

Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Köln

Zur künftigen Entwicklung der Abschlussprüfung

► DB0652305

I. Einleitung

Gestiegene regulatorische Anforderungen, die insbes. durch die Finanz- und Kapitalmarktkrise getriebene hohe Erwartungshaltung der Stakeholder an die Relevanz und Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfung sowie Kostenüberlegungen seitens der geprüften Unternehmen haben dazu geführt, dass der Wert bzw. der Nutzen der Abschlussprüfung derzeit intensiv diskutiert wird. Die größtenteils durch den europäischen Gesetzgeber initiierten und bereits auf nationaler Ebene umgesetzten Maßnahmen zur Qualitätssteigerung sowie die angedachten Maßnahmen zur Struktur des Marktes für Abschlussprüfungen stellen z. T. erhebliche Eingriffe in die Ermessensspielräume der gesetzlichen Vertreter und Überwachungsorgane der geprüften Unternehmen, aber auch der Abschlussprüfer dar. Vor diesem Hintergrund hat sich der Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (AKEIÜ) mit der gegenwärtigen und künftigen Entwicklung der Abschlussprüfung auseinandergesetzt und Themenbereiche identifiziert, die aus Sicht des Arbeitskreises die Diskussion um den Wert bzw. den Nutzen der Abschlussprüfung erheblich beeinflussen. Für die Erörterung dieser Themenbereiche wird die Form der These und Antithese gewählt, um explizit den unterschiedlichen Sichtweisen und Meinungen der im Arbeitskreis vertretenen Stakeholder Rechnung zu tragen. Ungeachtet der z. T. bereits sehr weit fortgeschrittenen regulatorischen Initiativen wird es dem Leser hierdurch ermöglicht, sich ein eigenes Bild über die künftige Entwicklung der Abschlussprüfung zu verschaffen.

II. Die Abschlussprüfung im Spannungsfeld zwischen Stakeholderinteressen und Regulierung

1. Regulatorische Rahmenbedingungen

Die weltweite Finanz- und Kapitalmarktkrise hat das Vertrauen in die Funktionsfähigkeit der Märkte erheblich erschüttert. Insbes. werden Zweifel an der Angemessenheit und Effektivität der ordnungspolitischen Rahmenbedingungen und in Bezug auf beobachtete Marktmechanismen laut. Dementsprechend soll durch die Ausdehnung staatlich gelenkter Allokations- und Distributionsmechanismen sowie konkrete Einschränkungen der Wahlmöglichkeiten und Ermessensspielräume ökonomischer Entscheidungsträger verlorenes Vertrauen zurückgewonnen werden. Angesichts der erheblichen Bedeutung der Abschlussprüfung für die Glaubwürdigkeit der Unternehmensberichterstattung und damit für die Versorgung der Finanz- und Kapitalmärkte mit entscheidungsrelevanten Informationen verwundert es nicht, dass auch diese zunehmend in den Fokus regulatorischer Initiativen rückt.

Auf europäischer Ebene hat die EU-Kommission unter Hinweis auf das öffentliche Interesse und die speziellen Informationsbedürfnisse von Kapitalmarktteilnehmern bereits im Jahr 2010 in ihrem sog. Grünbuch zur Abschlussprüfung eine grundlegende Reform der regulatorischen Rahmenbedingungen angeregt und anhand konkreter Reformvorschläge zur Diskussion gestellt. Ungeachtet der Kritik infolge der fehlenden Problemanalyse und der mangelnden konzeptionellen Stringenz der in der Vergangenheit vorgeschlagenen Maßnahmen haben sich die EU-Kommission, das europäische Parlament und der Ministerrat im Dezember 2013 im Rahmen des sog. Trilogverfahrens auf

regulatorische Eckpunkte geeinigt. Diese betreffen u. a. die Trennung von Prüfungs- und Beratungsleistungen, eine verpflichtende externe Rotation des Abschlussprüfers sowie eine erhebliche Ausdehnung der Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Überwachungsorgan (z. B. Aufsichtsrat) sowie bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Berichterstattung des Abschlussprüfers im Rahmen des Bestätigungsvermerks¹. Ferner sollen die vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) verabschiedeten International Standards on Auditing (ISA) künftig von der EU-Kommission übernommen werden. Die ISA dürften damit künftig eine unmittelbare Anwendungspflicht erlangen, d. h., auch die gegenwärtig bereits in einem Standardentwurf vorgesehene Verpflichtung zur Erweiterung des Bestätigungsvermerks für Abschlussprüfungen würde bspw. in Deutschland unmittelbar relevant werden².

Durchaus konkret sind ferner die in dem Richtlinienentwurf zur Offenlegung nicht-finanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Gesellschaften und Konzerne formulierten Vorschläge zur Ausdehnung der Publizitätspflicht bislang nicht veröffentlichter Unternehmensinformationen. Demnach sollen Unternehmen, die bestimmte Größenkriterien erfüllen, u. a. künftig auch eine nicht-finanzielle Erklärung mit Angaben mindestens zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung einschließlich i) einer Beschreibung der von der Gesellschaft in Bezug auf diese Belange verfolgten Politik; ii) der Ergebnisse dieser Politiken; iii) der Risiken im Zusammenhang mit diesen Belangen und der Handhabung dieser Risiken durch das Unternehmen abgeben³. Sollten diese Informationen in den Lagebericht aufzunehmen sein, würde sich hierdurch eine faktische Ausdehnung des Prüfungsgegenstands ergeben, was die Frage nach einer möglicherweise noch weitergehenden Ausdehnung der Abschlussprüfung auf unternehmensinterne Überwachungs- und Steuerungssysteme, die mit der Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses sowie der Einhaltung relevanter Normen durch die Vertreter und Mitarbeiter des Unternehmens in unmittelbarem Zusammenhang stehen, aufwirft.

2. Ökonomische Rahmenbedingungen

Neben regulatorischen Anforderungen hat sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sowie jede Wirtschaftsprüferpraxis, die ge-

Dem Arbeitskreis gehören an: Prof. Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge, Prof. Dr. Alexander Bassen, Dr. Roland Busch, Lutz Cauers, Prof. Dr. Anne D'Arcy, Prof. Dr. Mark-Ken Erdmann, Prof. Dr. Edgar Ernst, WP/StB Ulrich M. Harnacke, Prof. Dr. Michael Henke, Dr. Peter Henning, Prof. Dr. Anja Hucke, WP/StB Dr. Frank M. Hülsberg, Frank Jasper, Dr. Udo Jung, Ulf Kampruw, Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch, Dr. Thomas Knoll, Prof. Dr. Annette G. Köhler, WP/StB Prof. Dr. Prof. h.c. Dr. h.c. Wolfgang Lück, Prof. Dr. Kai-Uwe Marten, WP/StB Andreas Menke, Prof. Dr. Hanno Merkt, Peter Mißler, Prof. Dr. Ludwig Mochty, RA Dr. Thomas Münzenberg, RA vBP Horst Piepenburg, RA/WP/StB Prof. Dr. Jens Poll, Dr. Willi Schoppen, Hans Dieter Steindorf, Ruprecht Trummer, Dr. Markus Warncke.

1 Vgl. Naumann/Herkendell, WPg 2014 S. 177 f.

2 Vgl. Naumann/Herkendell, WPg 2014 S. 180.

3 Vgl. EU-Kommission, COM (2013) 207 Final, 2013, S. 7.

setzliche Abschlussprüfungen durchführt, den Erwartungen der Abschlussadressaten zu stellen. Abschlussadressaten sind dabei nicht nur gegenwärtige und potenzielle Eigen- und Fremdkapitalgeber, Analysten, Mitarbeiter, Kunden, Lieferanten sowie die interessierte Öffentlichkeit im Allgemeinen, sondern auch der in Deutschland bei kapitalmarktorientierten Unternehmen üblicherweise eingerichtete und bei Finanzdienstleistern ab dem 1. 1. 2014 gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats. Darüber hinaus sollte nicht unerwähnt bleiben, dass auch die gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens als Abschlussersteller sowie die Eigentümer, die die Kosten der Abschlussprüfung zu tragen haben, an einem sachgerechten Urteil des Abschlussprüfers interessiert sind. Bedingt durch vermehrte Schiefagen von Unternehmen (nach der Erteilung uneingeschränkter Bestätigungsvermerke) während und nach der Finanz- und Kapitalmarktkrise wird insbes. auch in der Öffentlichkeit zunehmend die Frage nach der Rolle und der Verantwortung des Abschlussprüfers gestellt. Gleichzeitig sind die Erwartungen der genannten Stakeholder höchst unterschiedlich und betreffen u. a. Fragen der Aktualität, Relevanz, Verlässlichkeit und Sicherheit der von den Unternehmen bzw. vom Abschlussprüfer zur Verfügung gestellten Informationen.

Die in den letzten Jahren immer häufigeren Ausschreibungsverfahren für gesetzliche Abschlussprüfungen machen die zunehmende Überprüfung der Abschlussprüferleistungen durch Überwachungsorgane unter Kosten- und Nutzenaspekten deutlich und haben zu einem wachsenden Wettbewerb auf der Anbieterseite geführt. In diesem Umfeld hat der Abschlussprüfer vermehrt die Höhe der Kosten seiner Leistungen zur Erbringung der geforderten Prüfungsqualität zu rechtfertigen. Dass die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) vor dem Hintergrund dieser Entwicklung das Thema der Angemessenheitsüberprüfung der Prüfungshonorare nicht nur aus Sicht der Berufsaufsicht, sondern auch konzeptionell aufgegriffen hat, kann insofern nicht überraschen.

Da es dem Berufsstand kaum gelingen dürfte, die unterschiedlichen Erwartungen der einzelnen Stakeholder zu erfüllen, ergibt sich regelmäßig die schon seit Jahren diskutierte Erwartungslücke. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nur ein kleiner Teil der Leistungen des Abschlussprüfers, nämlich der Bestätigungsvermerk, für externe Stakeholder direkt wahrnehmbar ist (vgl. Abb. 1). Die Prüfungshandlungen selbst sowie die umfangreiche Dokumentation der Prüfungshandlungen, die zur Erfüllung der regulatorischen Anforderungen im Vorfeld der Testatserteilung notwendig sind, sind hingegen für die geprüften Unternehmen und die externen Stakeholder nicht direkt einsehbar bzw. unterliegen der Verschwiegenheitspflicht.

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften reagieren auf die Marktbedingungen in zunehmendem Maße durch Effizienzprogramme, d. h. durch eine weitgehende Standardisierung und

Automatisierung der Prüfungsprozesse, z. B. durch zunehmende Nutzung von IT-Technologie sowie Outsourcing bestimmter Prozesse in Shared Service Center. Allerdings sind derartige Maßnahmen nur eingeschränkt möglich, wenn man die Prüfungsqualität nicht gefährden möchte.

Bei einer Betrachtung der Abschlussprüferleistungen unter Kostenaspekten sollte nicht unerwähnt bleiben, dass in den letzten Jahren die qualitativen Anforderungen permanent gestiegen sind. So hat sich durch die Einführung bzw. kontinuierliche Weiterentwicklung der internationalen Rechnungslegungsstandards die Komplexität der Abschlusserstellung und -prüfung deutlich erhöht. Zur Sicherstellung bzw. Erhöhung der Prüfungsqualität haben sich darüber hinaus vor allem die nationalen und internationalen Prüfungs- und Dokumentationsanforderungen verschärft. Maßgeblichen Einfluss hat hierbei die zunehmende Kontrolle durch die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) im Rahmen der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen sowie durch das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) im Rahmen von sog. Inspections bzw. Joint-Inspections unter Beteiligung der APAK. Darüber hinaus haben das Enforcement-Verfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) und die nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG beschriebenen Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats/Prüfungsausschusses die Aufgaben des Abschlussprüfers maßgeblich beeinflusst.

III. Thesen und Antithesen zur Weiterentwicklung der Abschlussprüfung

1. Anforderungen an mögliche Weiterentwicklungen

In Reaktion auf die Finanz- und Kapitalmarktkrise verfolgen die europäischen Reformüberlegungen der Abschlussprüfung vor allem das Ziel, den Märkten „verlässlichere, transparentere und aussagekräftigere Informationen im Hinblick auf die Richtigkeit des Abschlusses zur Verfügung zu stellen“⁴, was häufig durch die Zielformulierung „Erhöhung der Qualität der Abschlussprüfung“ zum Ausdruck gebracht wird.

Unter Berücksichtigung der in diese Qualitätsbeurteilung involvierten Parteien sowie deren divergierender Interessen und Erwartungen ist es geradezu auszuschließen, dass sich in absehbarer Zeit allgemein akzeptierte Kriterien oder Maßgrößen zur Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung herausbilden werden. Vor diesem Hintergrund ist die Forderung nach „Qualitätserhöhung der Abschlussprüfung“ im Kern eine Fortführung der Diskussion zur „Erwartungslücke“⁵, die um 1970 aufgekommen ist⁶. Die Erwartungslücke stellt eine „Diskrepanz zwischen den öffentlichen Erwartungen an eine Jahresabschlussprüfung und der aus Prüfersicht zu erwartenden Prüfungsleistung“⁷ dar. Sie tritt als nicht temporäres und in diesem Sinne „permanentes Phänomen“⁸ auf und wird mitunter auf Lücken zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit, des Abschlussprüfers und des Normengebers zurückgeführt. Je nachdem, welche beiden Parteien in ihrer Erwartung voneinander abweichen, spricht man von Öffentlichkeitsversagen, Prüferversagen oder Normenversagen.

Potenzielle oder vermeintliche Qualitätsverbesserungen der Abschlussprüfung sollen im Rahmen dieser Stellungnahme nicht in ihrer umfassenden Vielschichtigkeit analysiert werden. Sie sol-

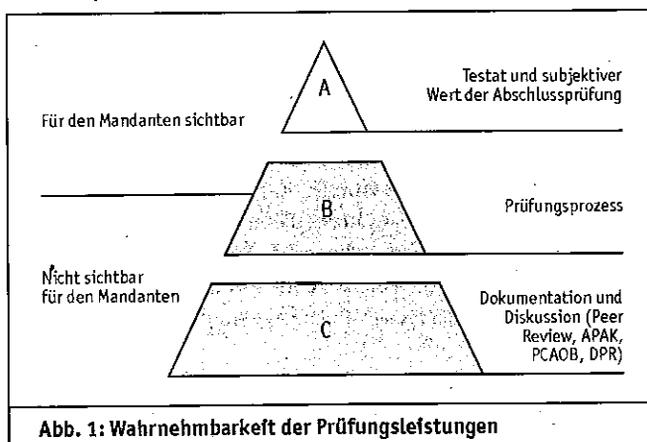


Abb. 1: Wahrnehmbarkeit der Prüfungsleistungen

4 EU-Kommission, SEK (2011) 1385 endgültig, 2011, S. 5.

5 Einen umfassenden Überblick über die Erwartungslücke einschließlich der Herkunft des Begriffs geben Salehi/Mahdi, African Journal of Business Management 2011 S. 8376 (8392).

6 Humphrey/Turley/Moizer, Accounting, Organization and Society 1993 S. 313 (331).

7 Ruhnke/Schmiele/Schwind, zfbf 2010 S. 396.

8 Ruhnke/Schmiele/Schwind, zfbf 2010 S. 396.

len lediglich aus dem Blickwinkel betrachtet werden, dass „vernünftige und realisierbare Erwartungshaltungen der Öffentlichkeit aufgrund veränderter Marktbedingungen nicht ausreichend in den Prüfungsnormen Berücksichtigung finden oder in nicht geeigneter Form an die Öffentlichkeit kommuniziert werden“⁹ (Normenver-sagen). Veränderungen und Ergänzungen der aktuell geltenden regulatorischen Rahmenbedingungen sind nur dann zweckmäßig, wenn der zusätzliche Nutzen – aus Sicht der jeweiligen Partei – die zusätzlichen Kosten übersteigt, die ihr aus der praktischen Umsetzung dieser Regelungen in Form von Prüfungshandlungen erwachsen. Bei der Beurteilung wären Kriterien wie z. B. die Größe und die Kapitalmarktorientierung von Unternehmen heranzuziehen. Im Folgenden soll diese Kosten-Nutzen-Abwägung vorerst nur in qualitativer bzw. verbaler Form erfolgen.

2. Ausweitung des Prüfungsgegenstands

a) Der Gegenstand der Abschlussprüfung sollte ausgeweitet werden

Gegenstand der Abschlussprüfung ist gem. § 317 Abs. 1 HGB die Rechnungslegung; sie ist daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften und ggf. ergänzenden Vorschriften der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags eingehalten worden sind. Darüber hinaus soll die Abschlussprüfung dergestalt angelegt werden, dass sich wesentlich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirkende Unrichtigkeiten und Verstöße erkannt werden. Sofern ein (Konzern-)Lagebericht aufgestellt wird, ist dieser gem. § 317 Abs. 2 HGB ebenfalls Prüfungsgegenstand. Bei börsennotierten Aktiengesellschaften ist gem. § 317 Abs. 4 HGB ferner das Risikofrüherkennungssystem i. S. des § 91 Abs. 2 AktG in den Prüfungsumfang einzubeziehen. Der gesetzlich geregelte Umfang der Abschlussprüfung ist damit sehr eng gefasst. Er beschreibt eine primär vergangenheitsorientierte Ordnungsmäßigkeitsprüfung, die von den gesetzlichen Vertretern der geprüften Unternehmen zunehmend als „Commodity“ wahrgenommen wird¹⁰, also als „austauschbare Dienstleistung, bei der das wesentliche Unterscheidungsmerkmal der Preis ist“¹¹. Demgegenüber erwarten die Stakeholder der Unternehmen nicht ein „billiges“, gesetzlich notwendiges Testat, sondern ein „Gütesiegel“ des Unternehmens, zumindest aber seiner Rechnungslegung und Finanzberichterstattung. Daraus ergibt sich das Phänomen der bereits eingangs definierten „Erwartungslücke“, die sich vor allem in Krisenzeiten, in denen Unternehmen häufiger als sonst trotz eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, zeigt, wie zuletzt in der jüngsten Finanz- und Kapitalmarktkrise zu beobachten war¹².

Angesichts dieser Entwicklungen bedarf es einer über die freiwillig jederzeit mögliche Erweiterung oder Ergänzung des Prüfungsauftrags (IDW PS 220, Tz. 20) hinausgehenden Ausweitung des gesetzlich kodifizierten Prüfungsgegenstands, um für den Abschlussprüfer eine „verbesserte Informationsbasis“¹³ zur Erfüllung seiner Aufgabe zu schaffen und eine adressatenorientierte Berichterstattung zu ermöglichen. D. h., die Abschlussprüfung muss als „komplexe multidisziplinäre Dienstleistung in einem risikobehafteten regulatorischen Umfeld“¹⁴ wahrgenommen werden. Diese These ist unverändert aktuell¹⁵. Die Adressaten der Rechnungslegung legen „verstärkt Wert auf zukunftsorientierte Informationen über die Unternehmensentwicklung und die verfolgten Geschäftsmodelle“¹⁶. Die Abschlussprüfung muss sich deshalb zu einer „zukunftsgerichteten Prüfung der Risiken“ entwickeln¹⁷ und das Geschäftsmodell hinterfragen. Ferner kommt dem Abschlussprüfer durch die in § 107 Abs. 3 AktG näher konkretisierten Überwachungsaufgaben durch den Aufsichtsrat¹⁸ eine Unterstützungsfunktion zu, die er bei erweitertem Prüfungsgegenstand besser wahrnehmen könnte¹⁹. Nicht zuletzt sei auf die aktuellen Entwicklungen in Bezug auf die in dem Richtlinienentwurf zur Offenlegung nicht-finanzieller

und die Diversität betreffender Informationen (vgl. Abschn. II. 1.) und die gegenwärtigen Entwicklungen zur sog. Integrierten Berichterstattung („Integrated Reporting“)²⁰ hingewiesen. Die damit verbundene deutliche Modifikation der Unternehmensberichterstattung und ihre Ausweitung insbes. bezogen auf nicht-finanzielle Aspekte belegt, dass auch eine Ausdehnung des Prüfungsgegenstands im öffentlichen Interesse ist.

Die hier geforderte Erweiterung des Prüfungsgegenstands im Hinblick auf das Geschäftsmodell des geprüften Unternehmens geht über die gegenwärtig im Rahmen der Abschlussprüfung notwendige Erlangung von Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit (IDW PS 230, Tz. 8 ff.) hinaus und bezieht auch eine entsprechende im Bestätigungsvermerk zu vermittelnde Urteilsbildung ein. Demzufolge sind die profunde Analyse des Geschäftsmodells, seiner Zukunftsaussichten und insbes. Risiken sowie die Kommunikation der Ergebnisse mit den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsrat des Unternehmens unerlässlich. Unabhängig davon, dass auf diese Weise auch die Qualität der Prüfung des Lageberichts erhöht werden dürfte, dürfte das Ergebnis auch in einer Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers in der Kommunikation mit dem Aufsichtsrat (IDW PS 470) sowie in einer effektiveren Ausübung der Warnfunktion²¹ des Abschlussprüfers²² resultieren. Ferner könnte die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten in Abstimmung mit dem Aufsichtsrat²³ gezielter erfolgen. Ausgangspunkt einer solchen Erweiterung des Prüfungsgegenstands könnten die Vorschriften des § 53 HGrG zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sowie der wirtschaftlichen Verhältnisse sein²⁴.

Neben der für börsennotierte Aktiengesellschaften verpflichtenden Prüfung des Risikofrüherkennungssystems und der Prüfung des Internen Kontrollsystems über den bereits derzeit erforderlichen Umfang (IDW PS 261 n. F.) hinaus ist eine Ausdehnung der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems zu einer verpflichtenden allgemeinen Prüfung des Risikomanagementsystems angezeigt. In Bezug auf das Interne Kontrollsystem könnte eine Ausweitung in Richtung der für börsennotierte US-Unternehmen geltenden Vorschriften nach SOX 404 erfolgen, d. h.,

9 Ruhnke/Schmiele/Schwind, zfbf 2010 S. 397.

10 Siehe dazu ausführlich: Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung – Eine Wirksamkeitsanalyse zur Wiedergewinnung des öffentlichen Vertrauens, 2007, S. 225 ff.

11 Pfitzer, WPg 2006 S. 195.

12 Vgl. zu empirischen Ergebnissen in Bezug auf die Auswirkungen der Finanzmarktkrise auf die Abschlussprüfung Philipps/Dohr/Klås, StuB 2010 S. 941 (946).

13 Jung, Erweiterung der Abschlussprüfung von Kapitalgesellschaften – Eine Diskussion über die Prüfung der wirtschaftlichen Lage und über die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, 1996, S. 238.

14 Pfitzer, WPg 2006 S. 159; vgl. zu den Herausforderungen, denen sich ein Wirtschaftsprüfer ausgesetzt sieht, auch Theisen, in: Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, 2008, S. 173 (188).

15 Vgl. bereits Jung, a.a.O. (Fn. 13), S. 238, die eine Erweiterung auf die Prüfung der wirtschaftlichen Lage und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung fordert; vgl. auch Kämpfer, WPg Sonderheft 2/2010 S. 102.

16 Naumann, WPg Sonderheft 1/2012 S. 1.

17 O.V., FAZ v. 12. 8. 2013 S. 21.

18 Diese umfasst gem. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG insbesondere die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems durch einen Prüfungsausschuss. Vgl. AKEU/AKEÜ, DB 2009 S. 1279 ff. und AKEÜ, DB 2011 S. 2101 ff.

19 Vgl. Kämpfer, WPg Sonderheft 2/2010 S. 102, der Möglichkeiten und Grenzen einer erweiterten Unterstützungsfunktion diskutiert.

20 Vgl. unter vielen AKEU, BB 2013 S. 875 ff.; Nolden/Richter, WPg 2012 S. 978 (987); in diesem Zusammenhang sei auch auf die Veröffentlichung von DRS 20 zur Konzernlageberichterstattung verwiesen.

21 Vgl. zur Warnfunktion Lück/Hunecke, DB 1996 S. 1 (6).

22 Vgl. Naumann, WPg Sonderheft 1/2012 S. 1.

23 Vgl. dazu Kompenhans/Buhleier/Splinter, WPg 2013 S. 59 (66).

24 Vgl. Hauptmann/Rust/Schröder, WPg 2011 S. 408 (417).

vor allem eine umfassende Aufbau- und Funktionsprüfung aller wesentlichen Geschäftsprozesse vorgeschrieben werden. Bei einer Prüfung des Risikomanagementsystems wäre der Gegenstand der Prüfung nicht mehr auf das Vorhandensein und die Wirksamkeit des Systems zur frühzeitigen Identifikation wesentlicher Risiken beschränkt, sondern auf die Angemessenheit der Reaktionen des Managements auf solche Risiken auszudehnen. Der Abschlussprüfer erhielte so ein umfassendes Bild über Risiken und diesbezügliche Kontrollen im Unternehmen und wäre deutlich besser zu einer effektiven Prüfungsdurchführung und Unterstützung des Aufsichtsrats in der Lage. Ferner würde die Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung um eine (bisher vielfach freiwillige) Prüfung des Compliance-Management-Systems (IDW PS 980) mit dem Schwerpunkt auf Systemkomponenten, die sich auf die Identifikation von und den Umgang mit Verstößen und Unrichtigkeiten (Fraud) beziehen, die Qualität des Compliance-Managements in einem Unternehmen erheblich erhöhen²⁵. Dabei dürfte eine enge Zusammenarbeit mit der Internen Revision des geprüften Unternehmens bzw. die Übernahme der Prüfungsergebnisse der internen Revision²⁶ die Effizienz sowohl der Abschlussprüfung als auch der Internen Revision deutlich erhöhen. Ebenso wäre eine Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung um eine materielle Beurteilung des Corporate Governance Statements gem. § 289a HGB sinnvoll²⁷. Eine Prüfung der Einhaltung der im Deutschen Corporate Governance Kodex enthaltenen Empfehlungen (§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie IDW PS 345) würde entscheidend zu einer dem Geist der Empfehlung folgenden und nicht nur notdürftig unter Compliance-Gesichtspunkten umgesetzten Entsprechung beitragen und zudem die diesbezügliche Erwartungslücke erheblich reduzieren.

Daneben wäre eine Ausweitung des Prüfungsgegenstands i. S. einer Prüfungspflicht der ggf. pflichtmäßigen Quartalsberichterstattung zu begrüßen. Dies hat nicht nur positive Effekte auf die Qualität und Effizienz der Abschlussprüfung, sondern vor allem auf die Qualität und Glaubwürdigkeit der unterjährigen Finanzberichterstattung der Unternehmen zur Folge.

b) Der Gegenstand der Abschlussprüfung sollte nicht ausgeweitet werden

Selbstverständlich steht es dem Aufsichtsrat oder dem Vorstand frei, die Prüfung auch auf andere Gegenstände auszudehnen, um damit entweder den eigenen Sorgfaltspflichten besser nachzukommen oder externen Stakeholdern weitergehende Glaubwürdigkeitssignale auszusenden. Dies gilt insbes. für Überwachungsaufgaben, die sich in Zusammenhang mit § 107 AktG für den Prüfungsausschuss (ansonsten: Aufsichtsrat) ergeben. Allerdings sind derartige Aufträge nicht zwangsläufig im öffentlichen Interesse und folglich gerade nicht verpflichtend vorzusehen. Für die Erweiterung des Prüfungsgegenstands auf weitergehende Berichtsinstrumente wie Nachhaltigkeitsberichte, Corporate-Social-Responsibility-Berichte oder sog. Integrated Reports, aber auch die Prüfung von Internen Kontrollsystemen, Risikomanagementsystemen oder Corporate-Compliance-Systemen sowie die Entsprechenserklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex gelten die Bedenken analog. Eine Ausweitung des Gegenstands der gesetzlichen Abschlussprüfung wäre lediglich in folgenden Fällen angezeigt:

1. Die Ausweitung betrifft Themengebiete, die im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung nicht, in nicht ausreichendem Umfang oder in nicht ausreichender Qualität geprüft werden.
2. Der Abschlussprüfer ist in der Lage, über die neuen Themengebiete ein Prüfungsurteil mit hinreichender Prüfungssicherheit abzugeben.

3. Der durch die Ausdehnung der gesetzlichen Abschlussprüfung geschaffene Mehrwert übersteigt die hierdurch entstehenden zusätzlichen Kosten.

Ad 1: Die Themengebiete Berichtswesen, Internes Kontrollsystem, Risikomanagementsystem und Compliance-Management-System werden aktuell von der Internen Revision der Unternehmen, sofern diese besteht, regelmäßig geprüft. Gem. ihrer Definition bewertet die Interne Revision mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse. Die Interne Revision ist eine im Unternehmen angesiedelte unabhängige Instanz, die im Auftrag der Unternehmensleitung Prüfungen im gesamten Unternehmen durchführt. Neben der Unternehmensleitung kann aber auch der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss Adressat von Revisionsberichten sein und sich so z. B. Informationen über das Interne Kontrollsystem oder das Risikomanagement beschaffen²⁸. Die Interne Revision hat üblicherweise detaillierte Kenntnisse über die unternehmensspezifischen Systeme und Prozesse und ist entsprechend in der Lage, in den verschiedenen Unternehmensbereichen effizient und effektiv zu prüfen. Der Berufsstand der deutschen Internen Revisoren findet seine Grundlagen in den Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision und den vom Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) herausgegebenen Revisionsstandards Nr. 1 bis 5. Diese, aber insbes. der Revisionsstandard Nr. 3 „Qualitätsmanagement in der Internen Revision“, wirken darauf hin, dass die Interne Revision qualitativ hochwertige Prüfungsleistungen erbringt. Eine Überprüfung dieser Qualität erfolgt in einem berufsständisch festgelegten und allgemein anerkanntem Verfahren, dem Quality Assessment, dem sich Interne Revisionen regelmäßig unterziehen müssen. Der Revisionsstandard Nr. 2 sieht explizit die Prüfung des Risikomanagements und der Revisionsstandard Nr. 5 die Prüfung des Anti-Fraud-Management-Systems vor. Zusätzlich sorgen Zertifizierungen für Revisoren (z. B. zum weltweit anerkannten Berufsabschluss Certified Internal Auditor) und die damit verbundene Verpflichtung zur kontinuierlichen Weiterbildung für eine hohe Qualität von Prüfungen durch die Interne Revision.

Ad 2: Abschlussprüfer zeichnen sich üblicherweise durch hohes Fachwissen im Bereich des Rechnungswesens, aber gerade nicht durch ein hohes unternehmensspezifisches Wissen aus. In den wenigen Wochen ihrer Tätigkeit im Unternehmen sind sie zudem kaum in der Lage, alle relevanten Besonderheiten des geprüften Unternehmens zu verstehen, da sie als Unternehmensexterne nicht in den internen Informationsfluss eingebunden sind. Dieser Effekt wird durch die interne Rotation des verantwortlichen Prüfers (und künftig durch die externe Rotation) verstärkt²⁹. Zudem sind nach der Erlangung ausreichender angemessener Prüfungsnachweise angemessene Kriterien zur Ableitung eines Prüfungsurteils notwendig. Gegenwärtig dürften lediglich in Ausnahmefällen Kriterien für die Prüfung der o. g. Themenbereiche vorliegen³⁰. Darüber hinaus wäre zu befürchten, dass Abschlussprüfer aus Haftungsgründen und aus möglichen Gefahren einer „self-fulfilling prophecy“³¹ generell relativ allgemeine Kriterien formulieren oder die Prüfungsleistung lediglich mit eingeschränkter Prüfungssicherheit anbieten. Von

25 Vgl. Görtz, BB 2012 S. 178-183.

26 Vgl. AKEIÜ, DB 2006 S. 225 (229).

27 Vgl. Velte/Weber, StuB 2011 S. 256 (261), die allerdings aufgrund des ansonsten prohibitiv hohen Prüfungsumfangs nur eine prüferische Durchsicht für möglich halten.

28 Vgl. AKEIÜ, DB 2011 S. 2104.

29 Vgl. Köhler/Herbers, WPg 2014 S. 183 f.

30 Eine Ausnahme dürfte IDW PS 980 darstellen.

31 Vgl. Lück, DB 2001 S. 1949.

einer Ausdehnung des Gegenstands der gesetzlichen Abschlussprüfung könnte dann aber keine Rede sein.

Ad 3: Die Prüfung der o. g. Themenbereiche durch den Abschlussprüfer dürfte mit einer außerordentlich zeit- und kostenintensiven Fort- und Weiterbildung der Abschlussprüfer einhergehen und damit zwangsläufig spätestens mittel- bis langfristig zu einer erheblichen Erhöhung der Prüfungshonorare führen. Daneben wäre ein beträchtlicher zusätzlicher Aufwand aufseiten der geprüften Unternehmen zu erwarten – insbes. in den ersten Jahren nach der Einbeziehung des Themengebiets in den Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung. Demgegenüber wäre vor allem aufgrund der oben beschriebenen, bereits heute wirksamen Tätigkeit der Internen Revision die Generierung zusätzlicher wesentlicher Nutzeneffekte fragwürdig. Folglich ist nicht davon auszugehen, dass die mit einer Ausdehnung des Prüfungsgegenstands einhergehenden Nutzeneffekte die hieraus entstehenden zusätzlichen Kosten übersteigen würden. Darüber hinaus bestünde die Gefahr der erneuten Ausdehnung der Erwartungslücke, da die Adressaten des Bestätigungsvermerks ihre Erwartungen an die Tätigkeit des Abschlussprüfers ihrerseits nicht nur nach oben anpassen würden, sodass z. B. die Insolvenz eines Unternehmens nach Erteilung eines (dann einen deutlich breiteren Prüfungsgegenstand abdeckenden) Bestätigungsvermerks auf noch größeres Unverständnis stoßen dürfte.

3. Erweiterung des Bestätigungsvermerks

a) Der Bestätigungsvermerk sollte erweitert werden

Die gegenwärtige Fassung des Prüfungsurteils als Formeltestat und Kern der darüber hinaus standardisierten Form des Bestätigungsvermerks stehen bereits seit geraumer Zeit in der Kritik. Auch wenn der Abschlussprüfer gesetzlich nicht daran gehindert wird, bereits heute eine individualisierte und unternehmensspezifisch ausgestaltete Berichterstattung im Bestätigungsvermerk vorzunehmen, führen Verschwiegenheitspflichten, Haftungs- und andere Anreize üblicherweise zu einer wortwörtlichen Übernahme des beispielhaft in IDW PS 270 enthaltenen Formulierungsvorschlags. Aus Sicht der Adressaten wird hierdurch der Informationsnutzen des Bestätigungsvermerks nicht unerheblich eingeschränkt. In der Folge haben nicht nur die EU-Kommission und das PCAOB, sondern auch das IAASB mittlerweile Entwürfe zur Weiterentwicklung des Bestätigungsvermerks verabschiedet. Allen Initiativen zur Ausdehnung der Berichterstattungspflicht des Abschlussprüfers liegt das Bestreben zugrunde, die Abschlussprüfung transparenter und Ergebnisse aus der Durchführung der Abschlussprüfung in differenzierterer Form als bislang der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Auf diese Weise soll die Kommunikation des Abschlussprüfers mit den Aufsichtsorganen der geprüften Unternehmen sowie der Nutzen des Bestätigungsvermerks für unternehmensexterne Adressaten erhöht werden.

Ausgangspunkt der regulatorischen Debatte sind die entsprechenden Vorschläge der EU-Kommission im Verordnungsentwurf von 2011, wonach der Bestätigungsvermerk u. a. Aussagen zur Unternehmensfortführung sowie Informationen zu Prüfungshandlungen und zum geprüften Internen Kontrollsystem enthalten soll, um u. a. besser die Frühwarnfunktion des Abschlussprüfers zu erfüllen. Diese Initiative mündete zwischenzeitlich in einem im Rahmen des sog. Trilogverfahrens im Dezember 2013 gefundenen Kompromiss, wonach eine Ausdehnung der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk lediglich für Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE) vorgesehen ist. Kern dieser Erweiterungen ist die Beschreibung ausgewählter erheblicher Risiken sowie diesbezüglicher Reaktionen des Prüfers und deren Ergebnisse³². Auch das PCAOB hat im August 2013 den Entwurf eines Prüfungsstandards zur Neugestaltung

des Bestätigungsvermerks vorgelegt³³. Ziel des PCAOB ist es hauptsächlich, den Bestätigungsvermerk künftig stärker unternehmensspezifisch auszurichten und dessen Informationswert insbes. durch die Einbeziehung zusätzlicher abschluss- und abschlussprüfungsbezogener Informationen zu erhöhen.

Das IAASB hat im Juli 2013 die mit der Berichterstattung des Abschlussprüfers befassten International Standards on Auditing (ISA) neu gefasst bzw. ergänzt und als Entwürfe vorgelegt³⁴. Auch hierbei geht es einerseits um die Verbesserung der Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan zur Stärkung der Zusammenarbeit und andererseits um die Erhöhung des Informationsnutzens des Bestätigungsvermerks. Angesichts der Bedeutung des Bestätigungsvermerks als sichtbarer „Output“ der Abschlussprüfung liegt für das IAASB ein weiterer Schwerpunkt der Überlegungen auf der Frage nach der angemessenen Balance zwischen Flexibilität und Vergleichbarkeit in Bezug auf die Struktur und die Formulierungen künftiger Bestätigungsvermerke. Nicht zuletzt durch die auch in dem EU-Verordnungsentwurf vorgesehene Übernahme der ISA in europäisches Recht dürften sich die Änderungen der ISA künftig unmittelbar auf die gesetzliche Abschlussprüfung in Deutschland niederschlagen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) und die WPK haben ihre Unterstützung für die vom IAASB angeordneten Neuerungen zugesichert³⁵.

In Anlehnung an die vom IAASB verabschiedeten Entwürfe sollte bei börsennotierten Unternehmen der Bestätigungsvermerk künftig einen Abschnitt zu sog. Key Audit Matters (KAM) enthalten, nämlich zu: *„Those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance“*³⁶. KAM sind folglich nicht als Navigationshilfe für Bilanzleser oder für die Bereitstellung weiterer Angaben zum Unternehmen konzipiert (dies liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens). Sie sollen vielmehr Informationen über die Abschlussprüfung bereitstellen, durch die das Verständnis der Adressaten über das geprüfte Unternehmen und die Nutzung von Ermessensspielräumen des Managements, die sich letztlich im Abschluss niederschlägt, erhöht werden.

Der Abschlussprüfer sollte zudem künftig in einem gesonderten Abschnitt des Bestätigungsvermerks stets eine Schlussfolgerung darüber ziehen, ob die Anwendung des Bilanzierungsgrundsatzes der Unternehmensfortführung angemessen ist (d. h. Liquidationswerte sind in der Bilanz nicht angemessen). Er hat ferner eine Aussage darüber zu treffen, ob er auf Basis der Prüfung wesentliche Unsicherheiten festgestellt hat, die Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens hervorrufen können. Der Prüfer hat zudem eine ausdrückliche Erklärung zur Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen aufzunehmen. Zu ergänzen ist künftig der Abschnitt zur Beschreibung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers. Sofern Gesetze, sonstige rechtliche Anforderungen oder nationale Prüfungsstandards die Auslagerung dieser Beschreibung auf die Website einer geeigneten Institution ausdrücklich erlauben, ist dies unter Hinweis auf die entsprechende Website zulässig. Die Reihenfolge der einzelnen Abschnitte ist nicht vorgegeben, es sei denn, Gesetze oder andere rechtliche Regelungen schreiben eine bestimmte Reihenfolge vor³⁷.

32 Vgl. Naumann/Herkendell, WPg 2014 S. 180.

33 Vgl. PCAOB, Release No. 2013-005, 2013.

34 Konkret handelt es sich um ISA 700 n. F. und ISA 701 (Entwurf).

35 Vgl. IDW, WPg 2014 S. 109.

36 ISA 701.7 (Entwurf).

37 Vgl. dazu ISA 700 n. F.

b) Der Bestätigungsvermerk sollte nicht erweitert werden

Der Bestätigungsvermerk besteht derzeit durch ein schnörkellos und eindeutig formuliertes Prüfungsurteil und eine klare, verständliche Struktur. Auf diese Weise werden die Verständlichkeit und die Vergleichbarkeit der vermittelten Inhalte sichergestellt sowie Möglichkeiten des Abschlussprüfers, Inhalte zu relativieren, unterbunden. Die vom IAASB und teilweise auch auf europäischer Ebene vorgeschlagenen Erweiterungen stellen im Wesentlichen auf die Bereitstellung zusätzlicher Informationen aus dem Prüfungskontext, eine Individualisierung und Flexibilisierung der Ausführungen sowie die Ergänzung um Hintergrundinformationen zu den Verantwortlichkeiten der im Kontext der Unternehmensberichterstattung und -prüfung beteiligten Parteien ab³⁸.

Die angestrebten Ergänzungen prüfungsspezifischer Informationen dürften vor allem die Gefahr von Missverständnissen hervorrufen. So ist völlig unklar, welchen Informationsnutzen Hinweise auf sog. KAM für die Adressaten von Bestätigungsvermerken stiften sollen, wenn gleichzeitig das Prüfungsurteil nicht modifiziert wird und kein Zusatz zum Bestätigungsvermerk erfolgt. Die Informationen sind konzeptionell so angelegt, dass sie primär einen Einblick in die Risiken wesentlicher Fehler im Abschluss ermöglichen sollen. D. h., dass die Adressaten zu beurteilen haben, inwieweit diese Risiken ihre eigene Beurteilung des Unternehmens beeinflussen können. Da der Standardentwurf des IAASB hingegen keine zwingende Berichterstattung der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken, geschweige Ergebnisse dieser Reaktionen vorsieht, bleibt der Adressat mit dieser selektiven Risikoberichterstattung allein und berücksichtigt sie im Zweifelsfall mit einem nicht weiter objektivierbaren Bewertungsabschlag. Dies wiegt umso schwerer, als die Kriterien zur Auswahl von KAM und die Vorgaben zu deren Beschreibung derart wagen sind, dass eine einheitliche Behandlung der Sachverhalte in der Berichterstattung durch den Abschlussprüfer nicht gewährleistet wird. Dies bedeutet, dass es künftig im Ermessen des Prüfers liegen dürfte, welches Unternehmen möglicherweise einen Bewertungsabschlag hinzunehmen hat. Die dabei vorgesehene Beschränkung der KAM-Berichterstattung auf börsennotierte Unternehmen dürfte das Problem weiter verschärfen und führt zudem zu einer nicht nachvollziehbaren grundsätzlichen Ungleichbehandlung von börsennotierten und nicht-börsennotierten Unternehmen³⁹.

In Bezug auf die Nutzeneffekte ebenso zweifelhaft erscheint die vorgesehene Berichterstattungspflicht im Kontext der Going-Concern-Prämisse eines Unternehmens. Der Nutzen der im ersten Schritt vorgeschlagenen Pflicht zu einer Aussage über die Annahme der Unternehmensfortführung dürfte trivial sein, da diese Annahme auch dann i. d. R. sogar noch erfüllt ist, wenn ein Insolvenzverfahren eingeleitet wurde (da in diesem Fall eben nicht zwingend von der Liquidation des Unternehmens auszugehen ist)⁴⁰. Der Nutzen der im zweiten Schritt vorgeschlagenen Pflicht zu einer Aussage über wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens ist bereits heute in denjenigen Fällen gegeben, in denen diese wesentlichen Unsicherheiten (im HGB-Kontext als bestandsgefährdende Risiken bezeichnet) existieren, da in diesen Fällen ein entsprechender Zusatz in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen ist. Die geforderte positive Aussage in denjenigen Fällen, in denen diese Unsicherheiten bzw. Risiken gerade nicht existieren, dürfte bei den Adressaten indes zu einer Erhöhung der Erwartungslücke führen, da sie diese Aussage unweigerlich als zusätzliche Sicherheit in Bezug auf das Nicht-Vorliegen entsprechender Unsicherheiten bzw. Risiken verstehen dürften. Auch die vorgeschlagenen Erläuterungen der Aussagen dürften hieran wenig ändern.

Überhaupt dürfte es nicht Aufgabe des Abschlussprüfers sein, den Bestätigungsvermerk zur Fort- und Weiterbildung seiner

Adressaten zu nutzen und durch die Erläuterung von Verantwortlichkeiten, dem prüferischen Vorgehen und relevanten Normen zusätzlich aufzublähen. In Zeiten des information overload erscheinen Bestätigungsvermerke mit einem Umfang von vier Seiten nicht zeitgemäß. Hinzu kommt, dass die beabsichtigte Flexibilisierung zu einer erheblichen Beeinträchtigung der Klarheit und Vergleichbarkeit, d. h. letztlich zu zusätzlichen Transaktionskosten auf Seiten der Adressaten führen dürfte. Schließlich führt jede Berichterstattung des Abschlussprüfers zu einem Haftungsrisiko des Abschlussprüfers. Jede Ausdehnung dieser Berichterstattung geht folglich mit einer Erhöhung des Haftungsrisikos für den Abschlussprüfer einher.

4. Ausdehnung der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss

a) Die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss sollte ausgedehnt werden

Im Hinblick auf die vorangegangene Diskussion bietet es sich an, die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss über die bereits bestehenden Mindestanforderungen (vgl. § 171 Abs. 1 AktG) und die gesetzlich vorgeschriebene schriftliche Berichterstattung wie den Prüfungsbericht (§ 321 HGB) hinaus auszuweiten⁴¹, da dies den Prüfungsausschuss in seiner Überwachungsfunktion erheblich unterstützt.

Voraussetzung für eine effektive Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss ist ein regelmäßiger Informationsaustausch über Feststellungen und Erkenntnisse des Abschlussprüfers aus seiner laufenden Prüfungstätigkeit, die frühzeitige Weitergabe und Würdigung kritischer Sachverhalte an den Prüfungsausschuss sowie die generelle Diskussion relevanter Themen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss. Umgekehrt sollten auch die Mitglieder des Prüfungsausschusses Themen und Sachverhalte gegenüber dem Abschlussprüfer ansprechen, die ihnen im Rahmen ihrer Tätigkeit aufgefallen sind und die für die Abschlussprüfung von Relevanz sein könnten. Darüber hinaus können sich aus dem Austausch von Informationen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss Anhaltspunkte für die Frage ergeben, ob und ggf. welche Prüfungsschwerpunkte der Prüfungsausschuss für die Jahresabschlussprüfung durch den Abschlussprüfer setzt.

Die gestiegenen Anforderungen an die Ausschusstätigkeit tragen dazu bei, die Effektivität in der Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss zu stärken. Zukünftig sehen zudem die Regelungen für Finanzinstitute vor, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses als „Financial Expert“ „über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung und Abschlussprüfung verfügen“ muss⁴². Die nach § 107 Abs. 4 AktG vorgesehene Verpflichtung, dass mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über das notwendige Fachwissen verfügt, ist in der Praxis tatsächlich nur als Mindestmaß anzusehen. Je nach Komplexität des zu überwachenden Unternehmens und der daraus resultierenden Risiken/Unsicherheiten/Herausforderungen im Rechnungslegungsprozess, dem Risikomanagement und den internen Kontrollsystemen sollten weitere Mitglieder die fachlichen Anforderungen eines „Financial Expert“ erfüllen. Dies stellt den unbedingt notwendigen fachlichen Austausch der Mitglieder des Prüfungsausschusses un-

38 Laut einer repräsentativen Umfrage wünschen sich ca. 77% der Befragten mehr Angaben zu Wesentlichkeitsgrenzen, Schätzwerten und prüfungsrisikorelevanten Informationen. Vgl. Carcello, CPA Journal 2012 S. 24 f.

39 Vgl. IDW, WPg 2014 S. 109 f.

40 Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl. 2011, S. 445.

41 Vgl. Eick, in: Orth/Ruter/Schichold, Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat, 2013, S. 132 (143).

42 Vgl. § 25d Abs. 9 Satz 3 KWG, welcher am 1. 1. 2014 aufgrund des CRD IV-Umsetzungsgesetzes in Kraft tritt.

tereinander und mit dem Abschlussprüfer sicher und stärkt die Position des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrats (AR) insgesamt in seiner Überwachungsfunktion der Geschäftsleitung.

In der Praxis hat sich bewährt, dass der Abschlussprüfer über die gesetzlich vorgesehene Teilnahme an der Sitzung zur Verhandlung des Jahresabschlusses hinaus regelmäßig an allen Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnimmt⁴³. Ergänzend sollten zwischen den Sitzungen Gespräche sowie Vorbesprechungen zu den Sitzungen zwischen Abschlussprüfer und Mitgliedern des Prüfungsausschusses – auch ohne Teilnahme des Vorstands – stattfinden, zumal der Abschlussprüfer zumindest in Großunternehmen das ganze Jahr über im Haus ist⁴⁴ und den Prüfungsausschuss mit zahlreichen relevanten Informationen für die Ausübung seiner Überwachungs- und Beratungsfunktion versorgen kann⁴⁵. Zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Informationsversorgung aller Mitglieder sollte der Vorsitzende des Prüfungsausschusses darauf achten, diese in der nächstmöglichen Sitzung über stattgefundene Gespräche und relevante Inhalte angemessen zu informieren. Ein regelmäßiger, eigener Tagungsort sollte dafür vorgesehen werden.

Bisher liegt die Verantwortung für die Berichterstattung an die Hauptversammlung beim AR des Unternehmens. Der AR-Vorsitzende erörtert den AR-Bericht in der Hauptversammlung und beantwortet Fragen. Die Ausweitung der Kommunikation sollte nicht so weit gehen, dass der Abschlussprüfer selbst über die Ergebnisse der Abschlussprüfung an die Hauptversammlung berichtet. Stattdessen sollte der Vorsitzende des Prüfungsausschusses in seiner Funktion als Financial Expert der Hauptversammlung direkt über die Ergebnisse der Abschlussprüfung und die Arbeit des Prüfungsausschusses berichten. Dies würde die Transparenz des Jahresabschlusses und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft gegenüber den Anteilseignern und den weiteren Stakeholdern erhöhen und einen Beitrag zur Stärkung der Corporate Governance leisten. Hierzu gehört auch, dass der Prüfungsausschuss über die Ergebnisse seiner regelmäßig durchzuführenden Prüfung hinsichtlich der Qualität und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers Bericht erstattet. Dies könnte ebenfalls zum Anlass genommen werden, die Hauptversammlung über die Gründe für oder gegen eine Ausschreibung des Abschlussprüfungsmandats zu informieren, um auch hier die Transparenz weiter zu erhöhen. Mit dieser neuen Berichts- und Auskunftspflicht würde der Abschlussprüfer eine neue Wahrnehmung bei den Mitgliedern des Prüfungsausschusses und den Stakeholdern erhalten, die deutlich über den gesetzlichen Bestätigungsvermerk hinausgeht. Gleichzeitig würde auch die in These 3 angesprochene Frage, wer die Ergebnisse der Abschlussprüfung gegenüber den Eigentümern und in der Öffentlichkeit erläutern sollte, geklärt. Nicht der Abschlussprüfer über einen erweiterten Bestätigungsvermerk, sondern der Auftraggeber der Abschlussprüfung, d. h. ein Organ des Unternehmens, ist hierzu eher berufen⁴⁶.

b) Die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss sollte nicht ausgedehnt werden

Die bereits auf den Weg gebrachten neuen und umfangreichen Regulierungsvorschriften zur Arbeit des Prüfungsausschusses und des AR sind als Schritte in die richtige Richtung anzusehen, müssen jedoch zunächst erst einmal durch flankierende Maßnahmen unterstützt und in der Praxis implementiert werden. So hat der Gesetzgeber AR und Prüfungsausschuss in den vergangenen Jahren zahlreiche neue Aufgaben zugewiesen bzw. bereits bestehende Aufgaben konkretisiert. Genannt sei hier insbes. § 107 Abs. 3 AktG, demzufolge sich der AR/Prüfungsausschuss intensiv mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems, insbes. des internen Kontrollsystems und der Internen Revision, der Durch-

führung der Abschlussprüfung und der vom Abschlussprüfer erbrachten Leistungen befassen muss. Dies führt schon heute zu einer höheren Verantwortung sowie einem erheblichen (zeitlichen) Mehraufwand bei der Wahrnehmung des Mandats.

Die sehr detailliert vorgegebenen Regelungen zur Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss sollten daher zum jetzigen Zeitpunkt nicht noch weiter ausgeweitet werden. Schon heute ergibt sich aus der Fülle von internen und externen Informationen und insbes. auch aus dem immer umfangreicher werdenden Prüfungsberichten des Abschlussprüfers, die in dieser Art im Ausland unbekannt sind, für die Mitglieder des Prüfungsausschusses ein Gesamtbild über die Situation des Unternehmens. Dieses ermöglicht dem Prüfungsausschuss, die Schwerpunkte in seiner Tätigkeit so zu setzen, dass eine effektive Überwachung der Geschäftsleitung gewährleistet ist.

Mit einer Ausweitung würde man die Mitglieder des AR/Prüfungsausschusses in mehrfacher Hinsicht überfordern. Denn zahlreiche Reformen, die insbes. in Brüssel ihren Ursprung haben, zeichnen sich dadurch aus, dass sie von einem einstufigen Board-Modell ausgehen. Jedoch stehen AR-Mitgliedern in Deutschland mit Ausnahme des AR-Vorsitzenden bisher keine eigene Ausstattung und keine eigenen Mitarbeiter zur Verfügung. Dies ist vom Gesetzgeber so gewollt, da AR-Tätigkeit nicht als Vollzeittätigkeit angesehen wird. Anders als die Vorstandsmitglieder können die Mitglieder des AR auch nicht über die Ressourcen des Unternehmens verfügen, sodass ihnen nur die Möglichkeit bleibt, ihre Ausstattung auf eigene Kosten zu verbessern. Ohne weitere flankierende Maßnahmen durch den Gesetzgeber ist es daher derzeit nicht sinnvoll, über die Kommunikation in der Bilanzsitzung des AR und/oder der vorhergehenden Sitzung des Prüfungsausschusses zum Jahresabschluss hinaus die Tätigkeit weiter zu verdichten. Erst wenn dem AR bzw. seinem Prüfungsausschuss ein ausreichendes Budget für die Unterstützung seiner Überwachungstätigkeit und seine eigene Ausstattung zur Verfügung steht, sollte über eine weitere Intensivierung der Tätigkeit nachgedacht werden. Alternativ könnten auch die Vergütungen der AR-Mitglieder so erhöht werden, dass sie hieraus die persönliche Unterstützung bei ihrer Arbeit finanzieren können.

IV. Zusammenfassung und Fazit

Die weiter steigenden regulatorischen Anforderungen und der zunehmende Wettbewerb auf dem Markt für Prüfungsleistungen in Deutschland setzen zahlreiche Impulse für eine Weiterentwicklung der Abschlussprüfung. Diese münden vor allem in Forderungen nach einer Ausweitung des Prüfungsgegenstands, einer Erweiterung des Bestätigungsvermerks sowie einer Ausdehnung der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss. Auch wenn diese Ansätze zur Weiterentwicklung auf den ersten Blick wünschenswert erscheinen, so zeigt eine Betrachtung vor dem Hintergrund der institutionellen Rahmenbedingungen und möglicher Nutzen-Kosteneffekte, dass eine ausgewogene Sicht auf diese Themengebiete angezeigt ist. Diese Ausgewogenheit war Anlass, die möglichen Weiterentwicklungen durch die Formulierung von Thesen und Antithesen darzustellen. Somit bleibt es dem Leser überlassen, die vorgeschlagenen Maßnahmen vor dem Hintergrund der eigenen Interessenlage zu beurteilen.

43 Vgl. *Plendl/Kompenhans/Buhleier*, Der Prüfungsausschuss der Aktiengesellschaft, 2011, S. 97; *Brandt/Hütten/Nonnenmacher*, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer sind ein Tandem, FAZ v. 1. 6. 2012.

44 So auch *Plendl/Kompenhans/Buhleier*, a.a.O. (Fn. 43), S. 95; *König*, in: *Orth/Ruter/Schichold* (Hrsg.), Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat, 2013, S. 58.

45 Vgl. *Plendl/Kompenhans/Buhleier*, a.a.O. (Fn. 43), S. 103; *Velte*, AG 2009 S. 103.

46 So im Ergebnis auch *Böcking*, in: *Orth/Ruter/Schichold* (Hrsg.), Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat, 2013, S. 30 f.