

Arbeitshilfen
für Aufsichtsräte **12**



**Die Beauftragung des
Abschlussprüfers durch
den Aufsichtsrat**

Arbeitshilfe für Aufsichtsräte 12

Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat

Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

Angaben zu den Autoren der Arbeitshilfe

Prangenberg, Arno, Dipl.-Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater.

Sollanek, Achim, Dipl.-oec., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Die **Arbeitshilfen für Aufsichtsräte** sind ein Servicedienst und enthalten Erläuterungen und Orientierungshilfen zu praktischen Problemen und Unternehmensmitbestimmung.

Die Arbeitshilfen erscheinen unregelmäßig und werden laufend ergänzt.

Das Gesamtverzeichnis befindet sich am Ende des Heftes.

Herausgeber:

Hans-Böckler-Stiftung

Redaktion:

Alexandra Krieger, Dr. Roland Köstler

Bezug:

Unter Verwendung der Bestell-Nr. 25012 bei:

Setzkasten GmbH

Kreuzbergstraße 56, 40489 Düsseldorf

Telefax (02 11) 408 00 90-40 oder mail@setzkasten.de

4. Erweiterte Neuauflage, August 2010

Inhaltsverzeichnis

1. Die Funktion des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat	4
2. Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat der AG	8
2.1 Die Besonderheiten bei der kapitalmarktorientierten AG	10
2.2 Besonderheiten bei Versicherungen	11
2.3 Besonderheiten bei Kreditinstituten	11
3. Besonderheiten bei der Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat einer GmbH	12
4. Besonderheiten bei Bestellung und Beauftragung des Abschlussprüfers für den Konzernabschluss	13
5. Formelle Fragen bei der Bestellung und Auftragserteilung	14
5.1 Beschlussfassung bei der Bestellung	14
5.2 Beschlussfassung bei der Auftragserteilung	15
5.3 Unterzeichnung des Auftrages	17
5.4 Entgegennahme der Auftragsbestätigung des Abschlussprüfers	18
5.5 Kündigung und Widerruf des Prüfungsauftrags	18
6. Inhaltliche Fragen der Auftragserteilung	19
6.1 Empfehlung des DCGK zur Vereinbarung von Informationspflichten	19
6.2 Festlegung zusätzlicher Prüfungsschwerpunkte	19
6.3 Vereinbarung zur Berichterstattung	22
6.4 Honorarvereinbarung	25
7. Wahl und Beauftragung mehrerer Abschlussprüfer bei Gemeinschaftsprüfungen	26
8. Die Entgegennahme des Prüfungsberichtes und die Bilanzsitzung	27
8.1 Die Entgegennahme des Prüfungsberichtes	27
8.2 Die Bilanzsitzung	27
9. Fazit	30
Literaturverzeichnis	31
Über die Hans-Böckler-Stiftung	33

1 Die Funktion des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat

Die **Aufgabe** der **Aufsichtsräte** ist die **Überwachung** der Führung der Geschäfte durch den Vorstand. Um diese Aufgabe erfüllen zu können, hat der Aufsichtsrat (AR) bestimmte Rechte gegenüber dem Vorstand. Dem stehen auch entsprechende Pflichten des Vorstandes gegenüber. So hat der Vorstand z. B. die Pflicht einer Berichterstattung gegenüber dem Aufsichtsrat gem. § 90 AktG.

Die Entgegennahme, Prüfung und Diskussion der Vorstandsberichte gehört zum Kern der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrates. In der normalen Aufsichtsratspraxis fällt jedoch die Qualität der Berichterstattung durch den Vorstand mangels detaillierter gesetzlicher Regelungen sehr unterschiedlich aus.

Ein **wichtiges Instrument** zur **Wahrnehmung** der **Kontrollaufgabe** durch den Aufsichtsrat ist deshalb nach wie vor der von den gesetzlichen Vertretern (Vorstand bzw. Geschäftsführung) aufzustellende (§ 264 HGB) und im Regelfall vom Abschlussprüfer zu prüfende (§ 316 Abs. 1 HGB) **Jahresabschluss** der Gesellschaft. Dasselbe gilt für die Aufstellung (§ 290 HGB) und die Prüfung (§ 316 Abs. 2 HGB) eines **Konzernabschlusses**. Außerdem hat der Aufsichtsrat die gesetzlich geregelte Verpflichtung, den Jahresabschluss und bei Mutterunternehmen den Konzernabschluss zu prüfen (§ 171 Abs. 1 AktG) und ihn per Beschlussfassung zu billigen (§ 171 Abs. 2 S. 3, 4 u. 5 AktG). Bei Aktiengesellschaften ist der Jahresabschluss in der Regel mit der Billigung auch festgestellt (§ 172 AktG) und dient damit den Aktionären in der Hauptversammlung als Grundlage für einen Gewinnverwendungsbeschluss (§ 174 AktG).

Die folgende Abbildung verdeutlicht den Ablauf von der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses bis zum Gewinnverwendungsbeschluss durch die Hauptversammlung:

Da sich der Jahresabschluss/Konzernabschluss vor allem an unternehmensexterne Adressaten wendet (z. B.: Gläubiger, Fiskus, Banken, Presse und natürlich Aktionäre bzw. Gesellschafter des Unternehmens), kommt der Prüfung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat besondere Bedeutung zu. Die externen Adressaten müssen sich auf die Fähigkeit des Aufsichtsrates zur kritischen Prüfung verlassen können. Unterstützt wird der Aufsichtsrat bei der Wahrnehmung seiner Prüfungsfunktion durch den Abschlussprüfer; dieser hat insofern eine Hilfsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat. Gegenstand und Umfang der Prüfung sowie die Berichterstattung über die Prüfung sind durch gesetzliche Regelungen und – für den einzelnen Abschlussprüfer praktisch verbindliche – Standards des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer (IDW) viel detaillierter als die Berichterstattung des Vorstandes gegenüber dem Aufsichtsrat geregelt. Daher haben die Prüfung und vor allem die Berichterstattung über die Prüfung in der Praxis der Aufsichtsratsstätigkeit einen hohen Stellenwert. Das gilt speziell auch für Arbeitnehmervertreter in Aufsichtsräten, für die detaillierte Informationen über die Lage des Unternehmens wichtig sind, um rechtzeitig Veränderungen, insbesondere bedrohliche Entwicklungen für das Unternehmen und damit auch für die Arbeitnehmer, zu erkennen und soweit möglich gegensteuern zu können.

Die Gesetzgebung zur Überwachung des Vorstands bzw. der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat hat in den letzten gut zehn Jahren vornehmlich durch einige spektakuläre Firmenzusammenbrüche und Unternehmensschieflagen mehrfache Überarbeitungen erfahren, wie der nachfolgende kurze historische Abriss verdeutlichen soll.

So wurde zunächst im April 1998 das **Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich** (KonTraG) verabschiedet. Als Zielsetzungen wurden seinerzeit¹ u. a. formuliert:

1 Für den Aufsichtsrat der GmbH gilt diese Vorschrift durch entsprechende Verweise in § 52 GmbHG (freiwilliger Aufsichtsrat; dort allerdings nur, soweit der Gesellschaftsvertrag – zulässigerweise – nichts Abweichendes bestimmt), § 25 MitbestG und § 1 DrittelbG (mitbestimmter Aufsichtsrat; § 111 Abs. 2 S. 3 AktG gilt für die GmbH mit mitbestimmtem Aufsichtsrat zwingend).

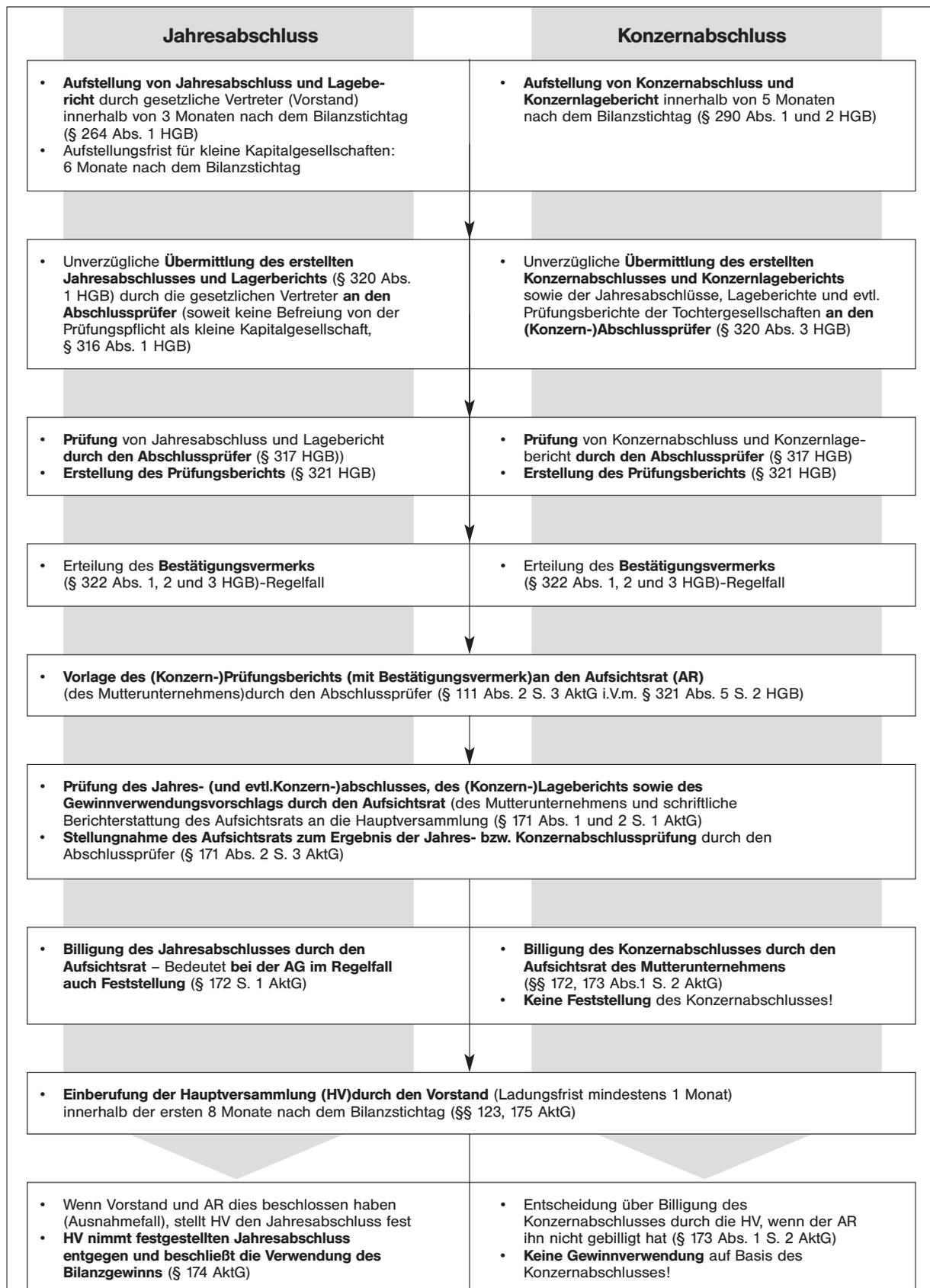


Abbildung 1: Von der Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses bis zum Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung bei der Aktiengesellschaft

- Verbesserungen im Rahmen der Kontrollfunktion des Aufsichtsrates,
- Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung und
- Verbesserung der Zusammenarbeit von Abschlussprüfern und Aufsichtsrat.

Eine der wesentlichen durch das KonTraG geschaffenen Bestimmungen besagte, dass der Abschlussprüfer vom Aufsichtsrat (statt wie bis dahin vom Vorstand) beauftragt wird (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG für die Aktiengesellschaft)². Damit sollte die Funktion des Abschlussprüfers als Hilfsorgan des Aufsichtsrates unterstrichen und so die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer verbessert werden. Die vorliegende Arbeitshilfe soll einige Anregungen dafür geben, wie eine Beauftragung durch den Aufsichtsrat in der Praxis aussehen kann.

Im Anschluss an das KonTraG folgte die Arbeit der Regierungskommission „**Corporate Governance**“, die mit einem umfangreichen Bericht voller Reformvorschläge abschloss. Das Ergebnis war der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) zur Aufstellung von Maßstäben für die Führung und Kontrolle von Unternehmen. Dieser Kodex fand am 26.07.2002 über das verabschiedete Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (TransPuG) indirekt Eingang in das deutsche Aktienrecht. Mit dem TransPuG wurden zwei Ziele verfolgt:

- Verbesserung der Informationsversorgung des Aufsichtsrats,
- Anpassung an internationale Gepflogenheiten.

Hierzu wurden folgende wesentliche Änderungen im AktG und im HGB vorgenommen.

Änderungen im Aktienrecht durch TransPuG:

- Konzernweite Berichterstattung des Vorstands (regelmäßige Berichterstattung des Vorstands an den Aufsichtsrat über Soll-Ist-Abweichungen zwischen einmal berichteten Planungen und dem tatsächlichen Geschäftsverlauf),
- Stärkung der Rechte einzelner Aufsichtsräte, z. B. Einberufung einer Sitzung auch durch ein einzelnes Aufsichtsratsmitglied,
- Erhöhung der Sitzungsfrequenz des Aufsichtsrats auf vier Sitzungen (zwei pro Halbjahr), sofern der Aufsichtsrat nicht beschließt, dass nur eine Sitzung pro Halbjahr durchzuführen ist,
- Zustimmungspflicht durch den Aufsichtsrat für einzelne Geschäfte,
- Entsprechenserklärung zum Kodex und
- Billigung des Konzernabschlusses durch den Aufsichtsrat.

Änderungen im Handelsrecht:

- Anhangsangabe über Abgabe und Veröffentlichung der Entsprechenserklärung,
- Segmentberichterstattung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel sind eigenständige Bestandteile des Konzernabschlusses kapitalmarktorientierter Muttergesellschaften,
- Verzicht auf steuerliche Wertansätze im Konzernabschluss und
- Prüfung des Risikomanagementsystems bei allen börsennotierten Aktiengesellschaften.

Der Deutsche Corporate Governance Kodex wird in der Regel einmal jährlich vor dem Hintergrund nationaler und internationaler Entwicklungen überprüft und bei Bedarf angepasst. Er liegt aktuell in der Fassung vom 18. Juni 2009 vor.

Mit Inkrafttreten des **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)** im Mai 2009 sollen deutsche Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden international vergleichbarer sowie kleine und mittelständische Unternehmen

² Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft müssen jährlich erklären, dass den Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“ entsprochen wurde und wird bzw. welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden (§ 161 Abs. 1 AktG). Inzwischen ist die Nichtanwendung von Empfehlungen auch zu begründen.

von Bilanzierungsaufwand entlastet werden. Die Reform wird als die bis dato größte deutsche Bilanzrechtsänderung seit Verabschiedung des Bilanzrichtliniengesetzes 1985 angesehen und umfasst wesentliche Änderungen im Handelsrecht und im Aktiengesetz. Die meisten Änderungen betreffen Vorschriften zur Rechnungslegung der Unternehmen. Einige Gesetzesänderungen betreffen jedoch auch Regularien zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung bzw. die Organisation des Aufsichtsrats. Nachfolgend werden einige wesentliche diesbezügliche Änderungen vorgestellt:

Wesentliche die Abschlussprüfung betreffende Änderungen im Handelsrecht durch das BilMoG:

- Pflicht bei vorzeitiger Auftragsbeendigung der Prüfertätigkeit neben den Gesellschaftsorganen die zuständige Wirtschaftsprüfungskammer unverzüglich über Abberufung oder Rücktritt zu informieren.
- Verpflichtende Anwendung der internationalen Prüfungsstandards (§ 317 Abs. 5 HGB).

Mit dem § 317 Abs. 5 HGB wurde Artikel 26 Abs. 1 Satz 1 der **Abschlussprüferrichtlinie** umgesetzt. Danach haben die Mitgliedsstaaten dafür Sorge zu tragen, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften Abschlussprüfungen unter Beachtung der von der EU-Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards durchführen (nach dem in Artikel 48 Abs. 2 genannten Verfahren). Nationale Prüfungsstandards dürfen nur so lange angewandt werden, **wie es keine entsprechenden** – von der Europäischen Union angenommenen – **internationalen Prüfungsstandards** für den betroffenen Bereich **gibt**. Inhaltlich dürfte sich allerdings für Abschlussprüfungen deutscher Unternehmen wenig verändern, da sich die Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. („IDW“) bereits seit Jahren an den internationalen Prüfungsstandards „International Standards on Auditing“ („ISA“) orientieren.

- Der Anwendungsbereich der besonderen Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei Unternehmen im öffentlichen Interesse (i. d. R. bei kapitalmarktorientierten Unternehmen) wurde überarbeitet, wobei insbesondere die „cooling off“-Phase von drei auf zwei Jahre reduziert wurde (§ 319a HGB).

Die „cooling off“-Phase erlaubt es dem bei der Prüfungsgesellschaft verantwortlichen Prüfungspartner nunmehr – falls er bereits bei sieben oder mehr Abschlussprüfungen bzw. Konzernabschlussprüfungen verantwortlich war – nach einer Frist von zwei Jahren erneut verantwortlicher Prüfungspartner zu sein.

- Ausdehnung der Unabhängigkeitsvorschriften auf das Netzwerk (andere Personen, mit denen der Abschlussprüfer bei seiner Berufsausübung für eine gewisse Zeit zusammenwirkt) eines Abschlussprüfers.

Wesentliche Änderungen im Aktiengesetz durch das BilMoG:

- Möglichkeit der Errichtung eines Prüfungsausschusses (PA) mit konkretisierten Aufgaben, die sich aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG ergeben, z. B. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses.
- Erweiterung der persönlichen Voraussetzungen im AR bzw. PA kapitalmarktorientierter Gesellschaften: mindestens ein unabhängiges Mitglied, das über Sachverstand bzgl. Rechnungslegung bzw. Abschlussprüfung verfügt.
- Der Abschlussprüfer hat an den Verhandlungen des AR und PA teilzunehmen.
- Konkretisierung des Berichtsumfangs des Abschlussprüfers insbesondere über wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess.

Alle angenommenen internationalen Prüfungsstandards werden vollständig in jeder der Amtssprachen der Gemeinschaft der Europäischen Union veröffentlicht.³

3 Vgl. Julia Severus, Jahresabschlussprüfung in Form eines Joint Audit's, 2007.

2 Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat der AG

Mit der Prüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten bzw. Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten müssen, sofern es sich bei der zu prüfenden Gesellschaft nicht um eine kleine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB⁴ handelt, Abschlussprüfer beauftragt werden (§ 316 Abs. 1 HGB).

An dieser Stelle soll kurz der zeitliche Ablauf bei der Beauftragung des Abschlussprüfers dargestellt werden.⁵

Man unterscheidet begrifflich zwischen:

- **Vorschlag,**
- **Wahl („Bestellung“),**
- **Auftragserteilung und**
- **Auftragsbestätigung.**

Die folgende Übersicht zeigt (idealtypisch), wie die Beauftragung des Abschlussprüfers in den zeitlichen Ablauf des gesamten Prozesses vom Vorschlag bis hin zur Auftragsbestätigung eingebunden ist.

4 **Kleine Kapitalgesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 1) 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3);
- 2) 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- 3) im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei oben bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 1) 19.250.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3);
- 2) 38.500.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- 3) im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d gilt stets als groß.

5 Das geschieht für den Abschlussprüfer einer **Aktiengesellschaft**, wobei dieser Ablauf auf **KGaA** übertragen werden kann. Besonderheiten bei der Bestellung des Abschlussprüfers bei **GmbH** bzw. bei **Konzernabschlüssen** werden im Anschluss dargestellt.

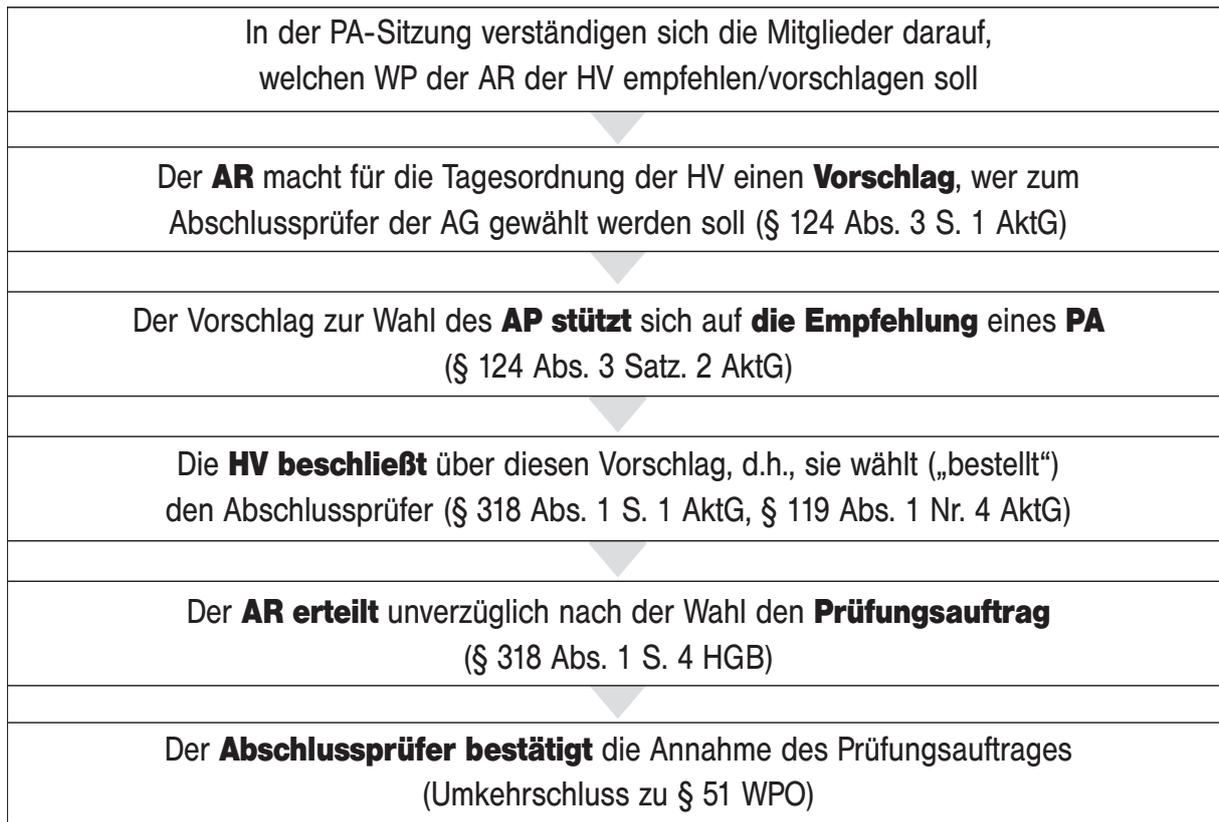


Abbildung 2: Vom Vorschlag für einen Abschlussprüfer bis zur Auftragsbestätigung⁶

Ausgangspunkt des Verfahrens ist eine Sitzung des Prüfungsausschusses (soweit vorhanden), in deren Verlauf sich die Ausschuss-Mitglieder darauf verständigen, welchen Wirtschaftsprüfer oder welche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Aufsichtsrat der Hauptversammlung als Abschlussprüfer vorschlagen soll.⁷

Dieser Wirtschaftsprüfer wird dann bei der Einberufung der nächsten Hauptversammlung als **Vorschlag** des Aufsichtsrates zum Tagesordnungspunkt „Wahl des Abschlussprüfers für das Geschäftsjahr...“ bekannt gegeben (§ 124 Abs. 3 S. 1 AktG). Mit dem alleinigen Vorschlagsrecht des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung überantwortet der Gesetzgeber im Ergebnis die Auswahl des Abschlussprüfers dem Organ, in dessen Auftrag und insbesondere zu dessen Unterstützung er tätig wird.⁸ „Deshalb ist der Wahlvorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung keine routinierte Förmelerei, sondern der in besonderer Verantwortung aller Ratsmitglieder wahrzunehmende Beginn der zentralen Aufgabe des Aufsichtsrats und ihrer Erfüllung: der Überwachung des Vorstands und seiner Geschäftsführung.“⁹

6 An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass eine Hauptversammlung dann, wenn alle Aktionäre erschienen sind und kein Aktionär der Beschlussfassung widerspricht, den Abschlussprüfer auch bestellen kann, ohne dass ein Vorschlag des Aufsichtsrates vorliegt (§ 121 Abs. 6 AktG). Das ist von besonderer Bedeutung für Unternehmen, die lediglich einen oder nur sehr wenige Aktionäre haben, was beispielsweise häufig bei Tochterunternehmen innerhalb von Konzernen der Fall ist > sog. „kleine AG“.
Zu § 51 WPO vgl. FN 12.

7 Wenn im Folgenden von „dem Wirtschaftsprüfer“ die Rede ist, sind damit auch **Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** gemeint.

8 Vgl. Theisen, Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat, in: Der Betrieb 1999, S. 343.

9 Hommelhoff, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung, in: Betriebs-Berater 1998, S. 2.570

Bei der Durchführung der Hauptversammlung wird über diesen Vorschlag abgestimmt, d. h. der Abschlussprüfer wird damit von den **Aktionären gewählt** (§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB)¹⁰. Dabei ist die Hauptversammlung nicht an die Vorschläge des Aufsichtsrats zur Bestellung des Abschlussprüfers gebunden. Sie kann eigene Vorschläge zu dem angekündigten Tagesordnungspunkt machen, und ihr obliegt auch die abschließende Entscheidung über die Bestellung des Abschlussprüfers (vgl. §§ 126,127 AktG).

Unverzüglich nach der Wahl hat dann der Aufsichtsrat den **Prüfungsauftrag zu erteilen** (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB)¹¹. Der Wirtschaftsprüfer hat nach Eingang des Auftrages zu entscheiden, ob er ihn annimmt oder (das ist der Ausnahmefall) ablehnt. Die Ablehnung eines Auftrages ist dem Auftraggeber (hier dem Aufsichtsrat) gegenüber unverzüglich zu erklären (§ 51 WPO)¹². Mögliche Gründe für die Ablehnung eines Prüfungsauftrages können sich aus § 319 Abs. 2, 3 und 4 HGB (z. B. Befangenheit, Mitwirkung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses) ergeben. Die Annahme des Prüfungsauftrages erfolgt durch eine **Auftragsbestätigung**, die der Abschlussprüfer an das jeweils zuständige Organ des Unternehmens (regelmäßig den Aufsichtsrat) zu richten hat (vgl. dazu ausführlich Abschnitt 5.4.).

Im Rahmen seiner späteren Prüfungshandlungen **hat der Abschlussprüfer auch zu prüfen, ob Bestellung und Beauftragung ordnungsgemäß** erfolgt sind und ob u. a. die Ausschlussgründe (§§ 319, 319a, 319b HGB) zur Auswahl des Prüfers beachtet wurden. Eine **nicht ordnungsgemäße** Bestellung, Beauftragung bzw. Auswahl **kann die Nichtigkeit des Jahresabschlusses** nach sich ziehen.

Für den Fall einer Nachtragsprüfung bedarf es keiner neuen Bestellung (§ 326 Abs. 3 HGB).

Anders verhält es sich bei Folgeprüfungen :

- Die Bestellung und Beauftragung des Abschlussprüfers erfolgen für jedes Jahr neu.
- Bei jeder Beauftragung ist eine neue Vereinbarung notwendig.
- Die Regelungen zu Form und Inhalt von Auftragsbestätigungsschreiben sind vom Abschlussprüfer auch bei Folgeaufträgen zu beachten, z. B. ein Hinweis auf Art und Umfang der Prüfungshandlungen sowie die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter einer Gesellschaft, den Jahresabschluss aufzustellen.

2.1 Die Besonderheiten bei der kapitalmarktorientierten¹⁶ AG

Gemäß § 107 Abs. 3 S. 2 AktG in der Fassung des BilMoG kann der Aufsichtsrat insbesondere einen Prüfungsausschuss einrichten. Auch nach dem BilMoG besteht jedoch nach wie vor – auch für den Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft – keine Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses. Hat der Aufsichtsrat einer kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaft allerdings einen Prüfungsausschuss eingerichtet, so hat dieser Aufsichtsrat seinen Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers an die Hauptversammlung auf eine Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen (§ 124 Abs. 3 S. 2 AktG i. d. F. des BilMoG).

10 Beachte für Versicherungsunternehmen die Spezialregelung des § 341k, Abs. 2, S. 1 HGB, wonach der Abschlussprüfer vom Aufsichtsrat bestimmt wird.

11 Vgl. Hoffmann-Becking, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts; § 44 Rn. 5; Köstler, Kittner, Zachert, Müller, Aufsichtsratspraxis – Handbuch für die Arbeitnehmervertreter, Rn. 663.

12 Der Abschlussprüfer, der einen Auftrag nicht annehmen will, hat die Ablehnung unverzüglich zu erklären, da er sich sonst schadensersatzpflichtig macht. Im Umkehrschluss wird daraus gefolgert, dass auch eine Auftragsannahme zu erklären ist.

13 Vgl. Marten, Köhler, Neubeck, in: Baetge, Kirsch, Thiele, Bilanzrecht, § 317 HGB, Rn. 43 mit weiteren Nachweisen.

14 „Nachtragsprüfung“: Der bereits geprüfte und mit einem Bestätigungsvermerk versehene Jahresabschluss und Lagebericht wird verändert. Der Abschlussprüfer hat den veränderten Jahresabschluss und/oder Lagebericht zu prüfen und den Bestätigungsvermerk erneut zu erteilen.

15 „Folgeprüfung“: Derselbe Abschlussprüfer prüft mehrere aufeinander folgende Jahresabschlüsse desselben Unternehmens. Vgl. IDW PS 220, Beauftragung des Abschlussprüfers, Stand: 02.07.2001, hier: Tz. 24-26.

16 Gemäß § 264d HGB (eingefügt durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. S.1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat. Da es sich bei derartigen Wertpapieren nicht nur um Aktien handeln kann sondern zum Beispiel auch um Anleihen, Genussscheine etc., umfasst die Kategorie der kapitalmarktorientierten Gesellschaften mehr als nur (mit ihren Aktien) börsennotierte Gesellschaften.

2.2 Besonderheiten bei Versicherungen

Bei Versicherungsunternehmen wird der Abschlussprüfer direkt vom Aufsichtsrat (ohne Einbeziehung der Hauptversammlung) bestellt. Das ergibt sich aus § 341 k, Abs. 2, S. 1 HGB. Hier kommt also der Tätigkeit des Aufsichtsrates eine noch höhere Bedeutung zu.

2.3 Besonderheiten bei Kreditinstituten

Zwar umfasst der Begriff des „Unternehmens von öffentlichem Interesse“ i. S. des § 319a HGB auch Kreditinstitute. Artikel 39 der Abschlussprüferrichtlinie erlaubt, Unternehmen von öffentlichem Interesse, die keine übertragbaren Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt ausgegeben haben – und das können begrifflich nur Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sein, die keine übertragbaren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt ausgegeben haben – von der Anwendung des Artikels 41 der Abschlussprüferrichtlinie auszunehmen. Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber mit der Formulierung des § 324 Abs. 1 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht, mit der **nur Kapitalgesellschaften** erfasst werden, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind.. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und nicht kapitalmarktorientierte Versicherungsunternehmen nicht zu der Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet sind.

3 Besonderheiten bei der Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat einer GmbH

Bei einer **mitbestimmten GmbH** (also mit „**obligatorischem Aufsichtsrat**“) erfolgt die **Beauftragung** des Abschlussprüfers **immer durch den Aufsichtsrat** (§ 25 Abs. 1 Nr. 2 MitbestG bzw. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Drittel b G i. V. m. § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG). Folgendes ist jedoch zu beachten:

- Es ist gesetzlich **nicht geregelt**, wer die **Vorschläge** zur Wahl des Abschlussprüfers macht, d. h. sie können z. B. durch die Geschäftsführung, den Aufsichtsrat, einen ggf. existierenden Beirat oder einen Prüfungsausschuss erfolgen.
- Die **Wahl** des Abschlussprüfers geschieht durch die Gesellschafter, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag etwas Anderes vorschreibt (z. B. eine Wahl durch einen Beirat oder Aufsichtsrat) (§ 318 Abs. 1 Satz 1, 2 HGB).
- Abschlussprüfer von **mittelgroßen GmbH** (§ 267 Abs. 2 HGB) oder **mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB** (z. B. GmbH & Co. KG) können auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein (§ 319 Abs. 1 S. 2 HGB).

Ist der GmbH-Aufsichtsrat weder nach dem MitbestG noch nach dem DrittelbG gebildet („**fakultativer Aufsichtsrat**“), erfolgt die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat (nur) dann, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes vorschreibt (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG i.V.m. § 52 Abs. 1 GmbHG i.V.m. § 318 Abs. 1 Satz 4 HGB)

Als Besonderheit einer **kapitalmarktorientierten GmbH** ohne Aufsichtsrat ist noch hervorzuheben, dass hier die „**Auffangregelung**“ des § 324 Abs. 1 HGB greift: hiernach ist von den Gesellschaftern ein Prüfungsausschuss einzurichten, sofern der Gesellschaftsvertrag keine Einrichtung eines Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat vorsieht, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt. Allerdings findet sich in § 324 Abs. 1 HGB kein Verweis auf § 111 AktG, in dem geregelt ist, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag zu erteilen hat. Die Beauftragung des Abschlussprüfers wird in diesen Fällen (in der Regel) durch die Geschäftsführung erfolgen.

4 Besonderheiten bei Bestellung und Beauftragung des Abschlussprüfers für den Konzernabschluss

Die oben für **AGs/KGaA und GmbH** dargestellten Grundsätze der Auftragserteilung gelten den genannten Bestimmungen des HGB und des AktG zufolge auch für die Wahl des Abschlussprüfers für den **Konzernabschluss**. Die Ausnahme besteht in der Regelung des § 318 Abs. 2 HGB: Wird **kein anderer Prüfer bestellt**, so **gilt** danach derjenige Prüfer als Konzernabschlussprüfer bestellt, der für die Prüfung des in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlusses der Muttergesellschaft bestellt worden ist. In diesem Fall muss der Abschlussprüfer in seinem **Auftragsbestätigungsschreiben** darauf **ausdrücklich hinweisen**.

Falls der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens gleichzeitig der von Tochterunternehmen ist, ist i. d. R. für Letztere der Auftrag gesondert zu bestätigen.¹⁷

¹⁷ IDW PS 220, Tz. 16.

5 Formelle Fragen bei der Bestellung und Auftragserteilung

5.1 Beschlussfassung bei der Bestellung

Wie in Abb. 2 dargestellt, schlägt der Aufsichtsrat der Hauptversammlung den Abschlussprüfer vor. Dieser Vorschlag des Aufsichtsrats basiert wiederum bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften auf einer Empfehlung des Prüfungsausschusses. Es stellt sich nun die Frage, wie Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat zu ihrem Vorschlag gelangen.

Es war und ist nach wie vor üblich, dass der Vorstand dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss in einer Sitzung vor der Hauptversammlung in einer Beschlussvorlage einen Wirtschaftsprüfer vorschlägt, der seines Erachtens (d. h. nach Ansicht des Vorstands) den Jahresabschluss prüfen sollte. In diesem Falle wird allerdings der Grundgedanke des § 111 Abs. 2 S. 3 AktG – **Unabhängigkeit des Prüfers vom Vorstand und Unterstützung des Aufsichtsrats bei der Ausführung seiner Überwachungsaufgabe**¹⁸ – verlassen. Dem Sinn der Vorschrift entspricht es demgegenüber, dass der Vorschlag aus den Reihen der Aufsichtsratsmitglieder kommt. Über den Vorschlag bzw. die Vorschläge stimmt der Aufsichtsrat ab. Die sich daran logisch anschließende Frage lautet: **Wie erfolgt die Meinungsbildung innerhalb des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates?**

Statt dass der Prüfungsausschuss den Vorschlag nur „abnickt“, sind hier (mindestens) drei Möglichkeiten denkbar:

- Der **Vorsitzende des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses (und/oder sein Stellvertreter)** gibt die Empfehlung, einem von ihm eingebrachten Vorschlag zuzustimmen (oder ihn abzulehnen), und lässt direkt im Anschluss abstimmen. Bei Zustimmung bedeutet das, dass die Aufsichtsrats- bzw. Ausschussmitglieder der Empfehlung des Vorsitzenden folgen – ohne sich eine eigene Meinung zu bilden.
- Ein **Prüfungsausschuss** oder so genanntes „**Audit Committee**“ berät über mögliche Abschlussprüfer und gibt anschließend eine Empfehlung an den Aufsichtsrat. Der Vorschlag des Aufsichtsrates ist, sofern ein Prüfungsausschuss eingerichtet wurde, auf die Empfehlung dieses Prüfungsausschusses zu stützen.
- Der Aufsichtsrat berät in seiner **Gesamtheit** die Vorschläge. Das bedeutet, dass jedes Aufsichtsratsmitglied am Meinungsbildungsprozess teilnimmt.

Entscheidend für die **Meinungsbildung der Aufsichtsratsmitglieder** in der Frage, **welcher Abschlussprüfer vorgeschlagen wird**, ist es, sich ein Bild über die bisherige Arbeit dieses Prüfers zu machen:

- Wenn der Abschlussprüfer früher bereits für die Gesellschaft tätig war:
Welchen Eindruck haben die Prüfungen, haben die Prüfungsberichte aber auch die Ausführungen des Abschlussprüfers in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats bzw. in den Sitzungen des Bilanz- und/oder Prüfungsausschusses beim Aufsichtsratsmitglied hinterlassen?
- Wenn der Abschlussprüfer bisher noch nicht für die Gesellschaft tätig war:
Es empfehlen sich Nachfragen bei Aufsichtsräten anderer Gesellschaften. Hier könnte einerseits der Prüfer, v. a., wenn er nicht bekannt ist, um entsprechende Referenzen gebeten werden. Andererseits könnten sich die Arbeitnehmervertreter an ihre Gewerkschaft wenden mit der Bitte, etwas über den Prüfer in Erfahrung zu bringen.

Da die Prüferauswahl die Grundlage der Beauftragung ist, sollte der **gesamte Aufsichtsrat** an der entsprechenden **Meinungsbildung teilhaben**. Schließlich werden mit der Formulierung des Wahlvorschlags an die Hauptversammlung die Weichen für die Beauftragung des Abschlussprüfers und die weitere Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats (§ 171 Abs. 1 AktG) gestellt.¹⁹

¹⁸ Vgl. Hüffer, Aktiengesetz, § 111, Rn. 12a; Köstler, Kittner, Zachert, Müller, Aufsichtsratspraxis – Handbuch für die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat, Rn. 663.

¹⁹ Siehe oben, Abschnitt 2 und vgl. Theisen, Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat, in: Der Betrieb 1999, S. 343, und Hommelhoff, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung, in: Betriebs-Berater 1998, S. 2.570.

Oftmals sind Wirtschaftsprüfer auch noch **beratend** tätig. Hier bestehen ggf. Wechselbeziehungen zwischen dem Honorar der Abschlussprüfungen und dem Honorarvolumen der Beratung. So kann es z. B. vorkommen, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft niedrige Preise bei der Abschlussprüfung durch hohe Preise bei Beratungsaufträgen subventioniert. Gemäß den mit dem BilMoG in Kraft getretenen Vorschriften sind die an den Abschlussprüfer für die verschiedenen, vom ihm erbrachten Leistungen gezahlten Honorare nun verpflichtend im Anhang aufzuführen, getrennt nach solchen für: Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, z. B. Werthaltigkeitsbescheinigungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen, z. B. betriebswirtschaftliche Beratung. Hieraus ergibt sich ein deutlich transparenteres Bild des Gesamthonorars für den Abschlussprüfer des Geschäftsjahres.

In diesem Zusammenhang erklären sich auch die Regelungen des **Deutschen Corporate Governance Kodex**, denen zufolge der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss vom vorgesehenen Prüfer eine Erklärung einholen soll, „ob und ggf. welche beruflichen, finanziellen oder sonstigen Beziehungen zwischen dem Prüfer und seinen Organen und Prüfungsleitern einerseits und dem Unternehmen und seinen Organmitgliedern andererseits bestehen, die Zweifel an seiner **Unabhängigkeit** begründen können“. Außerdem soll sich diese Erklärung darauf erstrecken, in welchem Ausmaß im vorherigen Geschäftsjahr andere Leistungen für das Unternehmen, speziell im Bereich der Beratung, erbracht wurden bzw. für das folgende Jahr vereinbart sind.²⁰

Exkurs: Ausschlussgründe für die Auswahl eines Wirtschaftsprüfers

Die gesetzlich beschriebenen Ausschlussgründe betreffen die *Unabhängigkeit des Abschlussprüfers*. § 319 Abs. 2, 3 HGB enthält diesbezüglich eine detaillierte Regelung; sie hat zum großen Teil im Berufsrecht für Wirtschaftsprüfer vorgesehene Regelungen zum Inhalt. Die Ausschlussgründe gelten auch für Konzernabschlussprüfer (§ 319 Absatz 4 HGB).

1. Direkte oder indirekte Verflechtung zwischen Abschlussprüfer und zu prüfender Gesellschaft;
2. Mitwirkung des Abschlussprüfers an den zu prüfenden Unterlagen;
3. Finanzielle Abhängigkeit des Abschlussprüfers von der zu prüfenden Gesellschaft;
4. Fehlende Qualitätskontrolle;
5. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB). Die Ausschlussgründe gelten sowohl für Einzelprüfer als auch für Prüfungsgesellschaften. Hier ist besonders die interne Rotation zu nennen. Ist der Verantwortliche Prüfer in mehr als sieben Fällen als Unterzeichner des Bestätigungsvermerks oder als verantwortlicher Prüfungspartner tätig, ist er grundsätzlich als Abschlussprüfer ausgeschlossen, es sei denn, dass seit seiner letzten Beteiligung mindestens zwei Jahre vergangen sind (**Abkühlphase bzw. „cooling-off“**).
6. Besondere Ausschlussgründe, wenn ein Mitglied des Netzwerks²¹ des Abschlussprüfers einen Ausschlussgrund erfüllt.

5.2 Beschlussfassung bei der Auftragserteilung

Wir überspringen die Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung/Gesellschafterversammlung (im Regelfall wird eine Hauptversammlung/Gesellschafterversammlung dem Vorschlag des Aufsichtsrats folgen) und sind nun beim nächsten Schritt, an dem der Aufsichtsrat mitwirkt: der Auftragserteilung.

²⁰ Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex; Fassung vom 18. Juni 2009; Ziffer 72.1.

²¹ Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.

Der Auftragserteilung an den Abschlussprüfer selbst muss ein **Willensbildungsprozess** im Aufsichtsrat in Bezug auf Auftragsumfang und Beschlussfassung vorausgehen²². Dabei sind fünf Punkte besonders zu beachten:

1. Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung sind in § 317 HGB geregelt (vgl. dazu näher Abschnitt 5.1). Diese **gesetzlich vorgegebenen Mindestinhalte** der Abschlussprüfung können durch Vereinbarung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer **nicht eingeschränkt** werden.
2. Darüber hinaus **können – müssen aber nicht –** zwischen Aufsichtsrat und dem gewählten Abschlussprüfer **zusätzliche Prüfungsschwerpunkte sowie zusätzliche Berichterstattungsthemen und -formen** festgelegt werden.
3. Außerdem ist mit dem Abschlussprüfer die **Vergütung** für seine Tätigkeit zu vereinbaren.
4. Die Planung des **Zeitablaufs** der Prüfung (Hier wird jedoch i. d. R. nur ein Hinweis darauf erfolgen, dass die genaue zeitliche Abstimmung **direkt** zwischen Vorstand/Geschäftsführung und Abschlussprüfer erfolgen soll).
5. Aus Sicht des Aufsichtsrats ist auf eine „**schnelle**“ **Berichterstattung** Wert zu legen, damit die **Prüfungsberichte rechtzeitig** vor der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats zugesandt werden können, weil nur so eine sachgerechte Prüfung der Unterlagen und die Vorbereitung dieser Sitzung durch das einzelne Aufsichtsratsmitglied möglich sind.

Die drei letztgenannten Punkte sind **formelle Bestandteile** des Auftragschreibens (vgl. IDW PS 220 Beauftragung des Abschlussprüfers). Die tatsächlichen Abläufe sind in der **Praxis** so, dass diese Punkte vor der schriftlichen Auftragserteilung in Verhandlungen zwischen dem Abschlussprüfer und „dem“ Aufsichtsrat geklärt werden.

Im Hinblick darauf, wer die Verhandlungen mit dem/den Abschlussprüfer(n) führt, sind grundsätzlich vier Szenarien denkbar:

Szenario 1:

Der **Aufsichtsratsvorsitzende (und/oder sein Stellvertreter als so genannter Erklärungsvertreter)** führt diese Gespräche mit dem Abschlussprüfer und ist dazu vom Aufsichtsrat beauftragt. Die Ergebnisse der Verhandlungen des Erklärungsvertreters sind dann vom Aufsichtsrat „abzusegnen“.

Mit dieser Vorgehensweise könnte der Aufsichtsrat sich jedoch selbst seiner Kompetenz berauben, wenn die Beauftragung des Abschlussprüfers nur als formaler Akt betrachtet wird, anstatt sich inhaltlich mit der bevorstehenden Abschlussprüfung auseinander zu setzen oder gar selbst Prüfungsschwerpunkte zu benennen.

Die Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses durch den Aufsichtsrat ist nach wie vor Aufgabe des gesamten Aufsichtsrats (§ 171 Abs. 1 AktG). Da die Erteilung des Prüfungsauftrags in unmittelbarem Zusammenhang mit diesem eigenen Prüfungsauftrag des Aufsichtsrats steht, würde eine Delegation der Beauftragung des Abschlussprüfers an einzelne Mitglieder des Aufsichtsrates damit kollidieren. Sie ist aus diesem Grunde als unzulässig anzusehen.²³

Im Übrigen ist nicht der Aufsichtsratsvorsitzende der gesetzliche Vertreter der Gesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer sondern der Gesamtaufsichtsrat (§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG).²⁴

Der Aufsichtsratsvorsitzende gibt als Erklärungsvertreter des Aufsichtsrats lediglich die Erklärung (Auftragserteilung) gegenüber dem Abschlussprüfer ab.

Szenario 2:

Die Gespräche mit dem Abschlussprüfer werden durch einen vom Aufsichtsrat damit beauftragten **Ausschuss des Aufsichtsrats** vorgenommen. Dieser Ausschuss lässt sich seine Ergebnisse anschließend vom

²² Vgl. Köstler, Kittner, Zachert, Müller, Aufsichtsratspraxis – Handbuch für die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat; Rn. 663.

²³ Vgl. Theisen, Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat, in: Der Betrieb 1999, S. 343; Hommelhoff/Mattheus: Die AG 1998 S.257; Hofmann, Preu, Der Aufsichtsrat, Rn. 310. A.A. wohl Forster: „Auch ist es als zulässig anzusehen, wenn die notwendigen Verhandlungen mit dem Abschlussprüfer zunächst allein vom Vorsitzenden des Aufsichtsrates geführt werden“. Wp 1998, S. 42.

²⁴ Vgl. Hoffmann-Becking, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4; Aktiengesellschaft; § 23 Rn. 8.

Aufsichtsrat **genehmigen**. Dabei ist zu beachten, dass Aufsichtsratsausschüsse generell der Vorbereitung von Aufsichtsratsbeschlüssen dienen sollen.

Die Erteilung des Prüfungsauftrages gehört nicht ausdrücklich zu den vom Wortlaut des § 107 Abs. 3 S. 2 AktG erfassten Aufgaben des Prüfungsausschusses. Daraus wird mitunter abgeleitet, dass die Beschlussfassung eines Ausschusses über die Beauftragung des Abschlussprüfers zulässig sei.²⁵ Demgegenüber gehören jedoch die Prüfung und anschließende Billigung des Jahresabschlusses zu den Aufgaben, die der Aufsichtsrat **nicht** an einen Ausschuss delegieren darf (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Dementsprechend ist im Umkehrschluss der Prüfungsauftrag u. E. durch den Gesamtaufichtsrat zu erteilen.²⁶ Zumindest muss sich ein Aufsichtsrat, der die Verhandlungen mit dem Abschlussprüfer delegiert, darüber im Klaren sein, dass eine vollständige Delegation der Auftragserteilung, angesichts der – nach wie vor bestehenden – Verpflichtung zur Prüfung des Abschlusses durch den Gesamtaufichtsrat zu Sorgfaltspflichtverletzungen der Nichtausschussmitglieder führt.²⁷

Szenario 3:

Die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte, der Art der Berichterstattung zu Sonderfragen und die Vereinbarung der Vergütung erfolgt zwischen Abschlussprüfer einerseits und dem **gesamten Aufsichtsrat** andererseits, wobei die eigene Verantwortung des Abschlussprüfers für den Mindeststandard unberührt bleibt. Das ist die u. E. vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 111 Abs. 3 S. 2 AktG gewollte Vorgehensweise.

Szenario 4:

Die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten erfolgt durch den **Vorstand**, der sie anschließend dem Aufsichtsrat mitteilt. In der Gesetzesbegründung des KonTraG (zu § 111 Abs. 2 AktG) ist die Möglichkeit genannt, dass der Aufsichtsrat „vorbereitende Arbeiten“ an den Vorstand delegiert. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten sicher nicht mehr in den Bereich der ggf. vom Vorstand zu erledigenden „vorbereitenden Arbeiten“ fällt und deshalb abzulehnen ist. Darüber hinaus hat eine Delegation von Tätigkeiten an den Vorstand, die über die technische (z. B. zeitliche und örtliche) Abwicklung der Prüfung hinausgeht, den Nachteil, dass die durch das KonTraG gewünschte Stärkung der Position des Aufsichtsrates dadurch konterkariert wird. **Sie kommt deshalb nicht in Betracht.**²⁸

5.3 Unterzeichnung des Auftrages

Unabhängig davon, wer die Verhandlungen mit dem Abschlussprüfer geführt hat, stellt sich die Frage, wer den Auftrag an den Abschlussprüfer **unterschreibt**.

Eine dem § 78 AktG (Regelung der Vertretung der Gesellschaft durch den Vorstand) entsprechende Vorschrift für den Aufsichtsrat existiert nicht. Da der Aufsichtsratsvorsitzende gewissermaßen der „geborene Erklärungsvertreter“ des Aufsichtsrates ist, ist eine Unterzeichnung des Auftrages allein durch ihn zulässig, sofern er dazu vom Aufsichtsrat in entsprechender Weise ermächtigt wurde.²⁹

25 So z. B. Hoffmann-Becking, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4; Aktiengesellschaft; § 44 Rn. 5 und Hüffer, Aktiengesetz, § 111, Rn. 12c, der die Auftragsvergabe nur als „Hilfsgeschäft“ für die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats sieht, und deshalb die Bedeutung der Abschlussprüfung für die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats für nicht geschmälert hält, wenn ein Ausschuss anstelle des gesamten Aufsichtsrats über den Auftrag beschließt. Diese Auffassung widerspricht jedoch eindeutig auch der vom Gesetzgeber in der Regierungsbegründung zum KonTraG (zur Neufassung des § 111 Abs. 2 AktG) zum Ausdruck kommenden Auffassung, wonach allenfalls vorbereitende Arbeiten delegiert werden können.

26 Vgl. Hoffmann, Preu, Der Aufsichtsrat, Rn. 310.

27 Vgl. Potthoff/Trescher, Das Aufsichtsratsmitglied – ein Handbuch der Aufgaben, Rechte und Pflichten, Rn. 1794ff.

28 Die noch einen Schritt weiter gehende Überlegung, dass der Aufsichtsrat den Vorstand/die Geschäftsführung nicht allein zu vorbereitenden Handlungen ermächtigt, sondern auch zur eigentlichen Auftragserteilung, ist ein Verstoß gegen § 318 Abs.1 S. 4 HGB und daher nicht zulässig; vgl. § 111 Abs. 5 AktG.

29 Vgl. Schindler/Rabenhorst, Auswirkungen des KonTraG auf die Abschlussprüfung, in: BB 1998, S. 1887. Darüber hinaus dürfte es zulässig sein, dass bei entsprechender (aufsichtsratsinterner) Kompetenzverteilung derjenige Ausschuss, der die (Vorbereitungs-) Gespräche mit dem Abschlussprüfer geführt hat, letztendlich auch den Prüfungsauftrag unterschreibt (vgl. § 107 Abs. 3 AktG und § 111 Abs. 2 AktG).

5.4 Entgegennahme der Auftragsbestätigung des Abschlussprüfers

Das Auftragsbestätigungsschreiben des Abschlussprüfers ist an das jeweils zuständige Organ des Unternehmens zu richten; das ist, wie ausgeführt, regelmäßig der Aufsichtsrat.

Da die Entgegennahme der Auftragsbestätigung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat nur ein **formaler Akt** ist, dürfte es unproblematisch sein, wenn der Abschlussprüfer seine Auftragsbestätigung an den Aufsichtsratsvorsitzenden richtet. Dieser wird dann allerdings zum einen die restlichen Aufsichtsratsmitglieder in der nächsten Aufsichtsratssitzung unterrichten, zum anderen den Vorstand über die Annahme des Auftrages..

Die genaue Abstimmung des zeitlichen Ablaufes (Prüfungsbeginn, Prüfungsende, Vorlage des für den Vorstand vorgesehenen Exemplars des Prüfungsberichtes etc.) wird der Abschlussprüfer dann i. d. R. direkt mit dem Vorstand vornehmen. Dabei sind die Hinweise, Anregungen und Anforderungen des Aufsichtsrates zu berücksichtigen.

5.5 Kündigung und Widerruf des Prüfungsauftrags

Ein vom Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag kann von ihm nur aus **wichtigem Grund** gekündigt werden (§ 318 Abs. 6 HGB). Als wichtiger Grund ist nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Bestätigungsvermerks, seine Einschränkung oder Versagung bestehen. Die Kündigung ist schriftlich zu begründen. Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten; § 321 HGB ist entsprechend anzuwenden.

Kündigt der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag, so **haben die gesetzlichen Vertreter die Kündigung dem Aufsichtsrat**, der nächsten Hauptversammlung oder bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Gesellschaftern **mitzuteilen**. Den Bericht des bisherigen Abschlussprüfers haben die gesetzlichen Vertreter unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von dem Bericht Kenntnis zu nehmen. Der Bericht ist auch jedem Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat das beschlossen hat, den Mitgliedern eines Ausschusses auszuhändigen. Ist der Prüfungsauftrag vom Aufsichtsrat erteilt worden, obliegen die Pflichten der gesetzlichen Vertreter dem Aufsichtsrat einschließlich der Unterrichtung der gesetzlichen Vertreter.

In den sehr engen Grenzen des § 318 Abs. 3 HGB ist auch ein **Widerruf** des Prüfungsauftrags seitens des zu prüfenden Unternehmens möglich. Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist das jedoch nur mit gerichtlicher Hilfe möglich und auf Fälle begrenzt, in denen dies aus einem in der Person des Abschlussprüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn Besorgnis der Befangenheit besteht.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist **unverzüglich und schriftlich begründet** durch den Abschlussprüfer und die gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft von der Kündigung oder dem Widerruf des Prüfungsauftrages zu unterrichten.

6 Inhaltliche Fragen der Auftragserteilung

Bei der Auftragserteilung sind insbesondere

- die Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex zur Vereinbarung von Informationspflichten,
- die Festlegung zusätzlicher Prüfungsschwerpunkte,
- die Berichterstattung über die Prüfung und
- die Honorarvereinbarung zu beachten.

6.1 Empfehlung des DCGK zur Vereinbarung von Informationspflichten

Diese Vereinbarung von Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat bzw. seinen Repräsentanten, die über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen, sind in den **Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Beauftragung des Abschlussprüfers**³⁰ enthalten. Zu nennen sind hier:

- Die unverzügliche Information des Aufsichtsratsvorsitzenden bzw. des Prüfungsausschusses „über während der Prüfung auftretende mögliche **Ausschluss- oder Befangenheitsgründe**“ nach §§ 319, 319a, 319b HGB, falls diese nicht umgehend eliminiert werden.³¹
- Die unverzügliche Information über alle für die Aufgaben des Aufsichtsrats **wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse**, die sich bei der Durchführung der Prüfung ergeben.³²
- Die Information des Aufsichtsrats bzw. die Berichterstattung im Prüfungsbericht, sollte der Abschlussprüfer bei der Prüfungsdurchführung Tatsachen feststellen, die die **Unrichtigkeit der von Vorstand und Aufsichtsrat abgegebenen Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex** nachweisen.³³

6.2 Festlegung zusätzlicher Prüfungsschwerpunkte

Gegenstand und Umfang der Prüfung sind in § 317 HGB festgelegt. Sie lassen sich wie folgt skizzieren:

- Der Jahresabschluss/Konzernabschluss ist darauf hin zu prüfen, ob bei seiner Erstellung die **gesetzlichen Vorschriften** und ggf. ergänzende Bestimmungen des **Gesellschaftsvertrages** oder der **Satzung** beachtet worden sind.
- Der **Lagebericht/Konzernlagebericht** ist darauf hin zu prüfen, ob er mit dem **Jahresabschluss/Konzernabschluss** sowie mit denen bei der Prüfung gewonnenen **Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang** steht.
- Der **Lagebericht/Konzernlagebericht** ist darauf zu prüfen, ob er insgesamt eine **zutreffende Vorstellung** von der **wirtschaftlichen Lage** des Unternehmens/Konzerns vermittelt.
- Der **Lagebericht/Konzernlagebericht** ist daraufhin zu prüfen, ob in ihm die **Risiken der zukünftigen Entwicklung** zutreffend dargestellt werden.

Zusätzlich ist bei börsennotierten Aktiengesellschaften zu überprüfen, ob der Vorstand geeignete Maßnahmen getroffen hat, insbesondere ein Überwachungssystem (Risikoüberwachungssystem, im folgenden auch „RÜS“) eingerichtet hat, damit solche Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, frühzeitig erkannt

30 IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345); Stand: 09.09.2009; Tz. 7.

31 Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex; Fassung vom 18. Juni 2009; Ziffer 7.2.1. Abs. 2.

32 Vgl. ebenda; Ziffer 7.2.3. Abs. 1.

33 Vgl. ebenda; Ziffer 7.2.3. Abs. 2.

werden (Prüfung des sog. „Überwachungssystems“, § 91 Abs. 2 AktG i. V. m. 317 Abs. 4 HGB). Einzurichten ist ein solches RÜS vom Vorstand jeder Aktiengesellschaft. Die Prüfungspflicht besteht lt. Gesetz nur bei börsennotierten Aktiengesellschaften. Zu beachten ist jedoch, dass sich diese Pflichten bei Konzernen, deren Muttergesellschaft eine börsennotierte Aktiengesellschaft ist, keineswegs auf die Muttergesellschaft beschränken, sondern auch auf die Tochtergesellschaften erstrecken, und zwar völlig unabhängig von deren Rechtsform, obwohl der Gesetzeswortlaut das nicht ausdrücklich erwähnt sondern nur die Gesetzesbegründung³⁴. Der Abschlussprüfer einer börsennotierten Aktiengesellschaft hat darum das Risikoüberwachungssystem konzernweit zu prüfen.

Der dargestellte Gegenstand und der Umfang einer Prüfung sind durch das Gesetz **vorgegeben**. Sie können daher **nicht** durch eine Vereinbarung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer **eingeschränkt** werden.

Einflussmöglichkeiten des Aufsichtsrates ergeben sich auf zweierlei Weise. Zum einen in der **Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten**, zum anderen in der **Erweiterung des Prüfungsauftrages**.

Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten:

Die **Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten** ist vor folgendem Hintergrund zu sehen: Eine Abschlussprüfung ist keine **lückenlose Prüfung** des Jahresabschlusses und der Buchführung, sondern es werden unter Beachtung von Wesentlichkeits- und Risikogesichtspunkten so genannte „**Prüfungsfelder**“ oder „**Prüfungsgebiete**“ gebildet³⁵. Des Weiteren werden die Prüfungsfelder oder Prüfungsgebiete nicht jährlich mit der gleichen Intensität geprüft, sondern es werden wechselnde Prüfungsschwerpunkte gebildet. Das bedeutet, dass eine jährlich wechselnde, besonders intensive Prüfung einzelner Teilgebiete und eine weniger intensive anderer Teilgebiete zulässig und im Sinne einer wirtschaftlichen Prüfungsdurchführung geboten ist. Das kann beispielsweise dadurch geschehen, dass das Prüffeld „Beteiligungen“ alle drei Jahre intensiver „unter die Lupe genommen“ wird und in den Zwischenjahren andere Prüffelder, wie z. B. die Prüfgebiete „Sachanlagevermögen“ und „Forderungen“, besonders intensiv geprüft werden, während die Beteiligungen nicht besonders intensiv geprüft werden.

Die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte geschieht durch den Abschlussprüfer im Rahmen der von ihm durch seine Berufsgrundsätze geforderten **Eigenverantwortlichkeit** (§ 44 WPO). Sie geschieht **nicht durch das zu prüfende Unternehmen**, also weder durch den Vorstand noch durch den Aufsichtsrat.

Es ist jedoch **denkbar**, dass der Abschlussprüfer – im Rahmen der von ihm geforderten Eigenverantwortlichkeit – **auf Anregung des Aufsichtsrats** bestimmte Prüfungsschwerpunkte **zeitlich vorzieht**, die er erst in zwei oder drei Jahren prüfen wollte.

Zusätzliche Prüfungsschwerpunkte:

Es können auch **zusätzliche** Prüfungsschwerpunkte festgelegt werden. Das bedeutet, dass der Prüfer – ohne seinen sonstigen Prüfungsumfang einzuschränken – zusätzlich Gebiete prüft, die er normalerweise **nicht** – oder nicht in dem vom Aufsichtsrat gewünschten Umfang – prüfen würde. So ist es z. B. möglich, dass der Aufsichtsrat den Abschlussprüfer beauftragt, das Kontrollsystem beim Derivatehandel zu prüfen, da der Aufsichtsrat die Vermutung hat, dass dieses Kontrollsystem vom Vorstand vernachlässigt wird.

Hinweise für solche **zusätzlichen Prüfungsschwerpunkte** können sich beispielsweise ergeben aus

- Erkenntnissen aus der Aufsichtsratsstätigkeit für andere Unternehmen (Beispiel A)
- Hinweisen in den Medien (Beispiel B)
- Erkenntnissen in Aufsichtsratssitzungen (Beispiel C)
- einem Management-Letter des Abschlussprüfers für das Vorjahr (Beispiel D)

35 Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen; IDW PS 240, Stand: 08.03.2006, Tz. 18-20, Abschnitt 3.1.2. Erstellung eines Prüfungsprogramms.

36 Vgl. ebenda; Tz. 20, „Sachliche Planung“.

- Hinweisen im Prüfungsbericht des Vorjahres (Beispiel E)
- Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks zum Vorjahresabschluss (Beispiel F)
- börsenhandelsbedingten Besonderheiten (Beispiel G)
- Unternehmensverbindungen (Beispiel H)
- Unregelmäßigkeiten oder Umstrukturierungen in den Vertretungsorganen (Beispiel I)
- Beschluss des Aufsichtsrates, das RÜS des Unternehmens / Konzerns freiwillig prüfen zu lassen (z. B. im Aufsichtsrat einer nicht börsennotierten Aktiengesellschaft oder aber einer GmbH, sofern bei dieser Gesellschaft der Vorstand/die Geschäftsführung ein Risikoüberwachungssystem entsprechend § 91 Abs. 2 AktG freiwillig eingeführt hat) oder vor der Einführungs- und Prüfungspflicht bereits einer freiwilligen Prüfung zu unterziehen (Beispiel J).

Beispiel A: Erkenntnisse aus der Aufsichtsratsstätigkeit für andere Unternehmen

Eine Person ist Aufsichtsratsmitglied bei der A-GmbH und der B-GmbH. In ihrer Funktion als Aufsichtsrat der B-GmbH erfährt sie dort, dass mehrere Vertriebsmitarbeiter zur Erlangung von Kundenaufträgen den entsprechenden Einkäufern Schmier- und Bestechungsgelder gezahlt haben.

In seiner Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglied bei der **A-GmbH** regt der Arbeitnehmervertreter nun folgende Erweiterung des Prüfungsauftrages an: *Der Abschlussprüfer soll prüfen, ob bei der A-GmbH ein Kontrollsystem existiert, das solche Gesetzesverstöße verhindert, und ob dieses Kontrollsystem angemessen und wirksam ist.*

Beispiel B: Hinweise in den Medien

Der gerade erwähnte AN-Vertreter erfährt durch Zeitungsberichte, dass bei dem Konkurrenzunternehmen **C-GmbH** hohe Verluste durch den Abschluss von Warentermingeschäften entstanden sind.

Das betreffende Aufsichtsratsmitglied weiß, dass die „eigene“ GmbH ebenfalls Warentermingeschäfte abgeschlossen hat. Es regt daher eine Erweiterung des Prüfungsauftrages dahingehend an, dass der Abschlussprüfer prüft, in welchem Umfang solche Geschäfte abgeschlossen werden, welche Risiken hieraus bestehen, und wie sich die Gesellschaft dagegen abgesichert hat.

Beispiel C: Erkenntnisse in Aufsichtsratssitzungen

Im Rahmen der regulären Aufsichtsratssitzungen war der AN-Vertreter über Investitionen in völlig neuen Geschäftsbereichen informiert worden. Das Aufsichtsratsmitglied schlägt daher eine Erweiterung des Prüfungsauftrages dahingehend vor, dass im Prüfungsbericht detailliert die im vergangenen Geschäftsjahr in diesen neuen Geschäftsbereichen angefallenen Erträge und Aufwendungen erläutert werden.

Beispiel D: Management-Letter des Abschlussprüfers für das Vorjahr

Im Vorjahr gab der Abschlussprüfer in einem Management-Letter an den Vorstand (den dieser dem Aufsichtsrat zur Kenntnis gebracht hatte) den Hinweis, dass in einer bestimmten Abteilung ineffiziente Organisationsstrukturen vorliegen. So bestünden für eine bestimmte Art von Geschäften (z. B. Kauf von Maschinen) doppelte Zuständigkeiten, während für andere Arten von Geschäften (z. B. die Vergabe von Beratungsaufträgen) die Zuständigkeiten nicht eindeutig geregelt seien.

Das kann Anlass für eine Erweiterung des Prüfungsauftrages dergestalt sein, dass der Prüfer die sich hieraus ergebenden Konsequenzen für die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung überprüft.

Beispiel E: Hinweise im Prüfungsbericht des Vorjahres

Im Prüfungsbericht des Vorjahres hat der Prüfer an verschiedenen Stellen den Hinweis gegeben, dass bestimmte Geschäftsbeziehungen (z. B. Lieferverträge) nicht abschließend hätten beurteilt werden können, da die entsprechenden Vereinbarungen nicht schriftlich sondern nur mündlich niedergelegt worden wären. Das wird

nun zum Anlass genommen, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (Geschäftsführungsorganisation im Hinblick auf Dokumentationspflichten) zu überprüfen.

Beispiel F: Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks zum Vorjahresabschluss

Der Bestätigungsvermerk zum Vorjahresabschluss wurde mit der Einschränkung versehen, dass eine Prüfung des Vorratsvermögens wegen nicht ordnungsgemäßer Inventur nicht möglich war. Das wird zum Anlass genommen, eine Überprüfung des Bereichs „Bilanzierung und Bewertung des Vorratsvermögens“ vorzunehmen.

Beispiel G: Börsenhandelsbedingte Besonderheiten

Weiterhin kann eine nicht börsennotierte AG, deren Vorstand eine Entsprechenserklärung zum DCGK gem. § 161 AktG nicht zwingend abzugeben hat, den Kodex freiwillig anwenden. Der Prüfer wird ausdrücklich damit beauftragt, im Rahmen der Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung festzustellen, ob die Angabe zur Entsprechenserklärung im Anhang bzw. Konzernanhang enthalten, vollständig und zutreffend ist und soll über Abweichungen zum Kodex Bericht erstatten.³⁷

Beispiel H: Unternehmensverbindungen

Ferner kann eine Erweiterung des Prüfungsauftrages um die Prüfung der Beziehungen zu verbundenen Unternehmen und Personen (insbesondere zu konzerninternen Lieferungen und Leistungen, Stichwort: Verrechnungspreise), sinnvoll erscheinen, wenn ein Abhängigkeitsbericht zutreffenderweise nicht erstellt wird (z. B. wegen des Vorliegens eines Beherrschungsvertrages, Umkehrschluss aus § 312 Abs. 1 S. 1 AktG) oder wenn das abhängige Unternehmen eine GmbH ist.

Beispiel I: Unregelmäßigkeiten oder Umstrukturierungen in den Vertretungsorganen

Gegebenenfalls kann als zusätzlicher Prüfungsschwerpunkt die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung festgelegt werden, wie sie § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand vorschreibt.

Beispiel J: Beschluss des Aufsichtsrates, das RÜS des Unternehmens / Konzerns freiwillig prüfen zu lassen oder vor der Einführungs- und Prüfungspflicht bereits einer freiwilligen Prüfung zu unterziehen

Weiterhin kann bei einer nicht börsennotierten AG (die nicht verpflichtet ist, ihr Überwachungssystem gem. § 317 Abs. 6 HGB vom AP prüfen zu lassen) als zusätzlicher Prüfungsschwerpunkt die Prüfung des RÜS beauftragt werden.

6.3 Vereinbarung zur Berichterstattung

Das Ergebnis der Prüfung schlägt sich zum einen im **Prüfungsbericht** nieder, zum anderen im **Bestätigungsvermerk**.

Die **gesetzlichen Anforderungen** an den **Prüfungsbericht** sind in § 321 HGB niedergelegt:

- Der Abschlussprüfer hat **über Art, Umfang und Ergebnis der Prüfung schriftlich** und **mit gebotener Klarheit** zu berichten.
- Der Abschlussprüfer hat vorweg zu der **Lagebeurteilung** des Unternehmens oder Konzerns des Vorstands **Stellung zu nehmen**. Während der Jahresabschluss „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ (§ 264 HGB) zu vermitteln hat, unterliegt diese Lagebeurteilung des Vorstands keinerlei Einschränkungen durch Bilanzierungsregeln. Darum muss der Abschlussprüfer bei seiner Urteilsbildung sozusagen den „Schleier der Bilanzierungsregeln und -politik“ fortziehen und die echte Lage zum Maßstab für die Stellungnahme und seine eigene Beschreibung nehmen.

³⁷ Vgl. IDW PS 345, Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung, Stand: 09.09.2009, Ziffer 6.

- Dabei ist insbesondere auf die **Beurteilung des Fortbestandes und der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens** einzugehen.
- Es ist darüber zu berichten, ob bei Durchführung der Prüfung **Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen** festgestellt worden sind, die den **Bestand des geprüften Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können**.
- Es ist darüber zu berichten, ob **schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung** erkennbar wurden.
- Der Abschlussprüfer hat im Hauptteil des Prüfungsberichts festzustellen, ob die **Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung entsprechen**. Hier soll er auch über Beanstandungen berichten, die nicht zur Versagung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks geführt haben, wenn das zur Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist.
- Es ist auch darauf einzugehen, ob der **Abschluss insgesamt** unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung **ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt**.
- Die Posten des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses sind **aufzugliedern und ausreichend zu erläutern**, soweit dadurch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich verbessert wird und diese Angaben im Anhang zum Jahresabschluss nicht enthalten sind. **Dabei ist einzugehen auf die Bewertungsgrundlagen und deren Änderungen, die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, die Ausnutzung von Ermessensspielräumen sowie auf sachverhaltsgestaltende Maßnahmen**.
- Der den Abschlussprüfer hat **Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung** zu erläutern.
- Ist das **Überwachungs-System** geprüft worden, so hat der AP das Ergebnis der Prüfung in einem gesonderten Teil darzustellen.
- Der Prüfer muss seine **Unabhängigkeit** im Prüfungsbericht durch eine entsprechende Aussage dokumentieren.
- Der Abschlussprüfer hat den **Bericht zu unterzeichnen** und dem Aufsichtsrat **vorzulegen**.

Bei den hier aufgezählten Inhalten handelt es sich um **gesetzliche Mindestvorgaben**, die **nicht** durch einen Auftrag des Aufsichtsrates an den Abschlussprüfer **eingeschränkt** werden können.

Zulässig ist jedoch die Vereinbarung mit dem Abschlussprüfer, dass der Berichtsinhalt über die oben dargestellten Mindestinhalte **hinaus erweitert wird**.

Sofern mit dem Abschlussprüfer **zusätzliche Prüfungsschwerpunkte** vereinbart wurden (vgl. die Ausführungen unter 4.1), ist es erforderlich, dass die Feststellungen auch entsprechend ausführlich im Prüfungsbericht dargestellt werden.

Aus dem **IDW Prüfungsstandard 450, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen**,³⁸ ergibt sich im Zusammenhang mit den Anforderungen des § 321 HGB regelmäßig folgender oder ähnlicher Aufbau eines Prüfungsberichts:

38 IDW PS 450, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, Stand: 08.12.2005.

1. Prüfungsauftrag

2. Grundsätzliche Feststellungen

2.1. Lage des Unternehmens

2.1.1. Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter

2.1.2. Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen

2.2. Unregelmäßigkeiten und Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung und sonstige Unregelmäßigkeiten

3. Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

4. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung

4.1. Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

4.1.1. Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen

4.1.2. Jahresabschluss

4.1.3. Lagebericht

4.2. Gesamtaussage des Jahresabschlusses

4.2.1. Wesentliche Bewertungsgrundlagen und deren Änderungen / Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen

4.2.2. Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses

4.3. Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses

4.3.1. Ertragslage

4.3.2. Vermögenslage

4.3.3. Finanzlage

5. Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem

6. Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags

7. Bestätigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und

Wiedergabe des Bestätigungsvermerks

8. Schlussbemerkungen

Außerdem sollte vereinbart werden, ebenfalls dem Aufsichtsrat einen vom Abschlussprüfer an den Vorstand gerichteten so genannten „**Management Letter**“³⁹ in Kopie zuzuleiten.

³⁹ Ein Management Letter ist ein Schreiben des Abschlussprüfers an den Vorstand bzw. die Geschäftsführung des geprüften Unternehmens, in dem Schwachstellen bzw. Verbesserungsempfehlungen das Rechnungswesen bzw. das Interne Kontrollsystem (IKS) betreffend erläutert werden, die nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks geführt haben und nicht im Prüfungsbericht darzustellen sind. Ein Management Letter kann, muss aber nicht geschrieben werden.

6.4 Honorarvereinbarung

Zum Inhalt des Auftrags gehört stets eine Vereinbarung der Gebühren für die Prüfung. Anders als bei den Steuerberatern, für die eine allgemeinverbindliche Steuerberatergebührenverordnung existiert, **gibt es** eine solche **Gebührenverordnung** für Wirtschaftsprüfer **nicht**.

In der Praxis trifft man eine Vielzahl von unterschiedlichen Regelungen.

So legen Abschlussprüfer ihren Honorarkalkulationen regelmäßig eigene **Gebührentabellen** (mit Stundensätzen) zu Grunde, die in die Vereinbarungen einfließen können.

Zum Teil rechnen die Abschlussprüfer nach dem **Zeitaufwand** ab, wobei dann je nach Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter **unterschiedliche Stundensätze** zugrunde gelegt werden. Geschätzte Zeiten – und damit auch das voraussichtliche Honorarvolumen – lassen sich aus der Prüfungsplanung ableiten.

Die Vereinbarung eines Pauschalhonorars wird aus berufsrechtlichen Restriktionen der Wirtschaftsprüfer nur in eingeschränktem Umfang möglich sein. Gemäß § 27 der „Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers“ darf ein **Pauschalhonorar für einen Prüfungsauftrag ...**

... „grundsätzlich nur vereinbart werden, wenn es angemessen ist und wenn festgelegt wird, dass bei Eintritt für den Prüfer nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers, die zu einer erheblichen Erhöhung des Prüfungsaufwandes führen, das Honorar entsprechend zu erhöhen ist“.

Außerdem wäre aus Sicht des Aufsichtsrates kritisch zu hinterfragen, inwieweit allzu knapp kalkulierte Pauschalhonorare die Durchführung einer ordnungsmäßigen Prüfung gefährden.

Sofern mit dem Prüfer **zusätzliche Prüfungsschwerpunkte** abgesprachen wurden, die dieser ansonsten nicht in die Prüfung aufgenommen hätte, ist unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten sinnvollerweise mit dem Prüfer zu vereinbaren, dass die Prüfung dieser Schwerpunkte bestimmte Kosten nicht überschreiten sollte (hierfür könnte entweder ein Pauschalhonorar vereinbart werden, **oder** es werden – in Abhängigkeit von der Qualifikation der eingesetzten Prüfer – bestimmte Stunden- oder Tagessätze vereinbart, so dass (– bei Vorgabe einer Kosten-Grenze –) der Prüfer nur bestimmte „Zeit-Budgets“ für die zusätzlichen Schwerpunkte hat).

Angebote von Abschlussprüfern mit eindeutig **unangemessen niedrigem Honorar** oder gar mit **Verzicht auf Honorar** sollten die Aufsichtsratsmitglieder stets unverzüglich an die Wirtschaftsprüferkammer melden, damit die Kammer ggf. ein berufsrechtliches Verfahren gegen solche Wirtschaftsprüfer einleiten kann. Der Aufsichtsrat ist auf eine unabhängige Prüfung angewiesen. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist aber durch unangemessen niedrige Honorare für die Abschlussprüfung gefährdet.

Insgesamt stellt sich die Frage, wie der Aufsichtsrat – v. a. bei erstmaliger Beauftragung eines Abschlussprüfers – die Angemessenheit des Honorars für die Abschlussprüfung beurteilen kann. Neben der Rückschau in die Vergangenheit („Was wurde bisher für die Abschlussprüfung bezahlt?“) hilft inzwischen auch der Blick in Jahres- bzw. Konzernabschlüsse vergleichbarer Unternehmen: Gemäß § 285 Nr. 17 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB sind im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss Angaben über die Höhe des Honorars für den Abschlussprüfer zu machen. Es ist davon auszugehen, dass diese Pflichtangaben zukünftig statistisch ausgewertet werden. Auch auf solche Übersichten sollten Aufsichtsräte dann zurückgreifen.

Zwar kann der Aufsichtsrat als Kollegialorgan selbst keine Honorarverhandlungen führen. Regelmäßig liegt die Verhandlungsvertretung kraft Amtsstellung beim Aufsichtsratsvorsitzenden, soweit keine besondere Vollmacht (z. B. an den Vorsitzenden eines Prüfungsausschusses) erteilt ist.⁴⁰ Die Honorarvereinbarung mit dem Abschlussprüfer trifft aber dennoch der Gesamtaufichtsrat.

40 Vgl. Hüffer, Aktiengesetz, § 111, Rn. 12d.

7 Wahl und Beauftragung mehrerer Abschlussprüfer bei Gemeinschaftsprüfungen

In der Praxis sind gelegentlich auch Fälle sog. Gemeinschaftsprüfungen („joint audits“) anzutreffen. Obwohl das Gesetz nur von dem „Abschlussprüfer“ spricht, ist eine Beauftragung mehrerer Abschlussprüfer⁴¹ ebenfalls zulässig. Hierfür können verschiedene Gründe sprechen, z. B. eine Verbesserung der Prüfungsqualität durch Spezialwissen eines Abschlussprüfers, oder historisch bedingte Gründe, wenn das prüfungspflichtige Unternehmen aus dem Zusammenschluss zweier oder mehrerer ehemals eigenständiger Unternehmen hervorging und die Altgesellschafter „ihren“ Abschlussprüfer behalten wollen.

Üblicherweise erfolgt zwischen den Gemeinschaftsprüfern eine **Aufteilung der Prüfungsgebiete**, so dass nicht jeder Abschlussprüfer jeweils alles prüft. Dennoch hat sich jeder Abschlussprüfer ein **eigenes Urteil** darüber zu bilden, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und gegebenenfalls der Lagebericht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Er hat hierzu auch die Arbeitspapiere des oder der anderen Abschlussprüfer(s) in eigener Verantwortung zu würdigen.

Die folgenden Besonderheiten sind bei der Bestellung, der Wahl und der Beauftragung von Gemeinschaftsprüfern zu beachten:

- Die Personen, die zu Abschlussprüfern bestellt werden sollen, müssen im Wahlbeschluss so eindeutig bezeichnet sein, dass die gesetzlichen Vertreter oder der Aufsichtsrat **ohne eigenes Auswahlermessen** die Abschlussprüfer beauftragen können.
- **Nicht zulässig** ist die Wahl **mehrerer Personen** mit der Maßgabe, zu einem späteren Zeitpunkt aus diesem Kreis **einen** Abschlussprüfer zu bestimmen.
- Ein Wahlbeschluss, der mehrere Prüfer mit der Maßgabe bestimmt, dass jeder von ihnen nur ein **bestimmtes Prüffeld** zu prüfen hat, ist ebenfalls **unzulässig**.
- Wird eine Sozietät zum Abschlussprüfer gewählt, bedeutet das, dass jeder Wirtschaftsprüfer, der zum Zeitpunkt der Wahl Partner (Sozius) ist, als Abschlussprüfer gewählt ist, es sei denn, im Wahlbeschluss sind nur bestimmte Wirtschaftsprüfer der Sozietät benannt.
- Die **Ausschlussgründe** für den Abschlussprüfer gem. §§ 319 Abs. 2 und 3, 319a und 319b HGB sind für jeden gewählten Prüfer einzeln zu untersuchen. Nur wenn die gewählten Prüfer ihren Beruf gemeinsam (z. B. in einer Sozietät) ausüben, ist der Wahlbeschluss insgesamt **nichtig**, wenn in der Person eines der gewählten Prüfer ein Ausschlussgrund gegeben ist. Andernfalls ist davon auszugehen, dass nur für den betroffenen Prüfer ein Ersatzprüfer zu bestellen ist (**Teilnichtigkeit**), es sei denn, der Wahlbeschluss sieht vor, dass in diesem Fall der Prüfungsauftrag von den „verbleibenden“ Prüfern alleine bearbeitet werden soll.
- Der Prüfungsauftrag ist den zu bestellenden Personen durch die gesetzlichen Vertreter oder den Aufsichtsrat zu erteilen (hierzu gelten unsere oben gemachten Ausführungen entsprechend). Jeder Gemeinschaftsprüfer entscheidet **eigenverantwortlich** über die **Annahme** des Prüfungsauftrages.
- Jeder Abschlussprüfer ist für die **Auftragsausgestaltung** und das Prüfungsergebnis selbst verantwortlich.
- Das Prüfungsergebnis der Gemeinschaftsprüfer wird üblicherweise in einem **gemeinsamen Prüfungsbericht** festgehalten.

41 Vgl. IDW PS 208, Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit), Stand: 25.06.1999.

8 Die Entgegennahme des Prüfungsberichtes und die Bilanzsitzung

8.1 Die Entgegennahme des Prüfungsberichtes

Wir überspringen nun die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers und befassen uns mit dem Ergebnis seiner Tätigkeit, dem **Prüfungsbericht**.

Der Prüfbericht ist vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern vorzulegen. **Hat der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag erteilt (Regelfall), so ist der Bericht ihm vorzulegen.** Dem Vorstand ist vor Zuleitung an den Aufsichtsrat Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (§ 321 Abs. 5 HGB).

Die Prüfungsberichte sind auch **jedem** Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat das beschlossen hat, den Mitgliedern eines Prüfungsausschusses zu übermitteln (§ 170 Abs. 3 S. 2 AktG).

8.2 Die Bilanzsitzung

Der Aufsichtsrat hat in **seiner Gesamtheit** u. a. den Jahresabschluss und den Lagebericht, bei Mutterunternehmen auch den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht zu prüfen (§ 171 Abs. 1 S. 1 AktG), wobei vorbereitende Maßnahmen (nicht aber die eigentliche Prüfung!!!) auch einem Prüfungsausschuss übertragen werden können.

Die Ergebnisse der Prüfung werden üblicherweise in einer als „**Bilanzsitzung**“ bezeichneten Aufsichtsratssitzung besprochen.

Darüber hinaus finden in der Praxis im Regelfall vor jeder Aufsichtsratssitzung gesonderte **Vorbesprechungen**, insbesondere der Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat, statt. Der DCGK empfiehlt Entsprechendes für mitbestimmte Aufsichtsräte ausdrücklich.⁴² Es bietet sich an, die Bilanzsitzung des Aufsichtsrats – ggf. unter Hinzuziehung des (Finanz-) Vorstands und u. U. auch des Abschlussprüfers – besonders vorzubereiten.

Ist der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, **hat** dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrates oder des Prüfungsausschusses über diese Vorlagen (Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss, Konzernlagebericht) **teilzunehmen** (darauf kann der Aufsichtsrat auch nicht einstimmig verzichten) und über die **wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung**, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu **berichten** (§ 171 Abs. 1 § 2 AktG).⁴³ Er informiert über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen, und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat (§ 171 Abs. 1 S. 3 AktG).

Dem insoweit einschlägigen IDW Prüfungsstandard 470⁴⁴ zu Folge hat der Prüfer im Rahmen seiner **mündlichen Berichterstattung an den Aufsichtsrat** grundsätzlich Ausführungen zu folgenden Themenbereichen zu machen:

1. Auftrag und Prüfung
2. Rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten des Geschäftsjahrs
3. Wirtschaftliche Lage der Gesellschaft/des Konzerns
4. Wesentliche Prüfungsaussagen zur Rechnungslegung, zum internen Kontrollsystem und zum Risikofrüherkennungssystem

⁴² Vgl. Deutscher Corporate Governance Kodex i. d. F. vom 18. Juni 2009, TZ 3.6.

⁴³ Vgl. Westerfelhaus, DB 1998 S. 2078 / Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex; Fassung vom 18. Juni 2009; TZ. 72.4.

⁴⁴ IDW PS 470, Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat, Stand: 08.05.2003.

5. Sonstige für den Aufsichtsrat bedeutsame Feststellungen
6. Prüfungsergebnis.

Die Anwesenheit des Abschlussprüfers kann und sollte der Aufsichtsrat für Fragen nutzen. Folgende Fragen könnten **beispielsweise** an den Abschlussprüfer gestellt werden:

1. Wenn dem Aufsichtsrat unklar ist, wer die Beauftragung vorgenommen hat, kann ggf. zu fragen sein: „Hat der Abschlussprüfer einen schriftlichen Auftrag erhalten und von wem?“
2. War die geprüfte Gesellschaft auf die Prüfung vorbereitet, d. h. z. B.: Lagen vom Prüfer vorab angeforderte Unterlagen bei Beginn der Prüfung auch tatsächlich vor, oder musste der Prüfer benötigte Unterlagen (mehrfach) anfordern?
3. Wie ist der Prüfer bei der Ermittlung der Prüfungsstrategie und der Prüfungs-Schwerpunkte vorgegangen? Wie sieht der mehrjährige Prüfungsplan aus, d. h. welche Gebiete will er in den nächsten Jahren besonders intensiv prüfen?
4. Hat der Prüfer Hinweise auf organisatorische u. ä. Verbesserungsmöglichkeiten an den Vorstand gegeben? Falls ja, geschah das in schriftlicher Form (Management-Letter)?
5. Welche Auswirkungen ergeben sich aus der konkreten Bilanzpolitik (einschließlich Sachverhaltsgestaltung) auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Jahresabschluss? Inwieweit hat der Abschlussprüfer diese bei seiner Lagebeurteilung berücksichtigt? Und: Würden sich bei Anwendung internationaler Bilanzierungsstandards (z. B. IFRS, US-GAAP) deutlich andere Entwicklungen der Ertrags- und Vermögenslage ergeben, und wenn ja, in welche Richtung/in welchen Größenordnungen?
6. Gibt es nach Auffassung des Wirtschaftsprüfers, neben den ggfs. im Prüfungsbericht oder einem separaten Management-Letter erfolgten Hinweisen auf organisatorische oder sonstige Verbesserungsmöglichkeiten weitere Verbesserungsmöglichkeiten?
7. Falls bei der Kapitalgesellschaft gemäß § 317 Abs. 4 HGB eine Prüfung des Risiko-Überwachungssystems zu erfolgen hatte, ist über das **Ergebnis** der Prüfung zu berichten (§ 321 Abs.4 HGB). Eine **Darstellung** des Überwachungssystems im Prüfungsbericht ist gesetzlich nicht vorgesehen. Vor diesem Hintergrund kann der AR den AP um eine mündliche **Darstellung** des Überwachungssystems ersuchen.

Falls die Prüfung nicht vorgeschrieben war oder freiwillig erfolgt ist, kann zumindest nach Auffälligkeiten gefragt werden, sofern das nicht schon im schriftlichen Auftrag vorgesehen war.

8. Sofern das nicht bereits aus dem Prüfungsbericht ersichtlich ist, kann folgende Frage an den Abschlussprüfer gestellt werden:

„In welchem Umfang wurden – neben der Buchführung und dem Jahresabschluss – weitere Bestandteile der (internen oder externen) Rechnungslegung in die Prüfung einbezogen (z. B. Kosten, Investition, Planungsrechnung, Berichterstattung des Vorstands an den Aufsichtsrat, Protokolle der Aufsichtsrats- und/oder Vorstandssitzungen, konzerninterne Beziehungen und Verrechnungspreise)?“

9. Üblicherweise erstreckt sich der erteilte Auftrag nicht auf die Durchführung von Unterschlagungsprüfungen und anderen Prüfungen mit besonderen Zielsetzungen, z. B. auf die Prüfung der Einhaltung von Vorschriften des Steuer-, Preis-, Wettbewerbs-, Außenwirtschafts-, Devisen- und Sozialrechts. Gleichwohl mag der Abschlussprüfer quasi „am Rande“ festgestellt haben, wie intensiv (oder ggfs. wie wenig) die Geschäftsleitung auf die Einhaltung dieser Vorschriften achtet.

Der Abschlussprüfer kann dazu vom Aufsichtsrat befragt werden, welche Bereiche nach seiner Ansicht ggf. kritisch sind und der besonderen Überwachung des Aufsichtsrates unterliegen sollten.

Ggf. können sich bei der Durchführung der Jahresabschlussprüfung Hinweise auf solche Verstöße ergeben haben, die die Durchführung einer **Sonderprüfung** zweckmäßig erscheinen lassen.

10. War der Abschlussprüfer auch bei der körperlichen Inventur anwesend? Falls er es nicht war: Wie hat er sich ein Bild von der Ordnungsmäßigkeit der Inventur gemacht?
11. Zum Schluss empfiehlt sich die Frage, ob es nach Meinung des Abschlussprüfers sonst noch Tatsachen gibt, auf die der Aufsichtsrat hingewiesen werden sollte, oder ob es Themen gibt, die der AP mit dem Aufsichtsrat in Abwesenheit des Vorstandes erörtern möchte.

Die Antworten des Abschlussprüfers auf diese Fragen helfen dem Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussmitglied im Übrigen auch bei der Meinungsbildung, wenn es darum geht, der nächsten Hauptversammlung einen Vorschlag für einen Abschlussprüfer zu machen.

9 Fazit

Durch die **Übertragung der Zuständigkeit für die Beauftragung** des Abschlussprüfers **auf den Aufsichtsrat (unter Berücksichtigung der vorbereitenden Aufgaben des Prüfungsausschusses)** wird einerseits der Charakter des Abschlussprüfers als „Hilfsorgan des Aufsichtsrats“ betont. Andererseits werden die vom Aufsichtsrat wahrzunehmenden Überwachungshandlungen, der Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers sowie die Prüfung und Billigung des Jahres- und Konzernabschlusses folgerichtig um die Beauftragung des Abschlussprüfers vervollständigt. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wird die Wichtigkeit dieser Aufgaben noch einmal unterstrichen.

Die Prüfung und Billigung des Jahres- und Konzernabschlusses sind nicht **an einen Prüfungsausschuss** delegierbare **Pflichtaufgaben** des Aufsichtsrats. Folglich sollte auch die **Beauftragung** des Abschlussprüfers im Sinne einer sorgfältigen Wahrnehmung der Überwachungsaufgabe jedes Aufsichtsratsmitglieds **durch den Gesamtaufsichtsrat oder Gesamtprüfungsausschuss** erfolgen.

Bei der Auftragserteilung ist besonders zu beachten, dass in den §§ 317 ff. HGB bezüglich Gegenstand und Umfang der Prüfung sowie Berichterstattung **Mindestinhalte** durch das Gesetz vorgegeben werden, von denen der AR keine Abstriche machen darf. **Zusätzliche Prüfungsschwerpunkte, Berichterstattungsthemen und -formen** können jedoch mit dem Abschlussprüfer vereinbart werden.

Für alle **vorgeschriebenen Abschlussprüfungen** in den EU-Mitgliedsstaaten soll eine gleich bleibend hohe Qualität gewährleistet werden, weshalb alle Abschlussprüfungen künftig **nach internationalen Prüfungsstandards** durchgeführt werden. Hierbei handelt es sich um Standards, die vom International Federation of Accountants (IFAC), einem privatrechtlichen Zusammenschluss der internationalen Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer, erstellt werden. Diese „ISA“ (International Standards on Auditing) werden ähnlich wie die internationalen Rechnungslegungsvorschriften von der EU „endorsed“, d. h. anerkannt und haben somit in der EU gesetzlichen Charakter.

Der Abschlussprüfer ist **verpflichtet**, an den **Verhandlungen** des Aufsichtsrates bzw. des Bilanzausschusses über den Jahresabschluss und den Lagebericht bzw. Konzernabschluss und Konzernlagebericht **teilzunehmen** und über die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung zu berichten. Diese Anwesenheit des Prüfers sollte auch zu einer Befragung des Abschlussprüfers genutzt werden, damit der Aufsichtsrat auch seiner Überwachungsfunktion gerecht wird.

Literaturverzeichnis:

Ernst/Naumann: Das neue Bilanzrecht, IDW Textausgabe, Düsseldorf, 2009

Hoffmann-Becking: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4; Aktiengesellschaft, 3. Auflage, Frankfurt am Main 2007

Hofmann/Preu,: Der Aufsichtsrat, 5. Auflage, München 2003

Hommelhoff: Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung, in: Betriebs-Berater 1998, S. 2567 – 2574

Hüffer: Aktiengesetz, 8. Auflage, 2008

Julia Severus: Jahresabschlussprüfung in Form eines Joint Audits, 1. Auflage, Wiesbaden, 2007

Köstler/Zachert/Müller: Aufsichtsratspraxis – Handbuch für die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat; 9. überarbeitete Auflage, Frankfurt am Main 2009

Lanfermann/Röhricht,: Pflichten des Prüfungsausschusses nach dem BilMoG, in BetriebsBerater, 2009, S. 887- 891

Potthoff/Trescher: Das Aufsichtsratsmitglied – ein Handbuch der Aufgaben, Rechte und Pflichten, 6. Auflage, bearbeitet von Theisen, Stuttgart 2003

Regierungskommission: Deutscher Corporate Governance Kodex i. d. Fassung vom 18. Juni 2009

Theisen: Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags

durch den Aufsichtsrat, in: Der Betrieb 1999, S. 341 – 346

Widmann Tobias: Das Fehlen des Finanzexperten nach dem BilMoG – Worst-Case-Szenario für den Aufsichtsrat, in BetriebsBerater 49.2009, S. 2602 – 2606

Gesamtverzeichnis

Arbeitshilfen für Arbeitnehmervertreter in Aufsichtsräten

- 01 Die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats
- 02 Übersicht über die Aufsichtsratsrechte Bereich MitbestG '76
- 03 Übersicht über die Aufsichtsratsrechte im Bereich Drittelbeteiligungsgesetz 2004
- 04 Rechtsprechung zur Unternehmensmitbestimmung
- 05 Hinweise zum praktischen Umgang mit der Verschwiegenheitspflicht
- 06 Die Europäische Aktiengesellschaft
- 07 Praktische Hinweise zum Unternehmensrecht
- 08 Insiderrecht
- 09 Der Shareholder Value-Ansatz
- 10 Grundsätze ordnungsmäßiger Aufsichtsratsstätigkeit
- 11 Gesellschafts- und Mitbestimmungsrecht in der Europäischen Gemeinschaft
- 12 Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat
- 13 Praktische Hinweise zum sogenannten Risikomanagement
- 14 Angemessene Vorstandsvergütung
- 16 Die Effizienzprüfung des Aufsichtsrats
- 17 Die Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss in Aufsichtsräten

Über die Hans-Böckler-Stiftung

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

Mitbestimmungsförderung und -beratung

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen oder Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK)

Das Ziel des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) in der Hans-Böckler-Stiftung ist es, gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge zu erforschen und für die wirtschaftspolitische Beratung einzusetzen. Daneben stellt das IMK auf der Basis seiner Forschungs- und Beratungsarbeiten regelmäßige Konjunkturprognosen vor.

Forschungsförderung

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Mitbestimmung, Strukturpolitik, Arbeitsgesellschaft, Öffentlicher Sektor und Sozialstaat. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

Studienförderung

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

Öffentlichkeitsarbeit

Mit dem 14tägig erscheinenden Infodienst „Böckler Impuls“ begleitet die Stiftung die aktuellen politischen Debatten in den Themenfeldern Arbeit, Wirtschaft und Soziales. Das Magazin „Mitbestimmung“ und die „WSI-Mitteilungen“ informieren monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der Homepage www.boeckler.de bietet die Stiftung einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung

Hans-Böckler-Straße 39 Telefon: 02 11/77 78-0
40476 Düsseldorf Telefax: 02 11/77 78-225



www.boeckler.de

**Hans Böckler
Stiftung**

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

Arbeitshilfen
für Aufsichtsräte **12**
