



# EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

IDW POSITIONSPAPIER ZUR **AUSSCHREIBUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG  
FÜR UNTERNEHMEN VON ÖFFENTLICHEM INTERESSE** (ZWEITE AUFLAGE,  
STAND: 09.01.2018)

---

Dieses Positionspapier wurde vom IDW Arbeitskreis  
„Corporate Governance und Gesellschaftsrecht“ erarbeitet.

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an das  
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580,  
40420 Düsseldorf oder an [weil@idw.de](mailto:weil@idw.de) senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2018.



## INHALTSVERZEICHNIS

Vorbemerkungen	4
1. Regulatorischer Rahmen für Ausschreibungen – <b>Aktualisiert</b>	6
2. Verantwortlichkeiten und Arbeitsteilung – <b>Aktualisiert</b>	9
3. Ausschreibungsprozess	11
3.1. Ablauf	11
3.2. Anlass einer Ausschreibung	12
3.3. Festlegung von Anforderungen und entsprechenden Auswahlkriterien	13
3.3.1. Anforderungen an den Abschlussprüfer	13
3.3.2. Ausschreibungsunterlagen – <b>Aktualisiert</b>	13
3.3.3. Auswahlkriterien – <b>Aktualisiert</b>	15
3.4. Ansprache der Bewerber – <b>Aktualisiert</b>	21
3.5. Vorauswahl der Bewerber	22
3.6. Rückfragen und Informationsgespräche	22
3.7. Angebotsabgabe und Präsentation	22
3.8. Beurteilung der Angebote und Auswahlentscheidung	23
4. Empfehlung des Prüfungsausschusses an den Aufsichtsrat	23
5. Vorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung	24
6. Besonderheiten bei Konzernen – <b>Aktualisiert</b>	24
7. Abschließende Hinweise	25

---

## VORBEMERKUNGEN

Die EU-Reform der Abschlussprüfung bringt umfangreiche Neuerungen nicht nur für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, sondern auch für die zu prüfenden Unternehmen mit sich. Am 27.05.2014 wurden die geänderte Abschlussprüferrichtlinie und die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung (AP-RiLi<sup>1</sup> und EU-VO<sup>2</sup>) im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Sowohl die Richtlinie als auch die Verordnung sind am 16.06.2014 in Kraft getreten. Die Richtlinie musste von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 17.06.2016 in nationales Recht umgesetzt werden. Die Verordnung ist seit dem 17.06.2016 unmittelbar anzuwenden. Sie setzt auf der AP-RiLi, die für alle Abschlussprüfungen gilt, auf und ergänzt sie für den Bereich der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE). Flankierend sind die nationalen Umsetzungsgesetze zu beachten (in Deutschland das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG<sup>3</sup>) und das Abschlussprüferaufsichtreformgesetz (APAReG<sup>4</sup>), die am 17.06.2016 in Kraft getreten sind).

Die EU-VO stellt an das Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers detaillierte Anforderungen (v.a. in Art. 16 EU-VO). Hierdurch werden sowohl die sich bewerbenden Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften als auch die Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse der zu prüfenden Unternehmen gleichermaßen vor neue Herausforderungen gestellt. Bei der Auswahl des Abschlussprüfers, d.h. von der Ausschreibung bis zur Wahl des Prüfers, muss ein faires, insb. transparentes und diskriminierungsfreies Vorgehen sichergestellt werden. Grundsätzlich ist vor jedem Wechsel des Abschlussprüfers eines PIE eine Ausschreibung erforderlich; außerdem muss eine Ausschreibung erfolgen, wenn das Prüfungsmandat nach Ablauf der Höchstlaufzeit verlängert werden soll. Durch die neue Pflicht zur externen Rotation des Abschlussprüfers eines PIE wird es künftig vermehrt zu Ausschreibungen kommen.

Das vorliegende Papier erläutert die Anforderungen, die nach der EU-VO an die Ausschreibung der Abschlussprüfung zu stellen sind; insofern findet es keine An-

- 1 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (Abl. L 158 vom 27.05.2014, S. 196).
- 2 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (Abl. L 158 vom 27.05.2014, S. 77).
- 3 Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I 2016 vom 17.05.2016, S. 1142).
- 4 Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtreformgesetz – APAReG) vom 31.03.2016, BGBl. I 2016, S. 518.

---

wendung bei der bloßen Verlängerung des Prüfungsmandats (ohne Ausschreibung, z.B. Wiederbestellung des Abschlussprüfers innerhalb der 10-Jahresfrist). Es beschreibt Vorschläge zur praktischen Ausgestaltung des Auswahlverfahrens gemäß Art. 16 EU-VO. Darüber hinaus gibt es Hinweise, wie diese Anforderungen im deutschen System der Corporate Governance umgesetzt werden könnten. Insofern richtet sich das Papier vorrangig an die von der EU-VO betroffenen PIE, insb. an die Mitglieder der Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse. Im Folgenden wird unterstellt, dass ein Prüfungsausschuss gebildet wurde (§ 107 Abs. 3 AktG); wenn dies nicht der Fall ist, sind die Aussagen des Papiers entsprechend auf den Aufsichtsrat anzuwenden. Soweit andere Unternehmen als PIE die Abschlussprüfung freiwillig ausschreiben, kann dieses Papier als Orientierungshilfe verwendet werden.

Wir weisen darauf hin, dass die gegebenen Empfehlungen und Hinweise weder Anspruch auf Vollständigkeit erheben, noch in allen Fällen zwingend erforderliche Handlungsvorgaben darstellen. Das Papier soll nicht im Sinne einer verbindlichen „Checkliste“ verstanden werden, sondern als Empfehlung des Berufsstands für eine mögliche Ausgestaltung des Ausschreibungsverfahrens in der Praxis. Die gegenüber der Erstveröffentlichung dieses Papiers vorgenommenen Änderungen sind durch den Zusatz „aktualisiert“ gekennzeichnet, sofern es sich nicht lediglich um redaktionelle Anpassungen handelte. Die von der Aktualisierung betroffenen Textziffern sind zudem von einem Kreis umrundet.

Übergeordnetes Ziel dieses Positionspapiers ist es, den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss bei einer wirksamen Unternehmensüberwachung zu unterstützen. Mit der Auswahl des Prüfers und einer von Beginn an vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer<sup>5</sup> wird die Grundlage für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung geschaffen.

Die neuen Vorgaben für das Auswahlverfahren sind grundsätzlich seit dem 17.06.2016 anzuwenden.

*Aus Vereinfachungsgründen wird im Folgenden nur noch von*

- *„Abschlussprüfer“ gesprochen, wenn der „an dem Ausschreibungsprozess der Abschlussprüfung teilnehmende Wirtschaftsprüfer oder die teilnehmende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ gemeint ist;*
- *„Unternehmen“ gesprochen, wenn das „zu prüfende Unternehmen“ gemeint ist, welches nach dem Wortlaut des Art. 16 EU-VO dem „geprüften Unternehmen“ entspricht.*

5 Vgl. hierzu ausführlich IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (IDW FN 2012, S. 339 ff. sowie online verfügbar unter <http://www.idw.de/idw/portal/n281334/n619666/n619954/index.jsp>).

---

# 1. REGULATORISCHER RAHMEN FÜR AUSSCHREIBUNGEN – AKTUALISIERT

1 Art. 16 EU-VO<sup>6</sup> regelt die Bestellung von Abschlussprüfern durch PIE. Konkrete **Vorgaben** an das Auswahlverfahren macht Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. a bis f EU-VO, soweit nicht ein bestehendes Mandat i.S.v. Art. 17 Abs. 1 und 2 EU-VO verlängert wird:

- Bei der Aufforderung von Abschlussprüfern zur Abgabe eines Angebots ist darauf zu achten, dass eine Bestellung des Abschlussprüfers nicht gegen die Regeln zur externen Rotation (Höchstlaufzeit und Cooling-off) verstößt (Buchst. a, 1. Fall).
- Die Aufforderung von Abschlussprüfern darf „in keiner Weise“ solche Abschlussprüfer ausschließen, die im vorausgegangenen Kalenderjahr weniger als 15 % der von PIE im Mitgliedstaat gezahlten Gesamthonorare erhalten haben (Buchst. a, 2. Fall).
- Die Ausschreibungsunterlagen des Unternehmens müssen es ermöglichen, dessen Geschäftstätigkeit und die Art der durchzuführenden Abschlussprüfung zu erfassen; die Ausschreibungsunterlagen enthalten transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien (Buchst. b).
- Das Unternehmen kann das Auswahlverfahren frei gestalten und im Laufe des Verfahrens direkte Verhandlungen mit interessierten Bietern führen (Buchst. c).
- Die Ausschreibungsunterlagen müssen die Qualitätsstandards enthalten, deren Erfüllung von der Abschlussprüferaufsichtsstelle verlangt werden (Buchst. d).
- Die Angebote der Abschlussprüfer sind anhand der in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien zu beurteilen; in einem Bericht sind die im Auswahlverfahren gezogenen Schlussfolgerungen zu nennen, wobei alle Erkenntnisse und Schlussfolgerungen der von der zuständigen Aufsichtsbehörde veröffentlichten Inspektionsberichte über die bietenden Abschlussprüfer zu berücksichtigen sind (Buchst. e).
- Das Unternehmen muss in der Lage sein, auf Verlangen der Abschlussprüferaufsichtsstelle darzulegen, dass das Auswahlverfahren auf faire Weise durchgeführt wurde (Buchst. f).

6 Die EU-VO wirft auch in Art. 16 EU-VO zahlreiche Auslegungsfragen auf, die u.a. im IDW Positionspapier Auslegungsfragen der EU-Regulierung behandelt werden und nicht Gegenstand dieses Papiers sind. Online verfügbar unter <https://www.idw.de/blob/86498/be1e59dead022ed8b374a26fb679de79/down-positionspapier-zweifelsfragen-data.pdf>.

- 
- ② Die **Kriterien** des Art. 16 Abs. 3 EU-VO für das Auswahlverfahren gelten grundsätzlich **bei jeder Ausschreibung**.

**Ausgenommen** von der Pflicht zur Anwendung dieses Auswahlverfahrens sind kleine und mittelgroße PIE, die die Kriterien nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. f und t der Richtlinie 2003/71/EG<sup>7</sup> erfüllen (Art. 16 Abs. 4 EU-VO), sowie Unternehmen, die alternative Systeme oder Modalitäten für die Bestellung des Abschlussprüfers nach Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi verwenden (Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO).

Ein solches alternatives System oder eine alternative Modalität i.S.v. Art. 37 Abs. 2 AP-RiLi besteht für **Versicherungsunternehmen**, da bei ihnen der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses vom Aufsichtsrat und nicht von der Hauptversammlung bestimmt wird (§ 341k Abs. 2 HGB). Allerdings vertritt der Finanzausschuss des Bundestags in seinem Bericht zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der zweiten Zahlungsdiensterichtlinie abweichend vom Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 2 EU-VO die Auffassung, dass das „alternative System“ nur für das Bestellungsverfahren im engeren Sinne gilt und dass das nach Art. 16 Abs. 3 EU-VO vorgeschriebene Auswahlverfahren auch in dem von § 341k Abs. 2 Satz 1 HGB vorgesehenen Bestellungsverfahren durchzuführen ist, wenn die Prüferbestellung nicht auf einer Anordnung der BaFin beruht (vgl. BT Drucksache 18/12568, S. 166-168). Vor diesem Hintergrund ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Aufsichtsrat eines Versicherungsunternehmens für sein Auswahlverfahren die Vorgaben des Art. 16 Abs. 3 EU-VO entsprechend berücksichtigen wird. Sonderfälle sollten mit der BaFin abgestimmt werden.

- 3 **Vertragliche Vereinbarungen** zwischen einem Unternehmen und Dritten, die die Auswahlmöglichkeiten der Hauptversammlung auf bestimmte Abschlussprüfer beschränken, sind nichtig. Für PIE ist dies in Art. 16 Abs. 6 EU-VO geregelt; § 318 Abs. 1b HGB sieht dies für alle Unternehmen vor.

- ④ Weitere Regeln, die bei der Bestellung des Abschlussprüfers zu beachten sind, finden sich insbesondere im HGB (§§ 318 ff.), AktG (§ 111 Abs. 2 Satz 3) und PublG (§§ 6 Abs. 3, 14 Abs. 2); für Kreditinstitute und für Versicherungsunternehmen wird § 318 HGB durch Spezialvorschriften ergänzt (vgl. § 28 Abs. 1 KWG, § 341k Abs. 2 HGB, § 36 Abs. 1 VAG). Die nationalen Vorgaben zur Prüfung (§§ 316 ff. HGB) sind auf die Abschlussprüfung von PIE jedoch nur insoweit anzuwenden, als nicht die EU-VO einschlägig ist (§ 317 Abs. 3a HGB).

7 Richtlinie 2003/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. November 2003 betreffend den Prospekt, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel zu veröffentlichen ist, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG (Abl. L 345 vom 31.12.2003, S. 64).

- 
- 5 Bei **Ausschreibung einer Konzernabschlussprüfung** ist zu beachten, dass die Vorgaben der EU-VO auch für die Tochtergesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten gelten, sofern die Tochtergesellschaften dort PIE sind. Nach dem Territorialitätsprinzip sind je nach Sitz der Tochtergesellschaft ggf. (je nach Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte zur externen Rotation) unterschiedliche Rotationszyklen und weitere nationale Vorschriften zu beachten. Entsprechende nationale Vorschriften in Drittstaaten können vergleichbare Wirkungen entfalten.
  - 6 Die **Abschlussprüferaufsichtsstelle** kann von dem Unternehmen verlangen, die Ergebnisse sowie die Durchführung der Tätigkeit des Prüfungsausschusses darzustellen und zu erläutern (§ 324 Abs. 3 HGB). Mit dieser Vorgabe soll die Grundlage für die in Art. 27 EU-VO vorgesehene Überwachungstätigkeit der Aufsichtsbehörde geschaffen werden; letztere bewertet bei ihrer Überwachung der Entwicklungen auf dem Markt für Abschlussprüfungsleistungen für PIE u.a. die Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse (Art. 27 Abs. 1 Buchst. c EU-VO).
  - 7 Gegen Mitglieder von Aufsichtsräten (Prüfungsausschüssen) können bei Verstößen gegen die EU-Verordnung, einschließlich der Vorgaben an das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers nach Art. 16 EU-VO, **Sanktionen**, z.B. in Form von Geldbußen bis zu 50.000 € und in besonderen Fällen Freiheitsstrafen bis zu einem Jahr, verhängt werden (vgl. §§ 333a, 334 Abs. 2a, 340m, 340n, 341m, 341n, 341p HGB; §§ 404a, 405 Abs. 3b bis 3d AktG; §§ 86, 87 GmbHG; §§ 151a, 152 GenG; § 20 Abs. 2a bis 2c PubliG). Ein Verstoß gegen die EU-Verordnung führt nicht zur Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses des Unternehmens (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d AktG).



---

## 2. VERANTWORTLICHKEITEN UND ARBEITSTEILUNG – AKTUALISIERT

8 Für die Leitung des Unternehmens<sup>8</sup> ist der **Vorstand** verantwortlich (§ 76 Abs. 1 AktG), für die Überwachung der Geschäftsführung der **Aufsichtsrat** (§ 111 Abs. 1 AktG). Ein wesentlicher Teil der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats ist seine eigene Prüfung des Abschlusses und Lageberichts sowie ggf. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (§ 171 Abs. 1 AktG). Der **Abschlussprüfer** unterstützt mit seinen Prüfungsergebnissen aus der gesetzlichen Abschlussprüfung sowie ggf. aus gesonderten Aufträgen zur Prüfung, z.B. von CSR-Berichten, die nicht Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung sind, den Aufsichtsrat maßgeblich bei der Erfüllung seiner Überwachungsfunktion (§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG)<sup>9</sup>; beauftragt wird er durch den Aufsichtsrat (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB; § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG; ggf. § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG).

9 Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen **Prüfungsausschuss** bestellen (§ 107 Abs. 3 Satz 1 AktG), eine Pflicht hierzu besteht regelmäßig nicht.<sup>10</sup> Jedoch empfiehlt Ziffer 5.3.2 Satz 1 DCGK allen börsennotierten Gesellschaften, einen Prüfungsausschuss einzurichten.

Falls der Aufsichtsrat keinen Prüfungsausschuss einrichtet und selbst dessen Aufgaben wahrnimmt, gelten die in den Abschnitten 2 und 3 dargestellten Anforderungen zu Aktivitäten und Entscheidungen im Rahmen des Ausschreibungsprozesses analog für den Aufsichtsrat.

10 Der **Prüfungsausschuss befasst sich** u.a. mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und der Abschlussprüfung, insb. der Auswahl und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). In einer Geschäftsordnung des Aufsichtsrats sollte geregelt werden, welche Aufgaben auf den Prüfungsausschuss zur abschließenden Behandlung delegiert werden bzw. inwieweit der Prüfungsausschuss die ihm zugewiesenen Angelegenheiten für den Aufsichtsrat nur vorbereiten soll. Dabei ist zu beachten, dass die Befassung mit dem Abschluss und Lagebericht sowie ggf. mit dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht (§ 171 Abs. 1 AktG) nicht abschließend auf den Prüfungsausschuss delegiert

8 Wir gehen im Folgenden von der Rechtsform der AG aus. Bei anderen Rechtsformen sind die jeweiligen Vorschriften zu beachten.

9 Vgl. zur Arbeitsteilung und Zusammenarbeit ausführlich *IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer*, s.o.

10 Eine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses kann sich allerdings aus branchenspezifischen Sonderregelungen, z.B. § 25d Abs. 9 KWG, ergeben. Darüber hinaus kann eine Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses auch gemäß § 324 HGB bestehen.

---

werden kann (§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG), die Beauftragung des Abschlussprüfers hingegen schon (§ 107 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG).

- 11 Das verpflichtende Auswahlverfahren wird unter der Verantwortung des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrats durchgeführt und durch das Unternehmen organisiert (Erwägungsgrund (18) EU-VO). Soweit „das geprüfte Unternehmen“ das Verfahren durchzuführen hat (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 EU-VO), bedeutet dies bei einer **Zuständigkeit des Prüfungsausschusses** (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 2 EU-VO), dass der Prüfungsausschuss „Herr des Verfahrens“ ist, dieses überwacht und die Verantwortung dafür trägt, dass das Auswahlverfahren entsprechend der gesetzlichen Vorgaben, insb. der EU-VO, durchgeführt wird. Alle für die Ausschreibung wesentlichen Entscheidungen hat der Prüfungsausschuss zu treffen bzw. zu verantworten; dies schließt die Möglichkeit zur Delegation von vorbereitenden Arbeiten bzw. Maßnahmen nicht aus.

Zu den wesentlichen **Entscheidungen**, die der Prüfungsausschuss selbst zu treffen hat, gehören die Fragen,

- für welches Geschäftsjahr eine Ausschreibung stattfinden soll,
- welches die wesentlichen Eckdaten des Ausschreibungsprozesses und dessen Organisation sind,
- welche Mindestanforderungen und Auswahlkriterien angelegt werden und
- inwiefern eine Gewichtung dieser Kriterien vorgenommen werden soll,
- wie seine persönliche Beurteilung zumindest der Bewerber, die in die engere Wahl kommen, sichergestellt und der Bericht des Unternehmens (vgl. Tz. 54) validiert werden soll, sowie
- welche (mindestens) zwei Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat empfohlen werden sollen.

- 12 Der Abschlussprüfer wird in einem **arbeitsteiligen Prozess** ausgewählt:

Für das Auswahlverfahren unter Einhaltung der Vorgaben nach Art. 16 Abs. 3 EU-VO ist der Prüfungsausschuss zuständig und verantwortlich.

Im Anschluss daran gibt der Prüfungsausschuss eine eigenverantwortlich getroffene Wahlempfehlung mit mindestens zwei Vorschlägen und einer Präferenz an den Aufsichtsrat ab; sowohl die Wahlempfehlung als auch die Präferenz sind zu begründen (Art. 16 Abs. 2 EU-VO).

Der Aufsichtsrat unterbreitet der Hauptversammlung auf dieser Grundlage einen Wahlvorschlag für den Abschlussprüfer (Art. 16 Abs. 5 EU-VO). Die Haupt-

---

versammlung beschließt über die Bestellung des Abschlussprüfers (§ 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG). Der Aufsichtsrat oder der Prüfungsausschuss erteilen anschließend den Prüfungsauftrag (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG).

Der Abschlussprüfer nimmt den Auftrag an und sendet ein Auftragsbestätigungsschreiben<sup>11</sup> zurück.

- 13 Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat müssen über angemessene **Ressourcen** verfügen, um ihren Verantwortlichkeiten gerecht werden zu können. Dabei ist es naheliegend, auf die personellen und materiellen Ressourcen im Bereich des Vorstands sowie nach vorheriger Abstimmung mit dem Vorstand auch der relevanten Abteilungen, z.B. Rechnungswesen, Controlling, Recht oder interne Revision, zurückzugreifen. Bei Bedarf kann auch die Unterstützung externer Berater in Anspruch genommen werden. Wird die Einkaufsabteilung in den Ausschreibungsprozess eingebunden, muss der gesetzlichen Aufgabe der Abschlussprüfung, den damit verbundenen besonderen gesetzlichen und berufsrechtlichen Anforderungen sowie der hohen Verantwortung von Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer uneingeschränkt Rechnung getragen werden.
- 14 Ein klar geregelt **internes Verfahren** zum Ablauf der Ausschreibung ist Voraussetzung für ein effizientes und sachgerechtes Auswahlverfahren. Die Verantwortlichkeiten der Beteiligten sollten vom Prüfungsausschuss als „Herr des Verfahrens“ festgelegt und mit den einbezogenen Personen abgestimmt werden.

## 3. AUSSCHREIBUNGSPROZESS

### 3.1. ABLAUF

- 15 Der Ausschreibungsprozess läuft in mehreren **Phasen** ab, die von Unternehmen zu Unternehmen sowie von Ausschreibung zu Ausschreibung hinsichtlich Ausgestaltung und Dauer variieren können.

Bei jeder Ausschreibung sind die folgenden Prozessschritte zu durchlaufen:

- Entscheidung, eine Ausschreibung durchzuführen (vgl. Abschnitt 3.2);
- Festlegung von Anforderungen und entsprechenden Auswahlkriterien (vgl. Abschnitt 3.3);

<sup>11</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220)* (Stand: 09.09.2009), Tz. 15.

- 
- Ansprache möglicher Bewerber sowie Aufforderung zur Angebotsabgabe und/oder öffentliche Ausschreibung (vgl. Abschnitt 3.4);
  - Versand der Ausschreibungsunterlagen;
  - ggf. Vorauswahl der Bewerber (vgl. Abschnitt 3.5);
  - Angebotsabgabe, Präsentationen und Gespräche (vgl. Abschnitte 3.6 und 3.7);
  - Beurteilung der Angebote und Auswahlentscheidung (vgl. Abschnitt 3.8).
- 16 Der Prüfungsausschuss achtet darauf, dass das gesamte Auswahlverfahren auf faire Weise, d.h. insb. **diskriminierungsfrei und transparent**, durchgeführt wird (vgl. Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 2 i.V.m. Unterabs. 1 Buchst. c Satz 3, Buchst. f EU-VO).
- 17 Das Ausschreibungsverfahren muss der Größe und Komplexität des Unternehmens angemessen sein. Dies gilt auch für den **Zeitraumen**, um die Ressourcen im Unternehmen und bei den Abschlussprüfern nicht zu lang zu binden.

## 3.2. ANLASS EINER AUSSCHREIBUNG

- 18 Anlass für eine Ausschreibung kann sein, dass die zehnjährige **Höchstlaufzeit** des Prüfungsmandats **abläuft** und mit einer Ausschreibung **verlängert** werden soll (Art. 17 Abs. 4 Buchst. a EU-VO bzw. § 318 Abs. 1a HGB). In diesem Fall verlangt § 318 Abs. 1a HGB ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-VO durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren für das elfte Geschäftsjahr. Zwar setzt Art. 17 Abs. 4 Buchst. a EU-VO für die Verlängerungsoption ein „**öffentliches Ausschreibungsverfahren**“ voraus, hierfür muss aber keine „öffentliche Ausschreibung“ i.S. einer Ausschreibung öffentlicher Aufträge erfolgen (so auch *Blöink/Kumm*, BB 2015, S. 1067, 1069). Es muss aber für jeden Wirtschaftsprüfer die Möglichkeit gegeben sein, über die Tatsache, dass das Unternehmen ausschreibt, Kenntnis zu erlangen („Publizität der Ausschreibung“). Es ist nicht geregelt, in welcher Weise die Öffentlichkeit konkret hergestellt werden muss. In Betracht kommt etwa eine Mitteilung im Bundesanzeiger.
- 19 Anlass für eine Ausschreibung kann auch sein, dass unabhängig vom Erreichen der Höchstlaufzeit ein **neuer Abschlussprüfer** bestellt werden soll. Auch in diesem Fall muss ein Auswahlverfahren nach Art. 16 EU-VO durchgeführt werden, jedoch muss die Ausschreibung nicht „öffentlich“ i.S.v. Art. 17 Abs. 4 Buchst. a EU-VO stattfinden (vgl. Tz. 18).

---

Allein bei der Erneuerung eines Prüfungsmandats (**Wiederwahl** desselben Abschlussprüfers innerhalb der Höchstlaufzeit) muss kein Auswahlverfahren stattfinden (vgl. Art. 16 Abs. 3 Satz 1 EU-VO); dies schließt indessen die Durchführung eines Auswahlverfahrens nach Art. 16 EU-VO vor Ablauf der Höchstlaufzeit nicht aus, um z.B. die Leistungsfähigkeit des Abschlussprüfers zu beurteilen.

### 3.3. FESTLEGUNG VON ANFORDERUNGEN UND ENTSPRECHENDEN AUSWAHLKRITERIEN

#### 3.3.1. Anforderungen an den Abschlussprüfer

20 Die Ausschreibung hat sich an den **Anforderungen an den Abschlussprüfer** zu orientieren, die sich – auf Basis der gesetzlichen und berufsrechtlichen Grundlagen – aus den individuellen **Bedürfnissen des Unternehmens** ergeben. Je nach Geschäftsmodell, Größe, Komplexität, Konzernzugehörigkeit (vgl. Abschnitt 6), Internationalität sowie weiteren Merkmalen des Unternehmens können die Anforderungen an den Abschlussprüfer – auch in ihrer Gewichtung – variieren. Aus den Anforderungen an den Abschlussprüfer werden die **Auswahlkriterien** (vgl. Abschnitt 3.3.3) entwickelt, die der Ausschreibung des Prüfungsmandats und der anschließenden Auswahl des Abschlussprüfers zugrunde liegen; dabei kann es Kriterien geben, die der Abschlussprüfer aus Sicht des Unternehmens zwingend erfüllen muss, und solche, die einer Gewichtung zugänglich sind. Die Anforderungen an den Abschlussprüfer wird der Prüfungsausschuss sinnvollerweise in Abstimmung mit dem Vorstand und anderen involvierten Unternehmensstellen festlegen.

#### 3.3.2. Ausschreibungsunterlagen

21 Die zu erstellenden Ausschreibungsunterlagen enthalten die festgelegten Anforderungen an den Abschlussprüfer und sind somit die **Informationsbasis** für die Bewerber. Die Unterlagen müssen es insb. ermöglichen, die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sowie die Art und den Umfang der durchzuführenden Abschlussprüfung, d.h. ein den tatsächlichen Unternehmensverhältnissen nahekommendes Bild, zu erfassen (Art. 16 Abs. 3 Buchst. b EU-VO). Art und Umfang der den Bewerbern zur Verfügung gestellten Ausschreibungsunterlagen werden bestimmt durch das Geschäftsmodell, die Branche, die Größe und Komplexität sowie die Internationalität des Unternehmens.

22 Die Ausschreibungsunterlagen sollten insb. betriebswirtschaftlich und (gesellschafts-)rechtlich relevante Informationen enthalten. Zu diesen **Unterlagen** zählen u.a.

- Informationen zur Führungs- und Geschäftsbereichsorganisation einschließlich Organigramm des zu prüfenden Unternehmens bzw. Konzerns,
- die letzten zwei Jahres- und Konzernabschlüsse einschließlich (Konzern-) Lageberichte (ggf. auch von wichtigen Tochtergesellschaften),
- eine Übersicht mit relevanten Daten der einzelnen Konzerngesellschaften, insb. Bilanzsumme, Mitarbeiterzahl und Umsatzerlöse,
- Informationen zur Organisation des Rechnungswesens, insb. zu Shared Service Centern bzw. der Inanspruchnahme externer Dienstleistungsunternehmen,
- Beschreibung der Internen Revision und
- verfügbare Informationen zu maßgeblichen Systemen, insb. zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem, zum Risikomanagementsystem sowie zum IT-System und relevanten Subsystemen.

**Organisatorische Informationen** betreffen etwa die Terminplanung sowie die Namen und Kontaktdaten der Ansprechpartner für die Bewerber.

- 23 Nur hinreichend präzise **Leistungsbeschreibungen** können einen fairen Vergleich der Bewerber, insb. mit Blick auf das Preis-Leistungs-Verhältnis, ermöglichen. Dazu gehören auch eine Auflistung der in die Konzernabschlussprüfung einzubeziehenden Teileinheiten einschließlich einer Einschätzung über die Bedeutung dieser Teileinheiten für den Konzernabschluss und dessen Prüfung. Auch hat die Leistungsbeschreibung möglichst detaillierte Anforderungen an Art und Umfang der mündlichen und schriftlichen Berichterstattung (z.B. die Häufigkeit der Teilnahme an Besprechungen und Sitzungen) zu enthalten.
- 24 Wenn **Leistungen jenseits der gesetzlichen Anforderungen** in Form von sonstigen Bestätigungs- und Prüfungsleistungen das Unternehmen vom Abschlussprüfer erwartet werden (z.B. Prüfung von CSR-Berichten, Review von Halbjahresabschlüssen und Quartalsberichten, MaBV-Prüfungen, Bestätigungen im Zusammenhang mit regulierten Entgeltsystemen, Prüfungshandlungen in Bezug auf Financial Covenants), dann sollte dies in den Ausschreibungsunterlagen deutlich und konkretisiert benannt werden.
- 25 Die Ausschreibungsunterlagen enthalten außerdem jene Qualitätsstandards, deren Einhaltung von dem Abschlussprüfer durch die in Art. 20 EU-VO genannten „zuständigen Behörden“ gefordert wird (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. d EU-VO). Diese zuständige Behörde ist in Deutschland seit dem 17.06.2016<sup>12</sup> die

12 Vgl. Art. 12 Abs. 1 APAREG.

---

Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) (§ 66a Abs. 2 WPO). Es bleibt abzuwarten, ob die Abschlussprüferaufsichtsstelle über die Regeln der Wirtschaftsprüferordnung (WPO), der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP), der Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) und über die IDW Verlautbarungen<sup>13</sup> hinaus **eigene Qualitätsstandards** fordern wird, die dann den Ausschreibungsunterlagen beigelegt werden müssten.<sup>14</sup>

- 26 Der Abschlussprüfer unterliegt hinsichtlich der im Rahmen der Ausschreibung erhaltenen Informationen der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht (§ 43 WPO). Eine in der Praxis teilweise vorzufindende zusätzliche vertragliche **Verschwiegenheitsverpflichtung** des Abschlussprüfers ist daher nicht erforderlich.

### 3.3.3. Auswahlkriterien

- 27 Die Ausschreibungsunterlagen müssen transparente und diskriminierungsfreie, d.h. insb. sachlich begründete, **Auswahlkriterien** für die Bewertung der Bewerbungen der Abschlussprüfer enthalten (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. b Satz 3 EU-VO). Anhand der Auswahlkriterien beurteilt der Prüfungsausschuss später, welche Bewerber er dem Aufsichtsrat empfiehlt.
- 28 Um die Abschlussprüfer sinnvoll und nachvollziehbar anhand der festgelegten Auswahlkriterien beurteilen und auf dieser Grundlage eine Empfehlung an den Aufsichtsrat aussprechen zu können, **gewichtet** der Prüfungsausschuss – soweit möglich (vgl. Tz. 20) – die **Auswahlkriterien** und entwickelt ein **Auswertungsverfahren** zur Bewertung der Abschlussprüfer. Es entspricht einem fairen Vorgehen, Gewichtung und Verfahren auf alle Bewerber gleichermaßen anzuwenden. Eine quantitative Gewichtung ist nicht erforderlich, kann aber für die spätere Beurteilung der Bewerber anhand der Kriterien hilfreich sein.
- 29 **Ziel des Auswahlverfahrens** muss es sein, den am besten geeigneten Abschlussprüfer für das Unternehmen und seine individuellen Bedürfnisse zu identifizieren.
- 30 Die **Qualität** der Tätigkeit des Abschlussprüfers zeigt sich aus Sicht des Unternehmens bzw. Prüfungsausschusses darin, dass der Abschluss ordnungsgemäß geprüft und der Aufsichtsrat in seiner Überwachungsfunktion durch den Ab-

13 Die Verlautbarungen des IDW umfassen: IDW Prüfungsstandards (IDW PS), ISA-DE, IDW Qualitätssicherungsstandards (IDW QS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S), IDW Prüfungshinweise (IDW PH), IDW Rechnungslegungshinweise (IDW RH).

14 Die Verlautbarungen der APAS sind unter dem folgenden Link verfügbar: [http://www.bafa.de/DE/Abschlussprueferaufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle\\_node.html](http://www.bafa.de/DE/Abschlussprueferaufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle_node.html) (Stand: 20.11.2017).

---

schlussprüfer bestmöglich unterstützt wird. Die nachfolgend **vorgestellten Kriterien** konkretisieren diese Qualität.<sup>15</sup>

Sie erheben weder Anspruch auf Vollständigkeit, noch wird der Anspruch auf zwingende Anwendbarkeit erhoben. Dem Unternehmen steht die Zusammenstellung der Auswahlkriterien frei, solange sie transparent und diskriminierungsfrei, d.h. insb. sachlich begründet, sind. Die vorgeschlagenen Auswahlkriterien sind nicht formelhaft anzuwenden, sondern vor dem Hintergrund der Besonderheiten des Unternehmens anzulegen und können dazu dienen, Fragen an den Abschlussprüfer zu entwickeln.

- 31 **Unabhängigkeit** – Von besonderer Bedeutung ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, weil es sich um ein Kriterium handelt, das keiner Gewichtung zugänglich ist. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers schließt neben seiner persönlichen Unabhängigkeit auch die seiner Mitarbeiter mit ein.

Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat haben die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch im Rahmen des Auswahlverfahrens zu **überwachen** (vgl. insb. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG).

Zur **Beurteilung der Gefährdungen** für seine Unabhängigkeit hat der Abschlussprüfer, bevor er ein Mandat zur Jahresabschlussprüfung eines Unternehmens **fortsetzt**, gemäß Art. 6 Abs. 1 EU-VO Folgendes zu beurteilen und zu dokumentieren:

- ob er die Bedingungen zu den **Höchstlaufzeiten** des Prüfungsmandats erfüllt hat (sog. interne und externe Rotationspflichten, Art. 17 EU-VO);
- ob er die Anforderungen an **Prüfungshonorare** (Art. 4 EU-VO), insb. zur maximal zulässigen Höhe der Gesamthonorare für zulässige Nichtprüfungsleistungen<sup>16</sup> (sog. 70%-Cap, Art. 4 Abs. 2 EU-VO) sowie zur Umsatzabhängigkeit (Art. 4 Abs. 3 EU-VO), erfüllt hat;

15 Bei der Entwicklung der Kriterien wurden auch internationale Überlegungen berücksichtigt. Vgl. i. u. a.  
> [http://www.fee.be/images/publications/company\\_law/160115\\_Impact\\_of\\_audit\\_reform\\_on\\_audit\\_committee.pdf](http://www.fee.be/images/publications/company_law/160115_Impact_of_audit_reform_on_audit_committee.pdf)  
> [http://www.fee.be/images/Auditor\\_selection\\_Towards\\_best\\_practices\\_1310.pdf](http://www.fee.be/images/Auditor_selection_Towards_best_practices_1310.pdf)  
> <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/annualauditorevaluationtoolinteractive.pdf?sfvrsn=2>  
> [https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Audit-Quality-Practice-Aid-for-Audit-Committee-\(1\).pdf](https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Audit-Quality-Practice-Aid-for-Audit-Committee-(1).pdf)  
> [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf)  
> [http://www.thecaq.org/docs/default-source/reports-and-publications/auditqualityindicators\\_journeyandpath2016.pdf?sfvrsn=4](http://www.thecaq.org/docs/default-source/reports-and-publications/auditqualityindicators_journeyandpath2016.pdf?sfvrsn=4)

16 Vgl. IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, <https://www.idw.de/blob/98172/c4906f2a0e4ed3d00c43ded59198b633/down-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf> (Stand: 09.01.2018).



- ob er die Anforderungen im Zusammenhang mit den **verbotenen Nichtprüfungsleistungen** im zu prüfenden Geschäftsjahr (sog. Blacklist, Art. 5 EU-VO) eingehalten hat und
- ob er beachtet hat, dass Nichtprüfungsleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung und der Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren i.S.v. Art. 5 Abs. 1 Satz 2 Buchst. e EU-VO auch in dem Geschäftsjahr, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorangeht, nicht erbracht werden dürfen (sog. **Cooling-in**);
- die **Integrität** der Mitglieder des Aufsichtsrats und des Vorstands des Unternehmens (Art. 6 Abs. 1 Buchst. c EU-VO).

Möchte ein Abschlussprüfer ein Mandat zur Abschlussprüfung eines Unternehmens **erstmalig annehmen**, hat er zur gemäß Art. 6 Abs. 1 EU-VO erforderlichen **Beurteilung der Gefährdungen** für seine Unabhängigkeit von den zuvor genannten Kriterien nur die drei letztgenannten zu beurteilen und zu dokumentieren.

Im Rahmen des Auswahlverfahrens kann der Abschlussprüfer zudem folgende Informationen über seine Unabhängigkeit liefern:

- Erklärung des Abschlussprüfers in seinem jährlich zu veröffentlichenden **Transparenzbericht**<sup>17</sup>, mit welchen Maßnahmen er seine Unabhängigkeit zu wahren sucht, und Bestätigung, dass eine interne Überprüfung der Einhaltung von Unabhängigkeitsanforderungen stattgefunden hat (Art. 13 Abs. 2 Buchst. g EU-VO);
- sog. **Unabhängigkeitserklärung** nach Ziffer 7.2.1 Abs. 1 DCGK, die der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss vor der Unterbreitung des Wahlvorschlags des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung einzuholen haben.

Neben den Vorschriften der EU-VO zur Gewährleistung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist diese auch nach den **Unabhängigkeitsvorgaben der §§ 319, 319a, 319b HGB** sowie der **BS WP/vBP** zu beurteilen.

Mit Blick auf die Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, insb. zur Erlaubnis von Nichtprüfungsleistungen, empfiehlt es sich, das Auswahlverfahren frühzeitig durchzuführen.

- 32 **Qualitätssicherungssystem** – Der Abschlussprüfer sollte das in seiner Praxis implementierte **Qualitätssicherungssystem** beschreiben. Hierzu gehören z.B. Darstellungen zu den Auswahlverfahren und Fortbildungsmaßnahmen in Bezug auf

17 Vgl. APAS, Verlautbarung Nr. 2 vom 7. März 2017 zum Zeitpunkt der erstmaligen Veröffentlichung eines Transparenzberichts nach Art. 13 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

---

die in der Prüfung eingesetzten Mitarbeiter, zur Sicherstellung der Einhaltung der Unabhängigkeit der Mitarbeiter, zur Durchsetzung einer positiven Qualitätskultur (sog. tone from the top), zum Umgang mit Beschwerden von Mitarbeitern und Dritten sowie Informationen zu den Nachschumaßnahmen in der Praxis.

- 33 Geschäftsverständnis – Der Abschlussprüfer sollte darlegen können, dass insb. das verantwortliche Prüfungsteam über relevante (auch ähnliche) **Branchenexpertise** verfügt, um das **Geschäftsmodell** des Unternehmens sowie die typischen Risiken zu verstehen. Ein gutes Geschäftsverständnis schließt ein Verständnis des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds<sup>18</sup> des Unternehmens sowie seiner klassischen Geschäfts- und Fehlerrisiken<sup>19</sup> mit ein.
- 34 Prüfungsteam – Die Zusammensetzung und Struktur des Prüfungsteams mit den jeweiligen **praktischen Erfahrungen, Qualifikationen** und spezialisierten **Fachkenntnissen** der Mitglieder des Prüfungsteams sollten vorgestellt werden. Zeitliche, personelle und räumliche **Verfügbarkeiten** sind wichtige ergänzende Informationen; insb. bei internationalen Konzernprüfungen sollte dargestellt werden, in welcher Form auch ausländische Kollegen einbezogen werden.

Hilfreich sind Ausführungen darüber, ob und wie der Abschlussprüfer bei Bedarf **Fachexpertise** zur Beurteilung fachlicher Spezialthemen in den Prüfungsablauf einbindet.

- 35 Organisation des Prüfungsprozesses – Der Abschlussprüfer sollte über die notwendigen personellen und materiellen **Ressourcen** verfügen. Hierzu gehört je nach Größe und Struktur des zu prüfenden Unternehmens bzw. der Unternehmensgruppe auch die Fähigkeit, eine Konzernabschlussprüfung unter Einbeziehung der Teilbereichsprüfer zu organisieren sowie globale und lokale Prüfungshandlungen durchzuführen und zu koordinieren.

Der Abschlussprüfer sollte zudem nachweisen können, dass sein Prüfungsprozess den aktuellen gesetzlichen und berufsständischen **Standards** entspricht, und erläutern, wie sein Prüfungsprozess mit dem Abschlusserstellungsprozess zeitlich und inhaltlich abgestimmt wird.

Er sollte die **zeitliche Prüfungsplanung** vorstellen und dabei insb. auf die sachliche und zeitliche Abstimmung seiner Prüfungsdurchführung mit den Ab-

18 Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 230)* (Stand: 08.12.2005).

19 Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.)* (Stand: 13.03.2013), Tz. 13-18.

---

läufen des Unternehmens eingehen.

- 36 Prüfungsansatz und -strategie – Der Abschlussprüfer sollte nicht nur sein **allgemeines Prüfungsvorgehen** vorstellen, sondern insb. das konkrete in Bezug auf das Unternehmen **geplante Prüfungsvorgehen**. Bei der Beschreibung des **Prüfungsansatzes** sind auch die verwendeten Prüfungstools, wie z.B. Checklisten oder Prüfungsprogramme (vgl. Tz. 37), sowie der Prüfungsumfang und die Prüfungstiefe zu erläutern. Dabei kann der aktuelle, d.h. sich wieder bewerbende Abschlussprüfer auch auf Möglichkeiten der Effizienzverbesserung der Prüfungsdurchführung eingehen.

Ergänzend kann auf **unternehmensindividuelle Bedürfnisse** eingegangen werden, z.B. wenn das Unternehmen auf Shared Service Center bzw. andere Dienstleistungsunternehmen zurückgreift.

- 37 IT-Systeme und Prüfungs-Tools – Der Abschlussprüfer sollte die von ihm verwendete **Technologie** zur Prüfungsabwicklung, d.h. z.B. die verwendete Prüfungssoftware, den Einsatz IT-gestützter Datenanalyseverfahren oder andere IT-Tools, vorstellen. Dabei könnte auch auf den Umgang mit Schnittstellen zwischen den IT-Systemen des Unternehmens und des Abschlussprüfers eingegangen werden. Der Abschlussprüfer sollte dazu in der Lage sein, seine IT-Systeme und Prüfungs-Tools auf die Anforderungen des Unternehmens einzustellen und auf die individuellen Herausforderungen für das Unternehmen im Zusammenhang mit Digitalisierung einzugehen.
- 38 Kommunikationsstrategie – Der Abschlussprüfer sollte Vorschläge für Regeln und Abläufe zur **Mandantenkommunikation**, d.h. insb. zur Zusammenarbeit mit Prüfungsausschuss, Aufsichtsrat und in die Prüfung eingebundenen Mitarbeitern des Unternehmens, vorlegen. Dies betrifft z.B. auch die Art der Kommunikation von Prüfungsfeststellungen, insb. Art, Zeitpunkte und Umfang der Berichterstattung (z.B. Sitzungsteilnahmen).
- 39 Honorarvorschlag – Der Abschlussprüfer ist bei seiner Vergütung an gesetzliche (insb. § 55 WPO zum grundsätzlichen Verbot eines **Erfolgshonorars**) und regulatorische (insb. § 27 Abs. 2 BS WP/vBP zur grundsätzlichen Unzulässigkeit eines **Pauschalhonorars**) Vorgaben gebunden. Bei der Ermittlung seines Honorarvorschlags hat der Abschlussprüfer das Geschäftsmodell und die Risikosituation des Unternehmens einzuschätzen und zu berücksichtigen.

Bei der Beurteilung des in diesem Rahmen angeforderten Honorarvorschlags sollte das Unternehmen das **Preis-Leistungs-Verhältnis** vor dem Hintergrund

---

des angebotenen Prüfungsumfangs und der Prüfungstiefe bewerten. Hierzu ist es erforderlich, Preis-Mengen-Gerüst und Team-Mix der Angebote zu vergleichen. Sollten die Angebote der Abschlussprüfer im Preis deutlich auseinander liegen, liegt es nahe, kritisch zu hinterfragen, welchen Prüfungsumfang und welche Prüfungstiefe die Bewerber zugrunde legen und welche Auswirkungen die unterschiedlichen Honorare auf die Prüfungsqualität haben können. Stundensätze sollten im Verhältnis zu vergleichbaren Dienstleistern (z.B. Steuerberater, Rechtsanwälte, Unternehmensberater) sowie den Erwartungen an die Expertise des Prüfungsteams beurteilt werden.

Die **Zusammensetzung** des Honorars des Abschlussprüfers sollte transparent sein. Die Honorarschätzung beruht auf den zuvor vom Unternehmen in den Ausschreibungsunterlagen angegebenen Informationen und hängt damit von deren Verlässlichkeit ab. In der Praxis kann es durch veränderte Umstände zu Änderungen, z.B. Ausweitungen des Prüfungsumfangs und der Prüfungshandlungen, und damit verbunden des Honorars kommen.

- 40 Angebotspräsentation – Die **Art und Weise** der Präsentation des Angebots einschließlich der **Diskussion** mit den Unternehmensvertretern und dem Prüfungsausschuss sollte als Auswahlkriterium in die Beurteilung miteinbezogen werden.
- 41 Arbeitsproben – Bei Arbeitsproben ist zu beachten, dass sie die **Unabhängigkeit** des Abschlussprüfers beeinträchtigen können, wenn dadurch eine Bindung des Prüfers an die Beurteilung des Sachverhalts erzeugt wird. Sollte das Unternehmen ausnahmsweise dennoch zur Einschätzung der Expertise der Bewerber Arbeitsproben verlangen, muss darauf geachtet werden, dass keinerlei Beziehung zu tatsächlichen Unternehmenstransaktionen bestehen und die rein abstrakten Arbeitsproben in einem **angemessenen Verhältnis** zur ausgeschriebenen Abschlussprüfung stehen.<sup>20</sup> Im Rahmen der Abschlussprüfung sind Maßnahmen zur Begrenzung der Unabhängigkeitsrisiken vorzunehmen.
- 42 Externe Nachweise – Der Prüfungsausschuss kann bei seiner Beurteilung des Abschlussprüfers auch auf externe Nachweise, z.B. den Bericht über die letzte Qualitätskontrolle oder ISO-Zertifizierungen des Qualitätssicherungssystems, zurückgreifen.

Zudem haben das Unternehmen und der Prüfungsausschuss auch alle Erkenntnisse oder Schlussfolgerungen aus **Inspektionen** der in Art. 26 Abs. 8 EU-VO

20 Vgl. hierzu auch den Praxishinweis der WPK zur Einforderung von Arbeitsproben im Rahmen von Ausschreibungen – berufsrechtliche Grenzen, <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/ausschreibungen/> (Stand: 20.11.2017).

---

genannten und gemäß Art. 28 Buchst. d EU-VO von der Abschlussprüferaufsichtsstelle veröffentlichten Kontrollberichte über bietende Abschlussprüfer zu berücksichtigen (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. e EU-VO). Die Gesamtaussage des Inspektors<sup>21</sup> zum Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft i.S.d. § 62b Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 57a Abs. 5 WPO ist insofern ein Nachweis, auf den der Prüfungsausschuss zurückgreifen wird.<sup>22</sup> Es ist zu beachten, dass Feststellungen bei den Inspektionen nicht zwangsläufig etwa mit einer mangelnden Fähigkeit, ordnungsgemäße Abschlussprüfungen durchzuführen, gleichzusetzen sind, vielmehr ist die Relevanz der Feststellungen für das Unternehmen konkret zu beurteilen.

### 3.4. ANSPRACHE DER BEWERBER

43 Bei der Gestaltung des Auswahlverfahrens und auch bei der Frage, welche **Bewerber** anhand der objektiven Kriterien als potentielle Abschlussprüfer angesprochen werden sollen, ist das Unternehmen grundsätzlich **frei** (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. c und a EU-VO).

44 **Einschränkungen** entstehen aber etwa dadurch, dass die Vorgaben zur Unabhängigkeit zu berücksichtigen sind. Außerdem darf die Teilnahme von Prüfungsgesellschaften nicht von vornherein ausgeschlossen sein, die im vergangenen Kalenderjahr im betroffenen Mitgliedstaat weniger als 15 % der von PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. a EU-VO). Zur Identifikation dieser Prüfungsgesellschaften ist die Abschlussprüferaufsichtsstelle verpflichtet, eine jährlich aktualisierte Liste der betreffenden Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu veröffentlichen (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 3 EU-VO); in Deutschland nimmt diese Aufgabe die Abschlussprüferaufsichtsstelle wahr.<sup>23</sup>

45 Im Fall einer Verlängerung des Prüfungsmandats nach Ablauf der Höchstlaufzeit ist darauf zu achten, dass es sich um ein „**öffentliches Ausschreibungsverfahren**“ i.S.v. Art. 17 Abs. 4 Buchst. a EU-VO handeln muss (vgl. Tz. 18).

21 In der Vergangenheit wurde eine solche Gesamtaussage in den Berichten der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) nicht getroffen. Insofern ist eine solche Aussage erst verfügbar, wenn die neue Abschlussprüferaufsichtsstelle erstmals Berichte auf der Grundlage von § 62b Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 57a Abs. 5 WPO erstellt.

22 In Deutschland werden keine Kontrollberichte bezogen auf einzelne Abschlussprüfer veröffentlicht. Bisher gibt es nur einen allgemeinen jährlichen Tätigkeitsbericht der APAK sowie die nichtöffentlichen Sonderuntersuchungsberichte für einzelne WP-Praxen.

23 Vgl. APAS, Verlautbarung Nr. 3 vom 9. Juni 2017 – Liste der Abschlussprüfer gemäß Artikel 16 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, [http://www.bafa.de/DE/Abschlussprueferaufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle\\_node.html](http://www.bafa.de/DE/Abschlussprueferaufsichtsstelle/abschlussprueferaufsichtsstelle_node.html) (Stand: 20.11.2017).

---

### 3.5. VORAUSWAHL DER BEWERBER

- 46 Im Verlauf des Auswahlverfahrens werden die Abschlussprüfer anhand der festgelegten Auswahlkriterien bewertet und bei Erfüllung der Anforderungen in die engere Wahl genommen. Eine solche **Vorauswahl** kann auf verschiedenen Stufen des Bewerbungsprozesses und bei Bedarf auch in mehreren Schritten durchgeführt werden.
- 47 Die Letztverantwortung für die Vorauswahl verbleibt auch dann beim **Prüfungsausschuss**, wenn er sie nach Abstimmung mit dem Vorstand auf Mitarbeiter des Unternehmens delegiert.

### 3.6. RÜCKFRAGEN UND INFORMATIONSGESPRÄCHE

- 48 Im Stadium zwischen dem Versand der Ausschreibungsunterlagen und der Angebotsabgabe bedeutet ein transparentes und diskriminierungsfreies Auswahlverfahren, dass die Bewerber grundsätzlich auf dem jeweils **gleichen Informationsstand** gehalten werden.

Dies könnte bspw. gewährleistet werden, indem häufige Rückfragen in einem Q&A-Papier gebündelt werden, das allen Bewerbern zur Verfügung gestellt wird, oder Datenräume eingerichtet werden, auf die alle Bewerber Zugriff haben. Hiermit kann auch die Transparenz des Auswahlverfahrens erhöht werden.

- 49 Im Laufe des Auswahlverfahrens kann das Unternehmen **direkte Verhandlungen** mit interessierten Bietern führen (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. c EU-VO).
- 50 Es entspricht einem fairen Verfahren, allen in die engere Wahl kommenden Bewerbern die Möglichkeit eines **persönlichen Gesprächs** zu geben. Diese Möglichkeit des gegenseitigen Kennenlernens ist insb. für die Bewerber hilfreich, die das Unternehmen nicht aufgrund früherer Aufträge kennen. Es empfiehlt sich, dass mindestens der Vorsitzende des Prüfungsausschusses an einem solchen persönlichen Gespräch teilnimmt. Den nicht teilnehmenden Mitgliedern ist über die Gespräche zu berichten.

### 3.7. ANGEBOTSABGABE UND PRÄSENTATION

- 51 Der Prüfungsausschuss legt einen transparenten und diskriminierungsfreien Ablauf fest, wie die in die engere Auswahl kommenden Abschlussprüfer ihre **Angebote präsentieren**. Er regelt außerdem, welche seiner Mitglieder sowie wer sonst von Seiten des Unternehmens bei der Präsentation der Angebote anwesend ist.

- 
- 52 Der Prüfungsausschussvorsitzende sollte die Diskussionen leiten. Dauer und Inhalt von **Präsentation und Diskussion** richten sich nach den Anforderungen des Unternehmens an den Abschlussprüfer.
  - 53 Der Prüfungsausschuss hat sich zumindest von den Bewerbern, die in die engere Wahl kommen, **persönlich ein Bild zu machen**, um diese selbst beurteilen (vgl. Tz. 55) und aus ihnen mindestens zwei Bewerber für seine Empfehlung an den Aufsichtsrat auswählen zu können (vgl. Tz. 56).

### 3.8. BEURTEILUNG DER ANGEBOTE UND AUSWAHLENTSCHEIDUNG

- 54 Das „**Unternehmen beurteilt**“ die Vorschläge der sich bewerbenden Abschlussprüfer anhand der in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. e Satz 1 EU-VO).  
Über die im Auswahlverfahren gezogenen Schlussfolgerungen erstellen die in das Verfahren einbezogenen Mitarbeiter des Unternehmens einen **Bericht** (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. e Satz 2 Halbsatz 1 EU-VO).
- 55 Dies ersetzt nicht die eigenverantwortliche Auswahlentscheidung des Prüfungsausschusses. Vielmehr muss der Bericht durch den „**Prüfungsausschuss validiert**“ werden (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. e Satz 2 Halbsatz 2 EU-VO).

## 4. EMPFEHLUNG DES PRÜFUNGSAUSSCHUSSES AN DEN AUFSICHTSRAT

- 56 Der Prüfungsausschuss legt dem Aufsichtsrat eine **Empfehlung** für die Bestellung des Abschlussprüfers vor (Art. 16 Abs. 2 Unterabs. 1 EU-VO). Die Empfehlung muss begründet sein und mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat enthalten. Für einen der beiden Vorschläge hat der Prüfungsausschuss eine Präferenz anzugeben und zu begründen (Art. 16 Abs. 2 Unterabs. 2 EU-VO).
- 57 In seiner Empfehlung muss der Prüfungsausschuss außerdem **erklären**, dass seine Empfehlung frei von ungebührlicher Einflussnahme Dritter ist und ihm keine Klausel auferlegt wurde, die die Auswahl auf bestimmte Prüfungsgesellschaften begrenzt (Art. 16 Abs. 2 Unterabs. 3 EU-VO).
- 58 Die Auswahlentscheidung des Prüfungsausschusses ist im Prüfungsausschussprotokoll zu **dokumentieren**.

---

## 5. VORSCHLAG DES AUFSICHTSRATS AN DIE HAUPTVERSAMMLUNG

- 59 Der Aufsichtsrat unterbreitet der Hauptversammlung den **Wahlvorschlag** für den Abschlussprüfer. Der Aufsichtsrat stützt seinen Vorschlag auf die Wahlempfehlung des Prüfungsausschusses. Dabei entscheidet<sup>24</sup> er eigenständig, ob er der Präferenz des Prüfungsausschusses folgt oder nicht.
- 60 Der Wahlvorschlag des Aufsichtsrats enthält Empfehlung und Präferenz des Prüfungsausschusses (Art. 16 Abs. 5 Unterabs. 1 EU-VO). **Weicht der Vorschlag** des Aufsichtsrats von der Präferenz des Prüfungsausschusses **ab**, hat der Aufsichtsrat die Gründe anzugeben, warum er der Empfehlung nicht gefolgt ist (Art. 16 Abs. 5 Unterabs. 2 Satz 1 EU-VO). Der Aufsichtsrat darf jedoch keinen Abschlussprüfer vorschlagen, der nicht an dem vom Prüfungsausschuss durchzuführenden Auswahlverfahren teilgenommen hat (Art. 16 Abs. 5 Unterabs. 2 Satz 2 EU-VO).
- 61 Es bietet sich an, im Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung auf das Auswahlverfahren einzugehen (§ 171 Abs. 2 Satz 2 AktG).

## 6. BESONDERHEITEN BEI KONZERNEN – AKTUALISIERT

- 62 Bei einer Ausschreibung im Konzern ist darauf zu achten, dass der Prüfungsausschuss jeder Konzerngesellschaft die Zuständigkeit und Verantwortung für das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers für seine Gesellschaft behält.

Die Ausschreibung von Abschlussprüfungen kann im Konzern für alle Konzerngesellschaften zentral organisiert werden, wobei die jeweiligen Prüfungsausschüsse in das Verfahren einzubeziehen sind.<sup>25</sup> Eine zentrale Organisation des Auswahlverfahrens bedeutet nicht, dass es einen konzerneinheitlichen Abschlussprüfer geben muss.

24 Vgl. IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, s.o. (Fn. 5), Tz. 13.

25 Vgl. Antwort der EU Kommission zur Zulässigkeit der Koordination der Ausschreibung in einem Konzern mit mehreren PIE-Konzernunternehmen <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2017-001176&language=EN> (Stand: 20.11.2017).



---

## 7. ABSCHLIESSENDE HINWEISE

- 63 Die Auswahlentscheidung sollte nicht nur den ausgewählten Bewerbern, sondern auch den **nicht ausgewählten Bewerbern** mitgeteilt werden. Nachdem der Prozess der Ausschreibung der Abschlussprüfung nicht nur für das Unternehmen, sondern auch für die teilnehmenden Bewerber zeit- und kostenaufwendig ist, entspricht es einem fairen Verfahren, dass das Unternehmen den nicht ausgewählten Bewerbern qualifizierte Rückmeldung zur jeweiligen Bewerbung gibt.
- 64 Das Unternehmen ist verpflichtet, auf Anforderung der Abschlussprüferaufsichtsstelle die Ordnungsmäßigkeit des Ausschreibungsverfahrens nachzuweisen (Art. 16 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. f EU-VO). Daher empfiehlt es sich, die Ausschreibungsunterlagen, die erhaltenen Angebote, die gehaltenen Präsentationen, die vorgenommenen Auswertungen der Angebote, den Bericht des Unternehmens über die im Auswahlverfahren getroffenen Schlussfolgerungen, die Erwägungen zur Empfehlung des Prüfungsausschusses sowie den Beschluss des Aufsichtsrates für den Vorschlag an die Hauptversammlung zusammenfassend zu **dokumentieren**.



**Bildrechte:**

**Umschlag:** ©istock.com\_artjazz  
©istock.com\_kupicoo

**Innenteil:** ©istock.com\_artjazz



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0  
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: [info@idw.de](mailto:info@idw.de)  
Web: [www.idw.de](http://www.idw.de)