungsteam haben wird
  - die Dauer, die die Person Mitglied des Prüfungsteams oder des Partners der Praxis war
  - die Position, die die Person früher im Prüfungsteam oder in der Praxis innehatte. Hierzu zählt auch, ob die Person verantwortlich für den regelmäßigen Kontakt mit dem Management des Mandanten oder den für die Überwachung Verantwortlichen war.
- 924.4 A4 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit oder durch Einschüchterung sein könnten, sind:
- das Treffen von Vorkehrungen, damit die Person keinen Anspruch auf Leistungen oder Zahlungen der Praxis hat, sofern diese nicht auf zuvor festgelegten und unabänderlichen Vereinbarungen beruhen
  - das Treffen von Vorkehrungen, damit die Höhe etwaiger Schulden gegenüber der Person für die Praxis nicht wesentlich ist
  - Änderungen der Prüfungsplanung
  - die Zuteilung von Personen zum Prüfungsteam mit ausreichenden Erfahrungen im Verhältnis zu demjenigen, der zum Mandanten gewechselt ist
  - das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung der Arbeiten des früheren Mitglieds des Prüfungsteams durchführt.

*Mitglieder des Prüfungsteams, die in Verhandlungen über ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Mandanten eintreten*

- R924.5** Eine Praxis hat über Regelungen und Verfahren zu verfügen, die Mitglieder des Prüfungsteams verpflichten, die Praxis darüber zu informieren, sobald sie in Verhandlungen über ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Prüfungsmandanten eintreten.

- 924.5 A1 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse entsteht, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams an einer Prüfung mitwirkt, obwohl es weiß, dass es in Zukunft in ein Beschäftigungsverhältnis mit dem Mandanten eintreten wird oder eintreten könnte.
- 924.5 A2 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine solche Gefährdung durch Eigeninteresse beseitigen könnte, ist der Abzug der Person aus dem Prüfungsteam.
- 924.5 A3 Ein Beispiel für eine Handlung, die eine Schutzmaßnahme zur Begegnung einer solchen Gefährdung durch Eigeninteresse sein könnte, ist das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der eine Überprüfung aller bedeutenden Entscheidungen durchführt, die das Mitglied des Prüfungsteams während seiner Zugehörigkeit zum Prüfungsteam getroffen hat.

## **ABSCHNITT 940**

### **LANGJÄHRIGE BEZIEHUNG DES PERSONALS MIT EINEM PRÜFUNGSMANDANTEN**

#### **Einleitung**

- 940.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 940.2 Ist eine Person an einem Prüfungsauftrag wiederkehrender Art über einen langen Zeitraum hinweg beteiligt, könnten Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse entstehen. Dieser Abschnitt legt die Anforderungen und Anwendungshinweise fest, die bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Umständen relevant sind.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- 940.3 A1 Eine Gefährdung durch persönliche Vertrautheit könnte als Ergebnis einer langjährigen Beziehung einer Person entstehen, und zwar mit dem:
- (a) Prüfungsmandanten
  - (b) oberen Management des Prüfungsmandanten oder
  - (c) Prüfungsgegenstand und der Information über den Prüfungsgegenstand.
- 940.3 A2 Eine Gefährdung durch Eigeninteresse könnte entstehen, wenn eine Person befürchtet, einen langjährigen Prüfungsmandanten oder eine enge persönliche Beziehung zu einem Mitglied des oberen Managements oder den für die Überwachung Verantwortlichen zu verlieren. Eine derartige Gefährdung könnte das Urteilsvermögen der Person unangemessen beeinflussen.
- 940.3 A3 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer solchen Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder durch Eigeninteresse relevant sind, zählen:
- die Art des Prüfungsauftrags
  - wie lange die Person Mitglied des Prüfungsteams ist, die Position dieser Person innerhalb des Prüfungsteams sowie die Art dieser Position, einschließlich ob eine solche Beziehung bereits während des vorherigen Beschäftigungsverhältnisses der Person bestand
  - der Umfang, in dem die Arbeit der Person durch ranghöhere leitende

Mitarbeiter geleitet, geprüft und überwacht wird

- das Ausmaß, in dem die Person aufgrund ihrer Stellung in der Unternehmenshierarchie die Möglichkeit hat, das Ergebnis der Prüfung zu beeinflussen, indem sie z. B. wichtige Entscheidungen trifft oder die Arbeit an andere Mitglieder des Auftragsteams weiterleitet
- die Intensität der persönlichen Beziehung der Person zum Prüfungsmandanten oder, falls maßgeblich, zum oberen Management
- Art, Häufigkeit und Umfang des Zusammenspiels zwischen der Person und dem Prüfungsmandanten
- ob sich die Art oder die Komplexität des Prüfungsgegenstands oder der Information über den Prüfungsgegenstand geändert hat
- ob in jüngster Zeit Veränderungen bei der Person oder den Personen, die die verantwortliche Parteien sind, oder, falls maßgeblich, beim oberen Management stattgefunden haben.

940.3 A4 Die Kombination von zwei oder mehr Faktoren könnte den Grad der Gefährdungen erhöhen oder verringern. Die Gefährdung durch persönliche Vertrautheit, die z. B. im Laufe der Zeit durch die immer enger werdende Beziehung zwischen einer Person und dem Prüfungsmandanten entsteht, wird durch den Abzug der Person, die die verantwortliche Partei ist, verringert.

940.3 A5 Ein Beispiel für eine Handlung, die die Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse hinsichtlich eines bestimmten Auftrags beseitigen könnte, wäre die Rotation der Person aus dem Prüfungsteam heraus.

940.3 A6 Beispiele für Maßnahmen, die Schutzmaßnahmen sein könnten, um einer Gefährdung durch persönliche Vertrautheit oder Eigeninteresse zu begegnen, sind:

- die Veränderung der Stellung der Person im Prüfungsteam oder der Art und des Umfangs ihrer Aufgaben
- das Hinzuziehen eines geeigneten Reviewers, der nicht Mitglied des Prüfungsteams ist, zur Überprüfung der Arbeit der Person
- das Durchführen von regelmäßigen, unabhängigen internen oder externen Qualitätskontrollen des Auftrags.

**R940.4** Beschließt eine Praxis, dass dem Grad der Gefährdungen nur mit einer Rotation der Person aus dem Prüfungsteam begegnet werden kann, hat die Praxis einen angemessenen Zeitraum festzulegen, in dem die Person:

- (a) kein Mitglied des Auftragsteams für den Prüfungsauftrag ist

- (b) keine Qualitätssicherung für den Prüfungsauftrag durchführt oder
- (c) keinen direkten Einfluss auf das Ergebnis des Prüfungsauftrags ausübt.

Der Zeitraum hat ausreichend bemessen zu sein, damit Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit und durch Eigeninteresse begegnet werden können.

## **ABSCHNITT 950**

### **NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN GEGENÜBER PRÜFUNGSMANDANTEN, DIE WEDER ABSCHLUSSPRÜFUNGSMANDANTEN NOCH AUFTRAGGEBER EINES REVIEW SIND**

#### **Einleitung**

- 950.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 950.2 Praxen könnten eine Reihe von Nichtprüfungsleistungen gegenüber ihren Prüfungsmandanten erbringen, die ihren Fähigkeiten und Erfahrungen entsprechen. Das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Prüfungsmandanten könnte zu Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten und zu Gefährdungen der Unabhängigkeit führen. Dieser Abschnitt enthält die besonderen Anforderungen und Anwendungshinweise bei der Anwendung des Rahmenkonzepts unter diesen Gegebenheiten.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R950.3** Bevor eine Praxis einen Auftrag zur Erbringung einer Nichtprüfungsleistung gegenüber einem Prüfungsmandanten annimmt, hat die Praxis festzustellen, ob eine solche Dienstleistung zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen könnte.
- 950.3 A1 Bei der Annahme oder Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten helfen die Anforderungen und Anwendungshinweise in diesem Abschnitt den Praxen, bestimmte Arten von Nichtprüfungsleistungen und die damit verbundenen Gefährdungen einzuschätzen.
- 950.3 A2 Neue Geschäftspraktiken, die Fortentwicklung der Finanzmärkte und Veränderungen in der Informationstechnologie macht es unmöglich, eine umfassende Liste aller Nichtprüfungsleistungen zu erstellen, die gegenüber einem Prüfungsmandanten erbracht werden könnten. Folglich enthält der Kodex keine umfassende Liste aller Nichtprüfungsleistungen, die für einen Prüfungsmandanten erbracht werden könnten.

##### *Gefährdungen beurteilen*

- 950.4 A1 Zu den Faktoren, die bei der Beurteilung des Grads einer Gefährdung durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem

Prüfungsmandanten relevant sind, zählen:

- Art , Umfang und Zweck der Leistung
- der Grad an Vertrauen, der in das Ergebnis der Leistung als Teil des Prüfungsauftrags gelegt wird
- das gesetzliche und regulatorische Umfeld, in dem die Leistung erbracht wird
- ob das Ergebnis der Leistung Sachverhalte beeinflussen wird, die sich im Prüfungsgegenstand oder in den Informationen über den Prüfungsgegenstand widerspiegeln, und falls dies der Fall ist:
  - das Ausmaß, in dem das Ergebnis der Leistung eine wesentliche oder bedeutende Auswirkung auf den Prüfungsgegenstand haben wird
  - das Ausmaß der Beteiligung des Prüfungsmandanten bei der Festlegung bedeutender Ermessensfragen
- der Grad der Fachkenntnisse des Managements und der Beschäftigten des Mandanten hinsichtlich der Art der erbrachten Leistung.

Wesentlichkeit in Bezug zur Information eines Prüfungsmandanten

950.4 A2 Das Konzept der Wesentlichkeit in Bezug auf die Information eines Prüfungsmandanten wird im ISAE 3000 (Revised) Betriebswirtschaftliche Prüfungen, die keine Prüfungen oder prüferische Durchsichten vergangenheitsorientierter Finanzinformationen sind, behandelt. Die Festlegung der Wesentlichkeit umfasst das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens und wird sowohl von quantitativen als auch von qualitativen Faktoren beeinflusst. Hierbei spielen auch die Wahrnehmungen der Finanz- und sonstigen Informationsbedürfnisse der Nutzer eine Rolle.

Mehrere Nichtprüfungsleistungen gegenüber demselben Prüfungsmandanten

950.4 A3 Eine Praxis könnte mehrere Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten erbringen. Unter diesen Umständen hat die Praxis die Gefährdung die kombinierten Auswirkungen durch die Leistungserbringung zu berücksichtigen.

*Gefährdungen begegnen*

950.5 A1 Absatz 120.10 A2 enthält eine Beschreibung der Schutzmaßnahmen. In Bezug auf das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber Prüfungsmandanten sind Schutzmaßnahmen Maßnahmen, die die Praxis einzeln oder in Kombination vornimmt und die die Gefährdung der Unabhängigkeit auf ein vertretbares Maß wirksam reduzieren. Entsteht eine Gefährdung durch das Erbringen einer Leistung an einen Prüfungsmandanten, könnten in manchen Situationen Schutzmaßnahmen

nicht verfügbar sein. In diesen Fällen muss die Praxis entsprechend der Anwendung des Rahmenkonzepts gemäß Absatz 120 die Nichtprüfungsleistung oder den Abschlussprüfungsauftrag ablehnen oder beenden.

### *Verbot der Übernahme von Managementaufgaben*

- R950.6** Die Praxis darf keine Managementaufgaben übernehmen, die sich auf den Prüfungsgegenstand oder die Information über den Prüfungsgegenstand eines Prüfungsauftrags beziehen, der von der Praxis erbracht wird. Übernimmt die Praxis eine Managementaufgabe als Teil einer anderen Dienstleistung gegenüber dem Prüfungsmandanten, hat die Praxis sicherzustellen, dass die Aufgabe sich nicht auf den Prüfungsgegenstand oder die Information über den Prüfungsgegenstand des Prüfungsauftrags bezieht.
- 950.6 A1 Zu den Managementaufgaben zählen Steuerung, Führung und Lenkung einer Einheit, einschließlich Entscheidungen über Beschaffung, Einsatz und Kontrolle menschlicher, finanzieller, technologischer, physischer und immaterieller Ressourcen.
- 950.6 A2 Übernimmt die Praxis bei der Durchführung der Leistung eine Managementaufgabe, führt dies zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung und durch Eigeninteresse. Erbringt die Praxis verwandte Dienstleistungen, die sich auf den Prüfungsgegenstand oder die Information über den Prüfungsgegenstand eines Prüfungsauftrags beziehen, der von der Praxis erbracht wird, führt die Übernahme einer Managementaufgabe auch zu einer Gefährdung durch persönliche Vertrautheit. Es könnte auch zu einer Gefährdung durch Interessenvertretung führen, weil sich daraus eine zu enge Ausrichtung der Praxis an den Ansichten und Interessen des Managements ergibt.
- 950.6 A3 Die Entscheidung, ob eine Aktivität eine Managementaufgabe ist, hängt von den Gegebenheiten ab und erfordert das Ausüben pflichtgemäßen Ermessens. Beispiele für Tätigkeiten, die als Managementaufgabe angesehen werden, sind:
- die Festlegung von Richtlinien und der strategischen Ausrichtung
  - die Einstellung und Entlassung von Beschäftigten
  - die Leitung der Beschäftigten der Einheit und die Übernahme der Verantwortung für deren Tätigkeiten in Bezug auf deren Arbeit für die Einheit
  - die Genehmigung von Geschäftsvorfällen
  - das Überwachen oder Verwalten von Bankkonten oder Investitionen
  - die Entscheidung, welche Vorschläge der Praxis oder anderer Dritter

umgesetzt werden sollen

- die Berichterstattung an die für die Überwachung Verantwortlichen im Namen des Managements
- die Übernahme der Verantwortung für die Ausgestaltung, Implementierung, Überwachung oder Aufrechterhaltung von internen Kontrollen.

950.6 A4 Die Beratung und die Abgabe von Empfehlungen zur Unterstützung des Managements eines Prüfungsmandanten bei der Erfüllung seiner Aufgaben stellen keine Übernahme einer Managementaufgabe dar (vgl. Abs. R950.6 bis 950.6 A3).

**R950.7** Um beim Erbringen von Nichtprüfungsleistungen gegenüber einem Prüfungsmandanten, die sich auf den Prüfungsgegenstand oder die Information über den Prüfungsgegenstand beziehen, die Übernahme einer Managementaufgabe zu vermeiden, hat sich die Praxis davon zu überzeugen, dass das Management des Mandanten alle entsprechenden Beurteilungen und Entscheidungen trifft, die in der ordnungsgemäßen Verantwortung des Managements liegen. Hierzu zählt, dafür Sorge zu tragen, dass das Management des Mandanten:

- (a) eine Person benennt, die über geeignete Fähigkeiten, Sachkunde und Erfahrungen verfügt, um jederzeit die Verantwortung für die Entscheidungen des Mandanten zu übernehmen und die Leistungen zu überwachen. Eine solche Person, vorzugsweise aus dem oberen Management, muss ein Verständnis haben von:
  - (i) den Zielen, der Art und den Ergebnissen der Dienstleistungen und
  - (ii) den jeweiligen Aufgaben des Mandanten und der Praxis.

Die Person muss jedoch nicht über das Fachwissen verfügen, um die Leistungen auszuführen oder erneut auszuführen.

- (b) die Aufsicht über die Leistungen hat und die Angemessenheit der Ergebnisse der für den Zweck des Mandanten ausgeführten Dienstleistung beurteilt, und
- (c) die Verantwortung für die ggf. zu ergreifenden Maßnahmen übernimmt, die sich aus den Ergebnissen der Dienstleistungen ergeben.

*Sonstige Überlegungen, die sich auf bestimmte Nichtprüfungsleistungen beziehen*

950.8 A1 Eine Gefährdung durch Selbstprüfung kann entstehen, wenn die Praxis an der Erstellung einer Information über einen Prüfungsgegenstand mitwirkt, die anschließend die Information über den Prüfungsgegenstand eines Prüfungsauftrags darstellt. Zu den Beispielen für Nichtprüfungsleistungen,

durch die Gefährdungen durch Selbstprüfung entstehen könnten, wenn die Praxis an der Erstellung einer Information über den Prüfungsgegenstand eines Prüfungsauftrags mitwirkt, zählen:

- (a) die Entwicklung und Erstellung von zukunftsorientierten Informationen und die anschließende Zusicherung in Bezug auf diese Information
- (b) die Durchführung einer Bewertung, die einen Teil der Information über den Prüfungsgegenstand eines Prüfungsauftrags bildet.

## **ABSCHNITT 990**

### **BERICHTE MIT EINER NUTZUNGS- UND WEITERGABEBESCHRÄNKUNG (PRÜFUNGSaufTRÄGE, DIE WEDER aufTRÄGE ZUR ABSCHLUSSPRÜFUNG NOCH ZUM REVIEW SIND)**

#### **Einleitung**

- 990.1 Praxen müssen die allgemeinen Berufspflichten erfüllen, unabhängig sein und das Rahmenkonzept gemäß Abschnitt 120 anwenden, um Gefährdungen zu erkennen, zu beurteilen und diesen zu begegnen.
- 990.2 Dieser Abschnitt enthält bestimmte Änderungen der Anforderungen in Teil 4A, die unter bestimmten Umständen zulässig sind und Prüfungsaufträge betreffen, bei denen der Bericht eine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung enthält. In diesem Abschnitt wird ein Auftrag zur Abgabe eines Berichts über die Prüfung mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung unter den in Absatz R990.3 angeführten Umständen als ein „verwendungsbeschränkter Prüfungsauftrag“ bezeichnet.

#### **Anforderungen und Anwendungshinweise**

##### **Allgemeines**

- R990.3** Beabsichtigt eine Praxis einen Bericht mit einer Nutzungs- und Weitergabebeschränkung über eine Prüfung zu erteilen, können die in Teil 4B enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit gemäß den Vorschriften dieses Abschnitts abgeändert werden, wenn:
- (a) die Praxis die vorgesehenen Nutzer des Berichts über die geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit informiert, die bei der Leistungserbringung anzuwenden sind, und
  - (b) die vorgesehenen Nutzer des Berichts den Zweck, die Information über den Prüfungsgegenstand und die Einschränkungen des Berichts verstehen und der Anwendung der Änderungen ausdrücklich zustimmen.
- 990.3 A1 Die vorgesehenen Nutzer des Berichts könnten ein Verständnis von dem Zweck, der Information über den Prüfungsgegenstand und den Beschränkungen des Berichts gewinnen, indem sie entweder unmittelbar oder mittelbar über einen Vertreter, der befugt ist, für die vorgesehenen Nutzer zu handeln, an der Festlegung von Art und Umfang des Auftrags beteiligt sein. In jedem Fall hilft diese Beteiligung der Praxis, sich mit den vorgesehenen Nutzern über Fragen der Unabhängigkeit, einschließlich der für die Anwendung des Rahmenkonzepts relevanten Gegebenheiten, zu

verständigen. Dies gibt der Praxis auch die Möglichkeit, das Einverständnis der vorgesehenen Nutzer zu den geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit einzuholen.

**R990.4** Handelt es sich bei den vorgesehenen Nutzern um eine Gruppe von Nutzern, die im Zeitpunkt der Festlegung der Auftragsbedingungen nicht namentlich identifiziert werden können, hat die Praxis diese Nutzer nachträglich über die Anforderungen an die Unabhängigkeit, denen der Vertreter zugestimmt hat, in Kenntnis zu setzen.

990.4 A1 Handelt es sich bei den vorgesehenen Nutzern um eine Gruppe von Nutzern (z. B. um Kreditgeber bei einem Gemeinschaftskreditgeschäft) könnte die Praxis die geänderten Anforderungen an die Unabhängigkeit in einem Auftragsbestätigungsschreiben an den Vertreter der Kreditgeber erläutern. Der Vertreter könnte das Auftragsbestätigungsschreiben der Praxis den Mitgliedern der Gruppe der Kreditgeber zur Verfügung stellen, damit die Anforderung an die Praxis erfüllt ist, diese Nutzer von den geänderten und mit dem Vertreter abgestimmten Anforderungen an die Unabhängigkeit in Kenntnis zu setzen.

**R990.5** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Prüfungsauftrag durch, sind alle Änderungen der Anforderungen in Teil 4B auf diejenigen zu beschränken, die in den Absätzen R990.7 und R990.8 enthalten sind.

**R990.6** Erstellt die Praxis für denselben Mandanten auch einen Bericht über die Prüfung, der keine Nutzungs- und Weitergabebeschränkung enthält, hat die Praxis Teil 4B auf diesen Prüfungsauftrag anzuwenden.

### **Finanzielle Interessen, Kreditgeschäfte und Gewährleistungen, enge Geschäftsbeziehungen sowie familiäre und persönliche Beziehungen**

**R990.7** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Prüfungsauftrag durch:

- (a) müssen die relevanten Bedingungen in den Abschnitten 910, 911, 920, 921, 922 und 924 nur auf die Mitglieder eines Auftragsteams und die Angehörigen ihrer engen und nahen Familie angewendet werden
- (b) die Praxis hat Gefährdungen der Unabhängigkeit zu erkennen, zu beurteilen und zu begegnen, die, wie in den Abschnitten 910, 911, 920, 921, 922 und 924 dargelegt, durch Interessen und Beziehungen zwischen dem Prüfungsmandanten und den folgenden Mitgliedern des Prüfungsteams entstehen:
  - (i) denjenigen, die in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Transaktionen oder Ereignissen beraten, und
  - (ii) denjenigen, die für den Auftrag die Qualitätssicherung erbringen, einschließlich derjenigen, die die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchführen, und

- (c) die Praxis hat alle Gefährdungen zu beurteilen und diesen zu begegnen, von denen das Auftragsteam Grund zur Annahme hat, dass sie durch Interessen und Beziehungen zwischen dem Prüfungsmandanten und sonstigen Personen innerhalb der Praxis entstehen, die das Ergebnis der Prüfung, entsprechend den Regelungen in den Abschnitten 910, 911, 920, 921, 922 und 924, unmittelbar beeinflussen können.

990.7 A1 Zu den sonstigen Personen innerhalb einer Praxis, die das Ergebnis der Prüfung unmittelbar beeinflussen können, zählen auch diejenigen, die im Zusammenhang mit der Durchführung des Prüfungsauftrags, Empfehlungen zur Vergütung geben oder unmittelbare Überwachungs-, Führungs- oder sonstige Aufsichtsfunktionen ausüben.

**R990.8** Führt die Praxis einen verwendungsbeschränkten Prüfungsauftrag durch, hat die Praxis weder ein wesentliches unmittelbares noch ein wesentliches unmittelbares finanzielles Interesse an dem Prüfungsmandanten zu halten.

## GLOSSAR, EINSCHLIESSLICH ABKÜRZUNGSVERZEICHNISSE

Im *Internationalen Verhaltenskodex für Berufsangehörige (einschließlich der Internationalen Unabhängigkeitsstandards)* inkludieren die Singularformen die Pluralformen und umgekehrt. Die im Folgenden aufgeführten Begriffe haben die ihnen hier zugewiesenen Bedeutungen.

In diesem Glossar werden die Erklärungen der definierten Begriffe in normaler Schriftart angezeigt. Kursivschrift wird für Erläuterungen zu Begriffen, die in bestimmten Abschnitten des Kodex eine besondere Bedeutung haben oder für zusätzliche Erklärungen der definierten Begriffe verwendet. Referenzen zu den im Kodex beschriebenen Begriffen werden ebenfalls aufgeführt.

Abkühlphase	<i>Dieser Begriff wird in Absatz R540.5 für die Zwecke der Absätze R540.11 bis R540.19 beschrieben.</i>
Abschluss	Eine strukturierte Darstellung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen und dazugehörigen erläuternden Angaben, die dazu bestimmt ist, in Übereinstimmung mit einem Rechnungslegungsregelwerk die wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen einer Einheit zu einem Zeitpunkt oder über deren Veränderungen in einem Zeitraum mitzuteilen. Die dazugehörigen erläuternden Angaben umfassen gewöhnlich eine Zusammenfassung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und andere erläuternde Informationen. Der Begriff kann sich auf einen vollständigen Abschluss beziehen, aber auch auf eine einzelne finanzielle Darstellung wie eine Bilanz oder eine Umsatz- und Kostenaufstellung und verbundene erläuternde Angaben.
Abschlussprüfung	<i>In Teil 4A findet der Begriff „Abschlussprüfung“ auch auf den „Review“ Anwendung.</i>
Abschlussprüfung (sauftrag)	Ein Auftrag zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit, in dem ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe ein Prüfungsurteil darüber abgibt, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk aufgestellt wurde (oder in allen wesentlichen Belangen ein den tatsächlichen

	<p>Verhältnissen entsprechendes Bild oder eine sachgerechte Gesamtdarstellung vermittelt)<sup>14</sup>, wie zum Beispiel ein nach den <i>International Standards on Auditing</i> durchgeführter Auftrag. Dies schließt eine Pflichtprüfung, das heißt eine aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschriebene Abschlussprüfung, ein.</p> <p><i>In Teil 4A findet der Begriff „Abschlussprüfungsauftrag“ auch auf „Auftrag zum Review“ Anwendung.</i></p>
Abschlussprüfungsmandant	<p>Eine Einheit, bei der eine Praxis eine Abschlussprüfung durchführt. Wenn der Mandant eine kapitalmarktnotierte Einheit ist, schließt der Begriff Abschlussprüfungsmandant stets dessen nahestehenden Einheiten ein. Ist der Abschlussprüfungsmandant keine kapitalmarktnotierte Einheit, schließt der Begriff Abschlussprüfungsmandant die nahestehenden Einheiten ein, über die der Mandant die unmittelbare oder mittelbare Kontrolle hat (vgl. auch Absatz R400.20).</p> <p><i>In Teil 4A findet der Begriff „Abschlussprüfungsmandant“ auch auf „Auftraggeber des Review“ Anwendung.</i></p>
Abschlussprüfungsteam	<p>(a) Sämtliche Mitglieder des Auftragsteams für die Abschlussprüfung</p> <p>(b) alle anderen innerhalb einer Praxis, die das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt beeinflussen können, einschließlich:</p> <p>(i) derjenigen, 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. Dies schließt alle dem auftragsverantwortlichen Partner in direkter Linie übergeordneten Führungsebenen bis hin zum Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position) ein.</p>

<sup>14</sup> Für Österreich: „ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt“

	<p>(ii) derjenigen, die zum Zwecke der Prüfung in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Transaktionen oder Ereignissen beraten, und</p> <p>(iii) derjenigen, die für die Abschlussprüfung die Qualitätssicherung erbringen, einschließlich derjenigen, welche die auftragsbegleitende Qualitätssicherung der Abschlussprüfung durchführen, und</p> <p>alle anderen innerhalb eines Netzwerkmitglieds, die das Ergebnis der Abschlussprüfung unmittelbar beeinflussen können.</p> <p><i>In Teil 4A findet der Begriff „Abschlussprüfungsteam“ auch auf „Review Team“ Anwendung.</i></p>										
Abschluss, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt	Im Fall einer einzelnen Einheit ist dies der Abschluss dieser Einheit. Im Fall eines konsolidierten Abschlusses, der auch als Konzernabschluss bezeichnet wird, ist dies der konsolidierte Abschluss.										
Allgemeine Berufspflichten	<p><i>Dieser Begriff wird in Absatz 110.1 A1 beschrieben. Jede der grundlegenden Berufspflichten wird ihrerseits in den folgenden Absätzen beschrieben:</i></p> <table> <tr> <td><i>Integrität</i></td> <td><i>R111.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Objektivität</i></td> <td><i>R112.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Fachkompetenz und Sorgfalt</i></td> <td><i>R113.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Verschwiegenheit</i></td> <td><i>R114.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Berufswürdiges Verhalten</i></td> <td><i>R115.1</i></td> </tr> </table>	<i>Integrität</i>	<i>R111.1</i>	<i>Objektivität</i>	<i>R112.1</i>	<i>Fachkompetenz und Sorgfalt</i>	<i>R113.1</i>	<i>Verschwiegenheit</i>	<i>R114.1</i>	<i>Berufswürdiges Verhalten</i>	<i>R115.1</i>
<i>Integrität</i>	<i>R111.1</i>										
<i>Objektivität</i>	<i>R112.1</i>										
<i>Fachkompetenz und Sorgfalt</i>	<i>R113.1</i>										
<i>Verschwiegenheit</i>	<i>R114.1</i>										
<i>Berufswürdiges Verhalten</i>	<i>R115.1</i>										
Angehöriger der rechnungslegungsbezogenen Berufe	Ein Berufsangehöriger, der als Beschäftigter, Auftragnehmer, Partner, Mitglied eines Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgans, Gesellschafter-Geschäftsführer oder Freiwilliger in solchen Bereichen wie Handel, Industrie, Dienstleistung, öffentlichem Dienst, Bildungswesen, gemeinnützigen Einrichtungen, Aufsichtsbehörden oder Berufsorganisationen beschäftigt ist.										
Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe	Ein Berufsangehöriger, der unbeschadet der funktionalen Zuordnung (z. B. Prüfung, Steuer- oder Unternehmensberatung) in einer Praxis tätig ist, die										

	<p>beruflichen Dienstleistungen erbringt.</p> <p><i>Der Begriff „Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe“ wird auch für eine Praxis eines Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe verwendet.</i></p>
Anreize	<p>Ein Objekt, eine Situation oder eine Handlung, die als ein Mittel verwendet wird, um das Verhalten einer anderen natürlichen Person zu beeinflussen, aber nicht notwendigerweise mit der Absicht, deren Verhalten unangemessen zu beeinflussen.</p> <p><i>Anreize können kleinere Gefälligkeiten zwischen Geschäftskollegen (bei Angehörigen der rechnungslegungsbezogenen Berufe) oder zwischen Berufsangehörigen und bestehenden oder künftigen Mandanten (bei Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe) ebenso sein wie Handlungen, die zu Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften führen. Ein Anreiz kann viele verschiedene Formen annehmen. Zum Beispiel:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Geschenke</i></li> <li>• <i>Bewirtungen</i></li> <li>• <i>Entertainment</i></li> <li>• <i>politische oder gemeinnützige Spenden</i></li> <li>• <i>Appelle an Freundschaft und Loyalität</i></li> <li>• <i>Anstellung oder sonstige wirtschaftliche Gelegenheiten</i></li> <li>• <i>Vorzugsbehandlung, Sonderrechte oder Privilegien</i></li> </ul>
Auftraggeber des Review	Eine Einheit, bei der eine Praxis einen Auftrag zum Review durchführt
Auftragsbegleitende Qualitätssicherung	Ein Verfahren, das dazu bestimmt ist, bei oder vor Erteilung des Berichts eine objektive Bewertung der bedeutenden, vom Auftragsteam getroffenen Beurteilungen und des im Rahmen der Berichtsausfertigung erlangten Urteils zu erbringen.
Auftragsrelevanter Zeitraum	Der auftragsrelevante Zeitraum beginnt, wenn das Abschlussprüfungsteam mit der Durchführung der

<p>(Aufträge zur Abschlussprüfung und zum Review)</p>	<p>Abschlussprüfung beginnt. Der auftragsrelevante Zeitraum endet, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt wird. Handelt es sich um einen Auftrag wiederkehrender Art, endet der Auftrag entweder mit der Erklärung einer der beiden Parteien über die Beendigung der beruflichen Beziehung oder mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks – je nachdem, welches das später eintretende Ereignis ist.</p>
<p>Auftragsrelevanter Zeitraum  (Prüfungsaufträge, die weder Aufträge zur Abschlussprüfung noch Aufträge zum Review sind)</p>	<p>Der auftragsrelevante Zeitraum beginnt mit der Aufnahme der Prüfungsleistungen durch das Prüfungsteam für den betreffenden Auftrag. Der auftragsrelevante Zeitraum endet mit der Erteilung des Berichts über die Prüfung. Handelt es sich um einen Auftrag wiederkehrender Art, endet der Auftrag je nachdem, welches das später eintretende Ereignis ist, entweder mit der Erklärung einer der beiden Parteien über die Beendigung der beruflichen Beziehung oder mit der Erteilung des endgültigen Berichts über die Prüfung.</p>
<p>Auftragsteam</p>	<p>Sämtliche Partner und Mitarbeiter, die den Auftrag ausführen, sowie jeder von der Praxis oder einem Netzwerkmitglied Beauftragter, der im Rahmen der Prüfung Prüfungshandlungen durchführt. Nicht einbezogen sind von der Praxis oder einem Netzwerkmitglied beauftragte externe Sachverständige.</p> <p>Von der Definition „Auftragsteam“ sind ebenfalls ausgenommen natürliche Personen der internen Revision des Mandanten, die eine unmittelbare Unterstützung für eine Abschlussprüfung erbringen, wenn der Abschlussprüfer die Anforderungen des ISA 610, <i>Verwendung der Arbeit interner Prüfer</i> (Revised 2013) erfüllt.</p>
<p>Auftragsverantwortlicher Partner</p>	<p>Der Partner bzw. eine andere Person in der Praxis, der/die für den Auftrag und seine Durchführung sowie den im Namen der Praxis erstatteten Bericht verantwortlich ist, und der/die erforderlichenfalls über die dazu geeignete Ermächtigung durch die Berufsorganisation, öffentliche Körperschaft oder Aufsichtsbehörde verfügt.</p>
<p>Auftrag zum Review</p>	<p>Ein Prüfungsauftrag, der in Übereinstimmung mit den <i>International Standards on Review Engagements</i> oder</p>

	gleichwertigen Standards durchgeführt wird, und bei dem ein Berufsangehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe ein Urteil darüber abgibt, ob ihm auf der Grundlage der Verfahren, die nicht sämtliche Nachweise liefern, die bei einer Abschlussprüfung verlangt werden, etwas zur Kenntnis gelangt ist, das ihn zu der Annahme veranlasst, dass der Abschluss nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgeblichen Rechnungslegungsregelwerk erstellt wurde.
Berufliche Dienstleistungen	Berufliche Tätigkeiten, die im Auftrag eines Mandanten ausgeübt werden.
Berufliche Tätigkeit	Eine Tätigkeit, die Kenntnisse auf dem Gebiet des Rechnungswesens oder in verwandten Bereichen erfordert und die durch einen Berufsangehörigen erbracht wird, einschließlich Rechnungslegung, Abschlussprüfung, Steuer- und Unternehmensberatung sowie Finanzmanagement.
Berufsangehöriger	Eine natürliche Person, die einer Mitgliedsorganisation der IFAC angehört.  <i>In Teil 1 bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe sowie auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe und deren Praxen.</i>  <i>In Teil 2 bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe.</i>  <i>In Teil 3 bezieht sich der Begriff „Berufsangehöriger“ auf Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe und deren Praxen.</i>
Besonderen Zwecken dienender Abschluss	Ein Abschluss, der in Übereinstimmung mit einem Rechnungslegungsregelwerk aufgestellt wurde, das dazu bestimmt ist, den Informationsbedarf festgelegter Nutzer zu erfüllen.
Bestätigungsvermerk	<i>In Teil 4A findet der Begriff „Bestätigungsvermerk“ auch auf „Bericht über den Review“ Anwendung.</i>

<p>Derzeit beauftragter Berufsangehöriger</p>	<p>Ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe, der ein laufendes Abschlussprüfungsmandat ausübt oder der für einen Mandanten Rechnungslegungs-, Steuerberatungs-, Unternehmensberatungs- oder ähnliche berufliche Dienstleistungen erbringt.</p>
<p>Die für die Überwachung Verantwortlichen</p>	<p>Die Person(en) oder Organisation(en) (z. B. ein Unternehmenstreuhand), die die Verantwortung für die Leitung und Überwachung der strategischen Ausrichtung der Einheit trägt/tragen und denen die Verpflichtungen zur Rechenschaftslegung der Einheit obliegt/obliegen. Dies schließt die Überwachung des Finanzberichterstattungsprozesses ein. Bei einigen Einheiten in bestimmten Rechtsräumen könnten Mitglieder des Managements zu den für die Überwachung Verantwortlichen gehören (z. B. geschäftsführende Mitglieder eines Überwachungsgremiums einer Einheit im privaten oder öffentlichen Sektor oder ein Gesellschafter-Geschäftsführer).</p>
<p>Einheit von öffentlichem Interesse</p>	<p>(a) Eine kapitalmarktnotierte Einheit oder  (b) eine Einheit,</p> <p>(i) die aufgrund von Gesetzen oder aufgrund anderer Rechtsvorschriften als Einheit von öffentlichem Interesse definiert ist, oder</p> <p>(ii) für die, aufgrund von Gesetzen oder anderer Rechtsvorschriften, die Durchführung der Abschlussprüfung nach denselben Unabhängigkeitsanforderungen zu erfolgen hat, die für Abschlussprüfungen kapitalmarktnotierter Einheiten anzuwenden sind. Entsprechende Rechtsvorschriften könnten von jeder relevanten Aufsichtsbehörde, einschließlich der für Abschlussprüfung zuständigen, erlassen werden.</p> <p><i>Wie in Absatz 400.8 beschrieben, könnten sonstige Einheiten auch als Einheiten von öffentlichem Interesse betrachtet werden.</i></p>
<p>Enge Familie</p>	<p>Ein Ehegatte (oder Lebenspartner) oder ein finanziell Abhängiger.</p>

Erheblicher Schaden	<i>Dieser Begriff wird in den Absätzen 260.5 A3 und 360.5 A3 beschrieben.</i>
Ergebnisabhängige Vergütung	Ein auf einer vorher festgelegten Basis berechnetes Honorar, das in Beziehung zum Ergebnis einer Transaktion oder zum Erfolg der von der Praxis erbrachten Leistungen steht. Ein durch ein Gericht oder eine Behörde festgesetztes Honorar stellt keine ergebnisabhängige Vergütung dar.
Externer Sachverständiger	Eine natürliche Person (die weder ein Partner noch ein Mitglied der Fachmitarbeiter, einschließlich der zeitweilig Beschäftigten, der Praxis oder eines Netzwerkmitglieds ist) oder eine Organisation, die über Fähigkeiten, Fachwissen und Erfahrung auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung und Prüfung verfügt und deren Arbeit auf diesem Gebiet dazu genutzt wird, den Berufsangehörigen bei der Erlangung ausreichender geeigneter Nachweise zu unterstützen.
Finanzielles Interesse	Eine Beteiligung am Eigenkapital sowie der Besitz anderer Wertpapiere, Schuldverschreibungen, Darlehensforderungen oder sonstiger Schuldtitel einer Einheit; einschließlich der Rechte und Verpflichtungen, solche Interessen zu erwerben, sowie derivativer Finanzinstrumente, die sich unmittelbar auf solche Interessen beziehen.
Geeigneter Reviewer <sup>15</sup>	<i>Ein geeigneter Reviewer ist eine Person mit den erforderlichen Fachkenntnissen, den Fähigkeiten, Erfahrungen und Befugnissen, um auf objektive Weise eine Überprüfung der relevanten durchgeführten Arbeiten oder bereitgestellten Dienstleistungen durchzuführen. Diese Person könnte ein Berufsangehöriger sein.</i>  <i>Dieser Begriff wird in Absatz 300.8 A4 beschrieben.</i>
Gefährdungen	<i>Dieser Begriff wird in den Absätzen 120.6 A3 beschrieben und umfasst folgende Kategorien:</i>

<sup>15</sup> Im Originaltext wird der Begriff des „Appropriate Reviewer“ verwendet. In der deutschen Übersetzung wird der Begriff des „geeigneten Reviewers“ gewählt, auch wenn dabei nicht in allen Fällen ein Review, d. h. eine „prüferische Durchsicht“ im technischen Sinne vorliegt.

	<i>Eigeninteresse</i> 120.6 A3(a) <i>Selbstprüfung</i> 120.6 A3(b) <i>Interessenvertretung</i> 120.6 A3(c) <i>Persönliche Vertrautheit</i> 120.6 A3(d) <i>Einschüchterung</i> 120.6 A3(e)
Kann	<i>Dieser Begriff wird im Kodex verwendet, um die Zulässigkeit zu bezeichnen, eine bestimmte Maßnahme unter bestimmten Umständen vorzunehmen, auch als eine Abweichung von einer Anforderung. Damit soll keine Möglichkeit bezeichnet werden.</i>
Kapitalmarkt notierte Einheit	Eine Einheit, deren Anteile, Aktien oder Schuldtitel an einer anerkannten Börse notiert sind oder gemäß den Rechtsvorschriften einer anerkannten Börse oder einer anderen gleichwertigen Körperschaft gehandelt werden.
Könnte	<i>Dieser Begriff wird im Kodex verwendet, um die Möglichkeit zu bezeichnen, dass ein Sachverhalt entsteht, ein Ereignis einsetzt oder eine Maßnahme vorgenommen wird. Der Begriff beschreibt keinen bestimmten Grad der Möglichkeit oder Eventualität, wenn er zusammen mit einer Gefährdung verwendet wird, da die Beurteilung des Grads einer Gefährdung von Tatsachen und Gegebenheiten bestimmter Sachverhalte, Ereignisse oder Maßnahmen abhängig ist.</i>
Leitender Angehöriger der rechnungslegungs- bezogenen Berufe	<i>Leitende Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe sind Führungs- oder Leitungskräfte, die bedeutenden Einfluss ausüben können und Entscheidungen bezüglich Beschaffung, Einsatz und Kontrolle menschlicher, finanzieller, physischer und immaterieller Ressourcen der beschäftigenden Organisation treffen.</i>  <i>Dieser Begriff wird in Absatz 260.11 A1 beschrieben.</i>
Mitglied des Geschäfts- führungs- oder Aufsichtsorgans	Die bei einer Einheit für die Überwachung Verantwortlichen oder in entsprechender Eigenschaft Handelnden, unbeschadet der jeweiligen Bezeichnung, die von Rechtsraum zu Rechtsraum unterschiedlich sein kann.

Mittelbares finanzielles Interesse	Ein finanzielles Interesse, das über ein gemeinschaftliches Anlageinstrument, einen Nachlass, ein Treuhandverhältnis oder über einen sonstigen Intermediär gehalten wird, worüber die begünstigte Person oder Einheit keine Kontrolle oder Möglichkeit zur Einflussnahme auf Investitionsentscheidungen hat.
Nahe Familie	Eltern, Kinder oder Geschwister, die nicht Angehörige der engen Familien sind.
Nahestehende Einheit	<p>Eine Einheit, die in einer der folgenden Beziehungen zu dem Mandanten steht:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) eine Einheit, welche die unmittelbare oder mittelbare Kontrolle über den Mandanten hat, sofern der Mandant wesentlich für diese Einheit ist</li> <li>(b) eine Einheit mit einem unmittelbaren finanziellen Interesse an dem Mandanten, sofern diese Einheit einen bedeutenden Einfluss auf den Mandanten hat und das Interesse an dem Mandanten wesentlich für diese Einheit ist</li> <li>(c) eine Einheit, über welche der Mandant unmittelbare oder mittelbare Kontrolle hat</li> <li>(d) eine Einheit, an welcher der Mandant oder eine Einheit, die mit dem Mandanten, wie unter (c) beschrieben, verbunden ist, ein unmittelbares finanzielles Interesse hat, das dem Mandanten einen bedeutenden Einfluss auf diese Einheit ermöglicht und das für den Mandanten und die ihm, wie in Punkt (c) beschrieben, nahestehende Einheit wesentlich ist, und</li> <li>(e) eine Einheit, die mit einem Mandanten unter gemeinsamer Kontrolle steht (ein „Schwesterunternehmen“), sofern das Schwesterunternehmen und der Mandant beide für die Einheit wesentlich sind, die sowohl den Mandanten als auch das Schwesterunternehmen kontrolliert.</li> </ul>
Netzwerk	<p>Eine breitere Struktur, die</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) auf Kooperation ausgerichtet ist und</li> </ul>

	<p>(b) eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, eine gemeinsame Kontrolle oder Geschäftsführung verbunden ist, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren teilt, eine gemeinsame Geschäftsstrategie aufweist, eine gemeinsame Marke nutzt oder zum bedeutenden Teil gemeinsame fachliche Ressourcen teilt.</p>
Netzwerkmitglied	<p>Eine Praxis oder eine Einheit, die einem Netzwerk angehört.</p> <p><i>Weitere Informationen in den Absätzen 400.50 A1 bis 400.54 A1.</i></p>
Niederlassung	<p>Eine eindeutig bestimmte, entweder nach geografischen oder geschäftlichen Gesichtspunkten gebildete Teileinheit</p>
Praxis	<p>(a) eine Einzelpraxis, Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft von Berufsangehörigen,</p> <p>(b) eine Einheit, die solche Personen durch Eigentümerschaft, Geschäftsführung oder auf andere Weise kontrolliert, und</p> <p>(c) eine Einheit, die von diesen Parteien durch Eigentümerschaft, Geschäftsführung oder auf andere Weise kontrolliert wird.</p> <p><i>Absätze 400.4 und 900.3 erklären, wie der Begriff „Praxis“ verwendet wird, um der Verantwortung der Berufsangehörigen und Praxen zur Einhaltung der Teile 4A bzw. 4B zu begegnen.</i></p>
Prüfung(sauftrag)	<p>Ein Auftrag, in dem ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe ein Urteil abgibt, das dazu bestimmt ist, bei den vorgesehenen Nutzern (mit Ausnahme der verantwortlichen Partei) den Grad des Vertrauens in das Ergebnis einer anhand bestimmter Kriterien vorgenommenen Beurteilung oder Bewertung eines Prüfungsgegenstands zu stärken.</p> <p>(Anleitungen zu Prüfungsaufträgen betreffend wird auf das</p>

	<p><i>International Framework for Assurance Engagements</i> verwiesen, das vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegeben wird. Das <i>International Framework for Assurance Engagements</i> beschreibt die Bestandteile und Ziele eines Prüfungsauftrags und legt die Aufträge fest, bei denen jeweils die <i>International Standards on Auditing</i> (ISA), die <i>International Standards on Review Engagements</i> (ISRE) und die <i>International Standards on Assurance Engagements</i> (ISAE) Anwendung finden.)</p>
Prüfungsmandant	<p>Die verantwortliche Partei, zu der die Person (oder Personen) gehört (gehören), die</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) bei einer direkten Prüfung für den Prüfungsgegenstand verantwortlich ist (sind) oder</li> <li>(b) bei einer aussagebezogenen Prüfung für die Information über den Prüfungsgegenstand verantwortlich ist (sind) und für den Prüfungsgegenstand verantwortlich sein könnte (könnten).</li> </ul>
Prüfungsteam	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Alle Mitglieder des Auftragsteams für die Prüfung</li> <li>(b) alle anderen innerhalb einer Praxis, die unmittelbar Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung haben können, einschließlich: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) derjenigen, die im Zusammenhang mit der Durchführung des Prüfungsauftrags Empfehlungen zur Vergütung des für die Prüfung verantwortlichen Partners geben oder ihn unmittelbar überwachen, diesbezügliche Führungsfunktionen ausüben oder ihn auf sonstige Weise beaufsichtigen</li> <li>(ii) derjenigen, die zum Zwecke der Prüfung in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Transaktionen oder Ereignissen beraten, und</li> <li>(iii) derjenigen, die für die Prüfung die Qualitätssicherung erbringen, einschließlich derjenigen, die die auftragsbegleitende Qualitätssicherung der Prüfung durchführen.</li> </ul> </li> </ul>
Rahmenkonzept	<p><i>Dieser Begriff wird in Abschnitt 120 beschrieben.</i></p>

Review Team	<p>(a) Sämtliche Mitglieder des Auftragsteams für den Auftrag zum Review und</p> <p>(b) alle anderen innerhalb einer Praxis, die das Ergebnis des Auftrags zum Review unmittelbar beeinflussen können, einschließlich:</p> <p>(i) derjenigen, die im Zusammenhang mit der Durchführung des Auftrags zum Review Empfehlungen zur Vergütung des auftragsverantwortlichen Partners geben oder ihn unmittelbar überwachen, diesbezügliche Führungsfunktionen ausüben oder ihn auf sonstige Weise beaufsichtigen, einschließlich allen dem auftragsverantwortlichen Partner in direkter Linie übergeordneten Führungsebenen bis hin zum Senior oder Managing Partner (Sprecher der Geschäftsführung oder entsprechende Position)</p> <p>(ii) derjenigen, die zum Zwecke des Auftrags in fachlichen oder branchenspezifischen Fragen, bei Transaktionen oder Ereignissen beraten, und</p> <p>(iii) derjenigen, die für den Auftrag die Qualitätssicherung erbringen, einschließlich derjenigen, welche die auftragsbegleitende Qualitätssicherung für den Auftrag durchführen, und</p> <p>all diejenigen innerhalb eines Netzwerkmitglieds, die das Ergebnis des Auftrags zum Review unmittelbar beeinflussen können.</p>
Schutzmaßnahmen	<p><i>Schutzmaßnahmen sind Maßnahmen, die der Berufsangehörige einzeln oder in Kombination vornimmt, damit die Gefährdungen für die Wahrung der allgemeinen Berufspflichten wirksam auf ein vertretbares Maß reduziert werden.</i></p> <p><i>Dieser Begriff wird in Absatz 120.10 A2 beschrieben.</i></p>
Unabhängigkeit	<p>Unabhängigkeit ist:</p> <p>(a) innere Unabhängigkeit – die innere Einstellung, die die Abgabe eines Urteils erlaubt, ohne dabei von Einflüssen</p>

	<p>betroffen zu sein, die das pflichtgemäße Ermessen beeinträchtigen, und die es dadurch dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität zu handeln sowie Objektivität zu wahren und eine kritische Grundhaltung einzunehmen.</p> <p>(b) äußere Unabhängigkeit – die Vermeidung von Tatsachen und Gegebenheiten, die so bedeutend sind, dass ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die Integrität, Objektivität oder kritische Grundhaltung einer Praxis oder eines Mitglieds eines Abschlussprüfungs- oder Prüfungsteams gefährdet ist.</p> <p><i>Wie in den Absätzen 400.5 und 900.4 angegeben, bedeuten Hinweise darauf, dass eine natürliche Person oder eine Praxis „unabhängig“ ist, dass die natürliche Person oder Praxis die Teile 4A und 4B erfüllt, je nachdem, was einschlägig ist.</i></p>
<p>Unmittelbares finanzielles Interesse</p>	<p>Ein finanzielles Interesse:</p> <p>(a) das in unmittelbarem Eigentum und unter Kontrolle einer natürlichen Person oder Einheit steht (einschließlich eines solchen, das aufgrund einer Vollmacht von einem anderen verwaltet wird), oder</p> <p>(b) das zum eigenen Nutzen über ein gemeinschaftliches Anlageinstrument, einen Nachlass, ein Treuhandverhältnis oder über einen sonstigen Intermediär gehalten wird, worüber die natürliche Person oder Einheit jeweils die Kontrolle oder die Möglichkeit zur Beeinflussung von Investitionsentscheidungen hat.</p>
<p>Verantwortliche(r) Prüfungspartner</p>	<p>Der auftragsverantwortliche Partner, die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung verantwortliche Person und, soweit bei der Abschlussprüfung eingesetzt, andere Prüfungspartner, die zu bedeutenden Sachverhalten, die den Abschluss betreffen, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, wichtige Entscheidungen treffen oder Beurteilungen abgeben. In Abhängigkeit der Gegebenheiten und der Aufgabe des Einzelnen bei der Abschlussprüfung können zu den „anderen Prüfungspartnern“ z. B. Prüfungspartner gehören, die für die Prüfung bedeutender</p>

	Tochtergesellschaften oder Geschäftsbereiche verantwortlich sind.
Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen	Auf eine bestimmte Einheit in finanzieller Hinsicht zum Ausdruck gebrachte, hauptsächlich aus dem Rechnungswesen dieser Einheit abgeleitete Informationen über in vergangenen Perioden eingetretene Ereignisse oder über wirtschaftliche Bedingungen und Gegebenheiten zu in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkten.
Vernünftiger und informierter Dritter  Test des vernünftigen und informierten Dritten	<i>Nach dem Test eines vernünftigen und informierten Dritten hat der Berufsangehörige zu prüfen, ob ein Dritter wahrscheinlich zu demselben Urteil gelangen würde. Maßgeblich ist somit die Sichtweise eines vernünftigen und informierten Dritten, der alle relevanten Tatsachen und Gegebenheiten abwägt, von denen der Berufsangehörige zum Zeitpunkt, zu dem die Schlussfolgerungen getroffen wurden, Kenntnis hat oder vernünftigerweise haben müsste. Der vernünftige und informierte Dritte muss kein Berufsangehöriger sein, verfügt aber über das maßgebliche Fachwissen und die Erfahrung, um die Angemessenheit der Schlussfolgerungen des Berufsangehörigen vorurteilsfrei zu bewerten.</i>  <i>Diese Begriffe werden in Absatz R120.5 A4 beschrieben.</i>
Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften  (Angehörige der rechnungslegungsbezogenen Berufe)	<i>Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften („Verstöße“) umfassen absichtliches oder unabsichtliches Tun oder Unterlassen, das gegen die geltenden Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt und von folgenden Parteien begangen wird:</i>  <i>(a) der beschäftigenden Organisation des Berufsangehörigen</i> <i>(b) den bei der beschäftigenden Organisation für die Überwachung Verantwortlichen</i> <i>(c) dem Management der beschäftigenden Organisation oder</i> <i>(d) sonstigen Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung der beschäftigenden Organisation tätig sind.</i>  <i>Dieser Begriff wird in Absatz 260.5 A1 beschrieben.</i>

<p>Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften <i>(Angehörige der wirtschaftsprüfenden Berufe)</i></p>	<p><i>Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften („Verstöße“) umfassen absichtliches oder unabsichtliches Tun oder Unterlassen, das gegen die geltenden Gesetze oder andere Rechtsvorschriften verstößt und von folgenden Parteien begangen wird:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>(a) einem Mandanten</i></li> <li><i>(b) den beim Mandanten für die Überwachung Verantwortlichen</i></li> <li><i>(c) dem Management des Mandanten oder</i></li> <li><i>(d) sonstigen Einzelpersonen, die für oder auf Anweisung eines Mandanten tätig sind.</i></li> </ul> <p><i>Dieser Begriff wird in Absatz 360.5 A1 beschrieben.</i></p>
<p>Vertretbares Maß</p>	<p>Ein Maß, bei dem ein Berufsangehöriger, der seine Herangehensweise wie ein vernünftiger und informierter Dritter betrachtet, wahrscheinlich schlussfolgert, dass er die allgemeinen Berufspflichten erfüllt.</p>
<p>Verweildauer</p>	<p><i>Dieser Begriff wird in Absatz R540.5 beschrieben.</i></p>
<p>Verwendungsbeschränkter Abschlussprüfungsauftrag</p>	<p><i>Dieser Begriff wird in Absatz 800.2 für die Zwecke des Absatzes 800 beschrieben.</i></p>
<p>Verwendungsbeschränkter Prüfungsauftrag</p>	<p><i>Dieser Begriff wird in Absatz 990.2 für die Zwecke des Absatzes 990 beschrieben.</i></p>
<p>Werbung</p>	<p>Die Kommunikation in der Öffentlichkeit über die von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden Berufe angebotenen Leistungen oder Fachkenntnisse mit der Absicht, berufstypisches Geschäft zu generieren.</p>
<p>Zu beauftragender Berufsangehöriger</p>	<p>Ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe, der erwägt, ein Abschlussprüfungsmandat oder einen Auftrag auszuüben, um Rechnungslegungs-, Steuerberatungs-, Unternehmensberatungs- oder ähnliche berufliche</p>

	Dienstleistungen gegenüber einem künftigen Mandanten (oder in manchen Fällen auch einen bestehenden Mandanten) zu erbringen.
Zuvor beauftragter Berufsangehöriger	Ein Angehöriger der wirtschaftsprüfenden Berufe, der unlängst ein Abschlussprüfungsmandat ausgeübt hat oder der für einen Mandanten Rechnungslegungs-, Steuerberatungs-, Unternehmensberatungs- oder ähnliche berufliche Dienstleistungen erbracht hat (auch wenn derzeit noch kein Berufsangehöriger beauftragt ist).

## LISTE VON ABKÜRZUNGEN UND STANDARDS, AUF DIE IM KODEX BEZUG GENOMMEN WIRD

### ABKÜRZUNGLISTEN

Abkürzung	Erläuterung
Assurance Framework	International Framework for Assurance Engagements
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Framework for Assurance Engagements
ISQC	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements

**LISTE VON STANDARDS, AUF DIE IM KODEX BEZUG GENOMMEN WIRD**

<b>Standard</b>	<b>Vollständiger Titel</b>
ISA 320	Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
ISA 610 (Revised 2013)	Verwertung der Arbeit interner Prüfer
ISAE 3000 (Revised)	Betriebswirtschaftliche Prüfungen außer Abschlussprüfungen oder prüferische Durchsichten von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen
ISQC 1	Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen
ISRE 2400 (Revised)	Aufträge zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen

## **INKRAFTTRETEN**

- Die Teile 1, 2 und 3 werden am 15. Juni 2019 in Kraft treten.
- Teil 4A, der die Unabhängigkeit bei Aufträgen zur Abschlussprüfung und zum Review behandelt, wird für Prüfungen und Reviews von Abschlüssen für Zeiträume in Kraft treten, die am oder nach dem 15. Juni 2019 beginnen.
- Teil 4B, der die Unabhängigkeit bei sonstigen Prüfungsaufträgen in Bezug auf den jeweiligen Prüfungsgegenstand behandelt, wird für Zeiträume in Kraft treten, die am oder nach dem 15. Juni 2019 beginnen. In allen anderen Fällen wird dieser Teil erst am 15. Juni 2019 in Kraft treten.

Eine frühere Annahme ist zulässig.

Hierzu wird auf **Seite 11** dieses Handbuchs auf Informationen zum Inkrafttreten der überarbeiteten Vorschriften zu langjährigen Beziehungen hingewiesen, die vom IESBA im Januar 2017 als ein Abschlussdokument unter der bestehenden Struktur und Entwurfskonventionen herausgegeben wurden.

