

2 Aspekte der gesetzlichen Abschlussprüfung in Deutschland

Die dieser Arbeit zugrunde liegende empirische Untersuchung bezieht sich auf Unternehmen in Deutschland, die der gesetzlichen Pflicht zur Abschlussprüfung nach deutschen Gesetzen unterliegen. Ziel der folgenden Ausführungen ist es daher, einige Eckpunkte der gesetzlichen Prüfungspflicht in Deutschland zu erläutern.

2.1 Aktueller Normenkontext der Abschlussprüfung

Das HGB sowie die WPO als *nationale Rechtsnormen* geben lediglich den rechtlichen Rahmen für die Durchführung einer Abschlussprüfung in Deutschland vor.¹⁸ Eine Konkretisierung vorzunehmender Prüfungshandlungen liegt im Ermessen des Abschlussprüfers¹⁹ und erfolgt in Deutschland im Wesentlichen durch berufsständische Verlautbarungen. Das IDW²⁰ erarbeitet Standards, wie die IDW PS und ergänzende IDW PH, die hinsichtlich ihres Verbindlichkeitsgrades zwar keinen Gesetzescharakter besitzen, jedoch vom Berufsstand als Maßstab einer guten und gewissenhaften Berufsausübung angesehen werden.²¹ Zusätzlich verlautbart die WPK²² eine Berufssatzung (BS WP/vBP), welche die WPO konkretisiert. Die Ermächtigung hierzu erlangen sie gemäß § 57 Abs. 3 WPO. Im Wesentlichen befasst sich die Berufssatzung mit der Konkretisierung der Berufspflichten des Abschlussprüfers.²³ Die VO 1/2006 dient als gemeinsame Stellungnahme des IDW und der WPK zu den Anforderungen an die Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüferpraxis.

Auf *internationaler Ebene* bilden die von der IFAC verlautbarten Normen sowie EU-Verordnungen und EU-Richtlinien den relevanten Normenkontext. Zusätzlich können EU-Empfehlungen Impulse dazu leisten, dass Mitgliedsstaaten auf eine entsprechende Umsetzung

¹⁸ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011): 88.

¹⁹ § 320 Abs. 2 Satz 1 HGB stellt auf Aufklärungen und Nachweise ab, die der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern verlangen kann, um eine sorgfältige Abschlussprüfung zu gewährleisten. In diesem Aspekt wird deutlich, dass der Gesetzgeber dem Abschlussprüfer die Vornahme geeigneter Prüfungshandlungen selbst überlässt. Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011): 88.

²⁰ Wie auch die WPK (s.u.) zählt das IDW zu den berufsständischen Vereinigungen in Deutschland. Das IDW vertritt als privatrechtliche Organisation in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins gemäß § 2 Abs. 1 IDW-Satzung die Interessen ihrer Mitglieder.

²¹ So hat sich ein Abschlussprüfer bei einem Abweichen von den IDW PS gegebenenfalls in Regressfällen, in berufsaufsichtlichen oder strafrechtlichen Verfahren für seine alternativ gewählte Vorgehensweise zu verantworten. IDW PH besitzen dagegen nicht den gleichen Verbindlichkeitscharakter wie die IDW PS. Deren Beachtung ist vielmehr als Empfehlung anzusehen. Vgl. Wysocki (2003): 38.

²² Der WPK kommen als Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 4 Abs. 2 Satz 1 WPO) gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 WPO die Aufgabe der beruflichen Selbstverwaltung zu. In der WPK sind gemäß § 58 Abs. 1 Satz 1 WPO unter anderem alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Pflichtmitglieder vertreten.

²³ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011): 92.

von Maßnahmen hinwirken. Auch die von der EU-Kommission erarbeiteten Grünbücher²⁴, wie zuletzt das Grünbuch zur Abschlussprüfung,²⁵ stellen üblicherweise die Grundlage für zukünftige Empfehlungen oder gar Richtlinien und Verordnungen dar.²⁶

Die von der IFAC verlautbarten ISA werden bislang durch die IDW PS transformiert.²⁷ Mit Verabschiedung des BilMoG wurde nun auch ein Verweis, wie er bereits in § 315a Abs. 1 HGB bezüglich der in EU-Recht übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards Gültigkeit besitzt, hinsichtlich der Übernahme internationaler Prüfungsnormen in § 317 Abs. 5 HGB aufgenommen. Die Übernahme, und somit die Umsetzung der ISA in europäisches Recht, vollzieht sich jedoch erst nach erfolgreich durchlaufenem Anerkennungsverfahren.²⁸ Entscheidungen hinsichtlich der ISA sind von einer zeitlichen Einschränkung ausgenommen. Insbesondere weil das Europäische Parlament durch eine derartige Erleichterung seine Bekenntnis zur Befürwortung der „Konvergenz internationaler Standardsetzung“²⁹ im Bereich der Abschlussprüfung auszudrücken vermag,³⁰ scheint es mittlerweile umso verwunderlicher, dass bislang nicht über die Übernahme der ISA beschlossen wurde.³¹ Sollte das Anerkennungsverfahren erfolgreich durchlaufen werden, so werden die übernommenen ISA³² für Abschlussprüfungen in Deutschland über den Verweis gemäß § 317 Abs. 5 HGB unmittelbar verpflichtend.

Neben den ISA verlautbart die IFAC hinsichtlich der Abschlussprüfung weitere Standards, welche die Ausgestaltung der Prüfung, der ethischen Anforderungen, der Ausbildung sowie

²⁴ Ein Grünbuch ist ein Instrument der Europäischen Kommission, welches der Befragung der Mitgliedstaaten der EU und darüber hinausgehender Interessengruppen dient. Es soll zur Diskussion anregen und schließlich die Öffentlichkeit dazu bewegen, ihre Meinung hinsichtlich der im Grünbuch thematisierten Probleme zu äußern und konkrete Vorschläge zu unterbreiten. Vgl. *Peemöller/Keller* (1997): 895; *Hulle* (1996): 279.

²⁵ Siehe hierzu *Europäische Kommission* (2010).

²⁶ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke* (2011): 91.

²⁷ Neben der reinen Transformation der ISA befassen sich die IDW PS darüber hinaus mit Regelungsbereichen, wie der Prüfung der Lageberichterstattung gemäß §§ 316 Abs. 1, 317 Abs. 2 HGB sowie der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems einer AG (§ 91 Abs. 2 AktG) gemäß §§ 317 Abs. 4, 321 Abs. 4 HGB, die nach internationalen Normen, nicht als Gegenstand der Prüfung explizit thematisiert sind. Vgl. *Naumann/Feld* (2006): 883-884.

²⁸ Vgl. Artikel 48 der Abschlussprüferrichtlinie.

²⁹ *Tiedje* (2006): 603.

³⁰ Vgl. *Tiedje* (2006): 603.

³¹ Die EU-Kommission gab 2007 eine von der Universität Duisburg-Essen bereits Mitte 2009 abgeschlossene und einem Konsultationsverfahren unterworfenen Studie in Auftrag. Siehe *Köhler/Merkt/Böhm* (2009). Trotzdem warf sie die Frage der ISA-Adoption im aktuellen Grünbuch wieder auf. Siehe *Europäische Kommission* (2010).

³² Das Ergebnis des Anerkennungsverfahrens kann durchaus sein, dass nicht alle vorhandenen ISA übernommen werden und sich der europäische Gesetzgeber auf einzelne ISA beschränkt. Vgl. *Naumann/Feld* (2006): 883.

der Qualität betreffen. Der Code of Ethics (IESBA Code) befasst sich mit ethischen Anforderungen, die an den Berufsstand der Abschlussprüfer³³ zu stellen sind. Er enthält letztlich internationale Berufsgrundsätze, nach denen sich Abschlussprüfer richten müssen.³⁴ Mit den Grundsätzen zur Ausbildung und Fortbildung des Abschlussprüfers befasst sich die IFAC im Framework for IESPA sowie in den IES und den IEPS, welche letztere interpretieren. Eine Stärkung der Auseinandersetzung mit Fragen der Aus- und Fortbildung soll schließlich durch die IEIP erfolgen.³⁵ Schließlich wirkt die IFAC auf eine Einhaltung der Qualitätsstandards ISQC hin.³⁶

Eine Pflicht zum Hinwirken auf die Anwendung der Verlautbarungen der IFAC durch das IDW und die WPK ergibt sich aus der Mitgliedschaft beider Gremien bei der IFAC. Alle Mitglieder sind gemäß der Statements of Membership Obligations der IFAC dazu verpflichtet, to "notify their members of all new, proposed, and revised international standards and other pronouncements issued by the IAASB" (SMO 3.14). SMO 1.19 fordert von den Mitgliedsorganisationen, auf eine Einrichtung von Qualitätssicherungssystemen gemäß ISQC 1 hinzuwirken. Gleiches ergibt sich für die ethischen Standards und Ausbildungsstandards durch SMO 4 und SMO 2. Dabei kommt es in allen Fällen auf "best endeavors" an, sodass eine Umsetzung der Standards lediglich insoweit voranzutreiben ist wie nationale Besonderheiten z.B. im Gesellschaftsrecht eingehalten werden können.³⁷

Während EU-Verordnungen gemäß Artikel 288 Abs. 2 AEUV einen unmittelbaren Verpflichtungsgrad³⁸ auf den Abschlussprüfer ausüben, entfalten EU-Richtlinien gemäß Artikel 288 Abs. 3 AEUV erst nach ihrer Transformation in nationales Recht ihre Bindungswirkung.³⁹ Als bedeutsam auf dem Gebiet der Abschlussprüfung für den derzeitigen Normenkontext ist die Abschlussprüferrichtlinie hervorzuheben.⁴⁰ Sie löst gemäß Artikel 50 der Abschlussprüferrichtlinie die Achte Richtlinie des Rates vom 10.04.1984⁴¹ ab. Die Abschlussprüferrichtlinie verfolgt die Zielsetzung, die Abschlussprüfung auf hohem Mindestniveau europaweit zu har-

³³ Der IESBA Code nimmt Bezug auf "Professional Accountants". Vgl. IESBA Code.Preface. Unter den Personenkreis der Professional Accountants, fasst die IFAC alle Berufsangehörigen ihrer Mitgliedsorganisationen. Vgl. das Stichwort "Professional Accountant" im Glossary of Terms: 26. Siehe hierzu auch *Marten/Quick/Ruhnke* (2006): 15-16. Dies sind für Deutschland die Mitglieder des IDW und der WPK.

³⁴ Vgl. IESBA Code.100.1.

³⁵ Vgl. Framework of IESPA.33-39.

³⁶ Vgl. Preface.12.

³⁷ Vgl. Preface SMO.6-10.

³⁸ Vgl. *Schröder* (2012): Rz. 52; *Frenz* (2011): Rz. 15; *Ruffert* (2011): 19-20.

³⁹ Vgl. *Schröder* (2012): Rz. 66; *Frenz* (2011): Rz. 19; *Ruffert* (2011): 23.

⁴⁰ Sie trat am 29.06.2006, 20 Tage nach ihrer Veröffentlichung am 09.06.2006 gemäß Artikel 54 der Abschlussprüferrichtlinie, in Kraft.

⁴¹ Vgl. für die Richtlinie *Rat der Europäischen Gemeinschaften* (1984).

monisieren.⁴² Die Mitgliedstaaten der EU waren in einer zweijährigen Transformationsfrist⁴³ dazu angehalten, die Vorschriften der Richtlinie in nationales Recht umzusetzen.⁴⁴ Sie endete am 29.06.2008.⁴⁵ Derzeit bilden die in der Einleitung angesprochenen Entwürfe sowohl einer Richtlinie zur „Novellierung“ der Abschlussprüferrichtlinie⁴⁶ als auch einer Verordnung über die spezifischen Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse⁴⁷ die Ausgangsbasis für einen zukünftigen Normenkontext der Abschlussprüfung auf europäischer Ebene.

Auch der erstmalig zum 26.02.2002 gültige *DCGK* kann als Normenquelle für die Ausgestaltung von Belangen der Abschlussprüfung angesehen werden. Neben Regelungen zu anderen Aspekten einer verantwortungsvollen Unternehmensführung spricht der Kodex Empfehlungen und Anregungen, die über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen, aus. Kapitel 7.2 des Kodex befasst sich ausschließlich mit der „Abschlussprüfung“. Weiterhin greift der Kodex mit der Empfehlung der Einrichtung von Prüfungsausschüssen in Ziffer 5.3.2 DCGK Mechanismen auf, welche die Qualität der Abschlussprüfung stärken sollen.

2.2 System der Unternehmensleitung und -überwachung in Deutschland

Die folgenden Ausführungen enthalten eine Beschreibung des Systems der Unternehmensleitung und -überwachung in Deutschland. Zunächst werden die Institutionen der Unternehmensleitung und -überwachung aufgezeigt. Auch die – für diese Arbeit im Fokus stehende – Abschlussprüfung bildet dabei eine der relevanten Institutionen. Auf den gesetzlichen Abschlussprüfer als Träger der Abschlussprüfung wird gesondert eingegangen, weil insbesondere in der Person des Abschlussprüfers bedeutende Determinanten der Qualität der Abschlussprüfung verankert sind.

2.2.1 Institutionen der Unternehmensleitung und -überwachung

Das System der Unternehmensleitung und -überwachung ist in Deutschland durch eine strikte Trennung dieser beiden Unternehmensfunktionen gekennzeichnet. Dem *Vorstand* obliegt gemäß § 76 Abs. 1 AktG die Führung der Gesellschaft sowie gemäß § 78 Abs. 1 AktG die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Gesellschaft nach Außen. Er hat dabei die

⁴² Vgl. Erwägungsgrund 5 der Abschlussprüferrichtlinie.

⁴³ Vgl. Artikel 48 Abs. 4 der Abschlussprüferrichtlinie.

⁴⁴ Vgl. *Naumann/Feld* (2006): 873.

⁴⁵ Die Transformationsfrist der Abschlussprüferrichtlinie beginnt am 30.06.2006, am Tag nach ihrem Inkrafttreten, und endet gemäß Artikel 53 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie am 29.06.2008.

⁴⁶ Vgl. zum aktuellen Richtlinienentwurf *Europäische Kommission* (2011a) und *Europäisches Parlament und Rat* (2006) zur Abschlussprüferrichtlinie als Gegenstand dieser Änderungsrichtlinie.

⁴⁷ Vgl. *Europäische Kommission* (2011b).

Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters aufzuwenden.⁴⁸ Dem *Aufsichtsrat*⁴⁹ gebührt gemäß § 84 AktG die Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Vorstandes sowie gemäß § 111 Abs. 1 AktG die Überwachung des Vorstandes bei der Leitung der Gesellschaft.⁵⁰ Hinsichtlich dieser institutionellen Trennung von Unternehmensleitung durch den Vorstand und Unternehmensüberwachung durch den Aufsichtsrat grenzt sich die deutsche dualistische Unternehmensleitungsstruktur von der vorwiegend im angloamerikanischen Raum vorherrschenden monistischen Leitungsstruktur ab.⁵¹ Sowohl Vorstand als auch Aufsichtsrat handeln zum Wohle der Gesellschaft eng zusammen.⁵²

Seine Überwachungsaufgabe nimmt der *Aufsichtsrat* über die vom Vorstand an ihn zu richtende Berichterstattung gemäß § 90 AktG wahr.⁵³ Unter die Pflichten des Aufsichtsrats fällt gemäß § 171 Abs. 1 AktG auch die Prüfung der vom Vorstand aufgestellten Einzelrechnungslegung sowie Konzernrechnungslegung.⁵⁴ Für diese Prüfung hat der Aufsichtsrat gemäß § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG einen Abschlussprüfer zu beauftragen. Auf die Bestellung des Abschlussprüfers wird im folgenden Kapitel detaillierter eingegangen.

Der Aufsichtsrat wird von der *Hauptversammlung*⁵⁵ und zusätzlich in Gesellschaften, die der Mitbestimmung⁵⁶ unterliegen, von *Arbeitnehmern* gewählt und setzt sich entsprechend aus Vertretern der Anteilseigner und Vertretern der Arbeitgeber zusammen (paritätische Besetzung). Der Hauptversammlung kommt insofern eine maßgebliche Bedeutung im System der Unternehmensüberwachung zu.⁵⁷ Die Anzahl der Aufsichtsratsmitglieder ergibt sich nach

⁴⁸ Vgl. § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG.

⁴⁹ Auf die Möglichkeit der Bildung von Ausschüssen aus dem Gesamtgremium, insbesondere der Bildung von Prüfungsausschüssen, wird im Rahmen der Implikationen für die Qualität der Abschlussprüfung eingegangen.

⁵⁰ Die strikte Trennung von Geschäftsführung und -überwachung wird in § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG unterstrichen, wonach keine Maßnahmen der Geschäftsführung dem Aufsichtsrat übertragen werden dürfen. Allerdings können Satzung oder Aufsichtsrat gemäß § 111 Abs. 4 Satz 2 AktG zustimmungspflichtige Geschäfte bestimmen.

⁵¹ Vgl. *Welge/Eulerich* (2012): 84.

⁵² Vgl. Ziffer 3.1 DCGK und § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG für die Pflicht des Vorstandes.

⁵³ Vgl. konkreter zu den Informationsbestandteilen gemäß § 90 AktG auch Kapitel 5.5.4.2.

⁵⁴ Vgl. *Welge/Eulerich* (2012): 87.

⁵⁵ In der Hauptversammlung üben die Aktionäre als Eigentümer ihre Rechte aus. Vgl. § 118 Abs. 1 Satz 1 AktG sowie die Kommentierung *Hüffer* (2012): 647; Rz. 5.

⁵⁶ Für die Mitbestimmung von Arbeitnehmer und weiteren Mitgliedern sind das Mitbestimmungsgesetz (MitbestG), das Montan-Mitbestimmungsgesetz (MontanMitbestG), das Montan-Mitbestimmungsergänzungsgesetz (MontanMitbestErgG), das Drittelbeteiligungsgesetz (DrittelbG) sowie das Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung (MgVG) maßgeblich. Siehe für eine ausführliche Erläuterung der Implikationen für die Besetzung des Aufsichtsrates durch die genannten Gesetze *Hüffer* (2012): 524-527; Rz. 4-11b.

⁵⁷ Vgl. *IDW* (2012): 340.

Maßgabe des § 95 AktG aus mindestens drei Mitgliedern; eine maximale Anzahl der Aufsichtsratsmitglieder hängt weiterhin von der Höhe des Grundkapitals ab. Abweichungen können sich aus entsprechenden Mitbestimmungsgesetzen ergeben.

2.2.2 Gesetzlicher Abschlussprüfer

Abschlussprüfer sind gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Für die Prüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer GmbHs im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB oder Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB können gemäß § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften Abschlussprüfer sein.⁵⁸ Die WPO konkretisiert in § 1 WPO die Person des Wirtschaftsprüfers und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Demnach sind gemäß § 1 Abs. 1 WPO Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen Berufsangehörige, die öffentlich bestellt sind. Gemäß § 1 Abs. 3 WPO wird eine Gesellschaft als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannt, sofern sie von Wirtschaftsprüfern verantwortlich geführt wird.

Die genannten Abschlussprüfer sind gemäß § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB dazu verpflichtet, sich einer Qualitätskontrolle gemäß § 57a WPO zu unterziehen. Die Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung setzt voraus, dass sie eine Bescheinigung über die Teilnahme an dieser Qualitätskontrolle besitzen. Dies gilt nicht, sofern die Wirtschaftsprüferkammer eine Ausnahmegenehmigung über eine Teilnahme an der Qualitätskontrolle erteilt hat.⁵⁹ Das Vorliegen einer wirksamen Teilnahmebescheinigung oder eine Ausnahmegenehmigung muss spätestens zum Zeitpunkt der Annahme des Prüfungsauftrags erfolgen. Sollte die Teilnahmebescheinigung vor Beendigung der gesetzlichen Abschlussprüfung gemäß § 57e Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 Satz 2 WPO widerrufen worden sein, so liegt gemäß § 318 Abs. 6 HGB ein wichtiger Grund für eine Kündigung des Prüfungsauftrags vor.⁶⁰

2.2.3 Bestellung des Abschlussprüfers im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung

Wie aus den vorangehenden Ausführungen hervorgeht, kommt dem Aufsichtsrat gemäß § 111 Abs. 1 AktG die gesetzliche Aufgabe zu, die Geschäftsführung zu überwachen. Eine seiner Pflichten ist dabei auch, die vom Vorstand aufgestellte Einzelrechnungslegung sowie Konzernrechnungslegung gemäß § 171 Abs. 1 AktG zu prüfen. Für diese Prüfung hat der Auf-

⁵⁸ Vgl. *Schmidt* (2012a): 2058; Rz.8. Die Begriffe Abschlussprüfer und Wirtschaftsprüfer werden im Folgenden synonym verwendet, auch wenn unter den Begriff Abschlussprüfer streng genommen neben dem Wirtschaftsprüfer auch der vereidigte Buchprüfer zu fassen ist. Aufgrund der Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes auf kapitalmarktorientierte Unternehmen, spielen vereidigte Buchprüfer jedoch keine Rolle in den weiteren Ausführungen.

⁵⁹ Vgl. § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB; *Schmidt* (2012a): 2059; Rz. 16.

⁶⁰ Vgl. § 57a WPO; *Schmidt* (2012a): 2059; Rz. 17.

sichtsrat gemäß § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG einen Abschlussprüfer zu beauftragen.⁶¹ Die im Prüfungsprozess gewonnenen und im Prüfungsbericht zusammengefassten Informationen sowie die während des Prüfungsprozesses fortwährende Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist bedeutend für die Erfüllung der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats.⁶²

Der Gesetzgeber sieht für eine Aktiengesellschaft vor, dass die Anteilseigner den Abschlussprüfer wählen.⁶³ Dem Aufsichtsrat als Interessenvertretung der Anteilseigner, kommt dabei die Aufgabe zu, der Hauptversammlung, die die Zusammenkunft der Anteilseigner gemäß § 118 Abs. 1 AktG darstellt, einen Vorschlag für die Wahl zu unterbreiten.⁶⁴ Der Vorschlag des Aufsichtsrates für die Wahl des Abschlussprüfers ist dann vom Vorstand gemäß § 124 Abs. 3 Satz 1 AktG in die Tagesordnung für die Hauptversammlung aufzunehmen.⁶⁵ Auf der Hauptversammlung wählen die Anteilseigner schließlich den Abschlussprüfer. Er gilt hiermit gemäß § 318 Abs. 1 Satz 1 AktG i.V.m. § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG als bestellt. Nach der Bestellung durch die Hauptversammlung hat der Aufsichtsrat gemäß § 318 Abs. 1 Satz 4 HGB unverzüglich den Prüfungsauftrag an den Abschlussprüfer zu erteilen.⁶⁶ Möchte der Ab-

⁶¹ Insofern besteht bei deutschen Aktiengesellschaften neben dem Dualismus der Unternehmensführung auch ein Dualismus der Überwachungsaufgabe. Vgl. *Stefani* (2002): 28. Die Gehilfenfunktion des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat im Rahmen seiner Prüfungspflicht gemäß § 171 Abs. 1 AktG macht auch deutlich, dass eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung das Haftungsrisiko des Aufsichtsrats senkt und somit in seinem Sinne sein sollte. Vgl. *Velte* (2009b): 1231.

⁶² Siehe für die Kommunikation des Abschlussprüfers und des Aufsichtsrates Kapitel 2.6.2 und 2.6.3 sowie für die Rolle eines Prüfungsausschusses in dieser Beziehung Kapitel 5.5.4.2. Diese Unterstützungsfunktion der Abschlussprüfung ist schließlich mitunter ursächlich für die umfangreicheren Informationspflichten des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht gegenüber dem Bestätigungsvermerk. Vgl. *Orth* (2000): 20-21.

⁶³ Für die Rechtsform der KGaA ist zu beachten, dass persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) auf der Hauptversammlung über kein Stimmrecht für die Wahl des Abschlussprüfers verfügen, da sie für die Erstellung der Rechnungslegung verantwortlich sind und daher keinen Einfluss auf die Wahl des Abschlussprüfers besitzen sollen. Vgl. *Förschle/Heinz* (2012): 2032; Rz. 5. Die Intention dieser Regelungen ist ähnlich zu der des KonTraG, welches dazu geführt hat, dass nicht mehr der Vorstand, sondern der Aufsichtsrat als Kontrollorgan den Abschlussprüfer beauftragt. Der Gesetzgeber erklärte damals, dass durch diese Änderung die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Vorstand betont wird. Vgl. *Bundestag* (1998): 16.

⁶⁴ Diesen Vorschlag erarbeitet der Aufsichtsrat als Gesamtgremium oder er delegiert dies im Sinne der Empfehlung des § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG für Gesellschaften im Sinne des § 264d HGB an einen Prüfungsausschuss. Daneben ist es möglich, dass die Anteilseigner selbst einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers unterbreiten. Zu beachten sind die gesetzlichen Fristen für die Aufnahme eines Tagesordnungspunktes für die Hauptversammlung. Somit muss der Vorschlag der Anteilseigner mindestens zwei Wochen vor dem Tag der Hauptversammlung unterbreitet werden. Vgl. hierzu und zu weiteren Voraussetzungen *Baetge/Thiele* (2010): Rz. 7.

⁶⁵ Vgl. *Förschle/Heinz* (2012): 2031; Rz. 4.

⁶⁶ Vgl. *Baetge/Thiele* (2010): Rz. 53; *Habersack* (2008): Rz. 81-82. Die Möglichkeit der Delegation der Auftragserteilung an den Prüfungsausschuss ist strittig. Vgl. hierzu *Hüffer* (2012): 609; Rz. 12c; *Kremer* (2010d): 357; Fn. 52 mit weiteren Nachweisen und kritischen Stimmen. Zu den Befugnissen und Aufgaben eines Prüfungsausschusses in diesem Kontext siehe Kapitel 5.5.4.1.

abschlussprüfer den Prüfungsauftrag nicht annehmen, so hat er dies gemäß § 51 Satz 1 WPO unverzüglich zu erklären.⁶⁷ Eine Annahme des Prüfungsauftrags erfolgt durch Übermittlung des Auftragsbestätigungsschreibens an den Aufsichtsrat.⁶⁸ Schließlich kommt zwischen dem Abschlussprüfer und der zu prüfenden Gesellschaft ein Prüfungsvertrag zustande, in dem Honorarvereinbarungen getroffen werden, Leistungspflichten des Abschlussprüfers sowie des prüfungspflichtigen Unternehmens beschrieben werden sowie Folgen bei Verletzung der vertraglichen Pflichten sowie die Haftung des Abschlussprüfers behandelt werden.⁶⁹

Abschlussprüfer können sowohl für die Einzel- als auch für die Konzernrechnungslegung in der oben beschriebenen Weise durch die Anteilseigner der Gesellschaft gewählt und bestellt werden. Wird jedoch kein anderer Abschlussprüfer zum Prüfer der Konzernrechnungslegung bestellt, so gilt gemäß § 318 Abs. 2 Satz 1 HGB der Prüfer der Einzelrechnungslegung des Mutterunternehmens als Konzernabschlussprüfer.⁷⁰ Der Abschlussprüfer wird für die Dauer einer Prüfungsperiode gewählt und bestellt.⁷¹ Die Bestellung des Abschlussprüfers über mehrere Jahre ist nur durch eine jährliche Wiederwahl möglich.⁷²

Relativ selten trifft man in der Praxis solche Fälle an, in denen für die Abschlussprüfung gemeinschaftlich zwei Prüfungsgesellschaften bestellt wurden.⁷³ Diese sogenannten „Joint Audits“ wurden z.B. für die Prüfung der Konzernrechnungslegung der Telekom AG für die Geschäftsjahre 2005 bis 2007, der Metro AG für das Geschäftsjahr 2005, sowie der Bilfinger +

⁶⁷ Im Regelfall nimmt der Abschlussprüfer den Auftrag an. Eine Ablehnung kann beispielsweise in einer möglichen Gefährdung der Unbefangenheit und Unabhängigkeit begründet liegen. Für diese Tatbestände sieht der Gesetzgeber gemäß der §§ 319, 319a und 319b HGB Ausschlussgründe vor.

⁶⁸ Die Einhaltung der Schriftform ist üblich, aber nicht zwingend erforderlich. Vgl. IDW PS 220.6 und IDW PS 220.15.

⁶⁹ Vgl. Baetge/Thiele (2010): Rz. 61.

⁷⁰ Vgl. Förtschle/Heinz (2012): 2030; Rz. 1 und 2033; Rz. 10.

⁷¹ Die Wahl und Bestellung für die Dauer von einem Jahr geht aus der Formulierung des § 318 Abs. 1 Satz 1 HGB. Dort wird auf die Prüfung „des Jahresabschlusses“ bzw. „des Konzernabschlusses“ abgestellt. Siehe auch Förtschle/Heinz (2012): 2033-2034; Rz. 11; Adler/Düring/Schmaltz (2000): 147; Rz. 54.

⁷² Vgl. Bauer (2004): 62. Wird in den folgenden Ausführungen auf die Beendigung der Mandatsbeziehung rekuriert, so ist damit nicht die vorzeitige Vertragskündigung, sondern eine nicht erfolgte Wiederwahl des Abschlussprüfers gemeint.

⁷³ Der Gesetzeswortlaut des § 316 Abs. 1 und 2 HGB bezieht sich zwar auf „einen“ Abschlussprüfer. Es wird aber davon ausgegangen, dass es sich um eine Mindestvorgabe handelt und somit auch mehr als ein Abschlussprüfer zulässig ist. Vgl. Förtschle/Küster (2012a): 1972; Rz. 2. Siehe auch IDW PS 208 zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit). Im aktuellen Grünbuch zum weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung diskutiert die Europäische Kommission eine generelle Einführung von Joint Audits in der EU. Die Europäische Kommission sieht hierdurch eine Möglichkeit, die hohe Marktkonzentration auf dem Europäischen Prüfungsmarkt zu senken, sowie Risiken durch den Ausfall systemrelevanter Prüfungsgesellschaften zu verringern. Siehe hierzu Europäische Kommission (2010): 18.

Berger Bau-AG für die Geschäftsjahre 2005 bis 2007 durchgeführt.⁷⁴ Joint Audits wurden aus der Stichprobe der empirischen Analyse ausgeschlossen, da zum einen ein geringer Anteil von Joint Audits in der Stichprobe vorliegt und zum anderen sich eine Ermittlung der Ausprägungen bestimmter prüfungsgesellschaftsspezifischer Indikatoren, z.B. der Grad der Branchenspezialisierung oder das Ausmaß der wirtschaftlichen Bedeutung des Mandanten für den Abschlussprüfer, nicht eindeutig und vergleichbar bestimmen lassen.⁷⁵

2.3 Pflicht zur Abschlussprüfung

Sowohl die Pflicht zur Prüfung der Einzel- als auch der Konzernrechnungslegung⁷⁶ ist in § 316 HGB kodifiziert. Bezüglich der Einzelrechnungslegung regelt § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB, dass Kapitalgesellschaften, die nicht klein im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB sind und keiner sonstigen Befreiungsvorschrift unterliegen, dazu verpflichtet sind, ihren Jahresabschluss und Lagebericht durch einen Abschlussprüfer testieren zu lassen.⁷⁷ Ist eine Kapitalgesellschaft verpflichtet, einen Konzernabschluss und -lagebericht zu erstellen, dann ist das Mutterunternehmen gemäß § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB verpflichtet, diese Berichterstattungselemente durch einen Abschlussprüfer testieren zu lassen, sofern keine Befreiungstatbestände vorliegen.⁷⁸

Neben Kapitalgesellschaften können weitere Unternehmen einer gesetzlichen Pflicht zur Abschlussprüfung sowohl auf Ebene der Einzelrechnungslegung als auch auf Ebene der Konzernrechnungslegung unterliegen. Darunter zu fassen sind z.B. Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB gemäß § 264a Abs. 1 HGB sowie Unternehmen, die in bestimmten

⁷⁴ Im Falle der Finanzberichterstattung der Telekom AG und der Bilfinger + Berger Bau-AG prüften die Ernst & Young AG sowie die PricewaterhouseCoopers AG gemeinschaftlich. Die Prüfung der Finanzberichterstattung der Metro AG wurde gemeinschaftlich von der KPMG AG und der PKF Fasselt + Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt.

⁷⁵ Für Ausführungen zu Joint Audits sei auf das Schrifttum verwiesen. Siehe z.B. für den deutschen Sprachraum den Beitrag von Severus (2007) und weiterhin Francis/Richard/Vanstraelen (2009) sowie Thinggard/Kiertzner (2008). Siehe für die Abgrenzung der Stichprobe Kapitel 7.2.1.

⁷⁶ Der Terminus Einzelrechnungslegung soll in dieser Arbeit alle Bestandteile der Rechnungslegung umfassen, die von einem Unternehmen aufzustellen und durch einen Abschlussprüfer zu prüfen sind. Dieser Begriff ist in Abgrenzung zu dem des Einzelabschlusses zu verwenden, da dieser gemäß § 264 Abs. 1 HGB lediglich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Anhang und gegebenenfalls weitere Erweiterungen umfasst, jedoch nicht den Lagebericht berücksichtigt. Vgl. zu den Bestandteilen des Einzelabschlusses Winkeljohanni/Schellhorn (2012): 766; Rz. 8. Der Begriff der Konzernrechnungslegung wird analog gemäß § 290 Abs. 1 HGB i.V.m §§ 297 Abs. 1, § 315 HGB für die Bestandteile der konsolidierten und prüfungspflichtigen Rechnungslegung verwendet.

⁷⁷ Zu den Befreiungsvorschriften siehe im Detail siehe Förschle/Küster (2012a): 1973; Rz. 7.

⁷⁸ Vgl. Förschle/Küster (2012a): 1974; Rz. 15. Für eine detailliertere Beschreibung der prüfungspflichtigen Berichterstattungselemente siehe Kapitel 2.4.

Wirtschaftszweigen agieren, dem PublG unterliegen oder aufgrund anderer Gesetze einer Prüfungspflicht unterliegen.⁷⁹

2.4 Gegenstand der Abschlussprüfung

Die *Rechnungslegungsbestandteile*, welche Gegenstand der Prüfung sind, bilden im Rahmen dieser Arbeit den Begriff der prüfungspflichtigen Regelpublizität ab. Diese werden im folgenden Kapitel näher erläutert. Diese Bestandteile sind Gegenstand der Abschlussprüfung, deren Qualität im Rahmen dieser Arbeit untersucht wird.

Der gesetzlichen Prüfungspflicht auf Ebene der *Einzelrechnungslegung* unterliegen gemäß § 316 HGB der Jahresabschluss sowie der Lagebericht. Der handelsrechtliche Jahresabschluss umfasst gemäß § 242 Abs. 3 HGB eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung. Bei Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB um einen Anhang zu erweitern. Der Lagebericht stellt gemäß § 264 Abs. 1 HGB ein zusätzlich zum Jahresabschluss aufzustellendes Berichtselement dar. Sofern eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, ist der Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern. Diese unterliegen dann auch der Prüfungspflicht. Freiwillig kann der Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitert werden. Wurde eine Segmentberichterstattung freiwillig aufgestellt, ist diese prüfungspflichtig. Ebenfalls in die Prüfung einzubeziehen sind gemäß § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB die Buchführung und das Inventar.⁸⁰

Gemäß § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB ist in Bezug auf die *Konzernrechnungslegung* der Konzernabschluss und -lagebericht durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Bestandteile des prüfungspflichtigen handelsrechtlichen Konzernabschlusses sind gemäß § 297 Abs. 1 HGB die Konzernbilanz, die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der Konzernanhang, die Konzernkapitalflussrechnung, der Konzerneigenkapitalspiegel und die gegebenenfalls freiwillig aufgestellte Segmentberichterstattung. Insofern gelten die Bestimmungen zum Gegenstand der Prüfung der Konzernrechnungslegung analog zur Einzelrechnungslegung.⁸¹

⁷⁹

Da die empirische Analyse lediglich kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und die Prüfung ihrer Konzernrechnungslegung umfasst, soll für detailliertere Ausführungen auf das Schrifttum verwiesen werden. Siehe hierzu z.B. *Förschle/Küster* (2012a): 1972-1973; Rz. 1-7 zur Einzelrechnungslegung sowie 1974-1975; Rz. 15-20 zur Konzernrechnungslegung sowie *Baetge/Fischer/Sickmann* (2009): Rz. 6-10 zur Einzelrechnungslegung und Rz. 13-15 zur Konzernrechnungslegung mit weiteren Nachweisen.

⁸⁰

Vgl. *Förschle/Almeling/Schmidt* (2012): 1983; Rz.5.

⁸¹

Vgl. *Förschle/Almeling/Schmidt* (2012): 1987; Rz.30; *Baetge/Fischer/Sickmann* (2009): Rz. 1.

Wahrnehmung der Qualität der Abschlussprüfung
Eine theoretische und empirische Analyse für den
deutschen Kapitalmarkt

Qandil, J.S.

2014, XXXI, 299 S. 9 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-03938-7