



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Die Qualität der Abschlussprüfung – ihr gewährleistendes Regelwerk und die Qualitätskontrolle durch den Aufsichtsrat“

Dissertation vorgelegt von Astrid Gundel

Erstgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dirk Verse

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

I. Problemaufriss und Ziel der Untersuchung

Seit der Einführung der Pflichtprüfung im Jahr 1931 durch die Notverordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und Steueramnestie soll die Abschlussprüfung nach dem Willen des Gesetzgebers eine Doppelfunktion erfüllen, und zwar eine Kontroll- und Beglaubigungsfunktion gegenüber den Abschlussadressaten auf der einen und eine Informations- und Unterstützungsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat auf der anderen Seite. Darüber hinaus kommt der Abschlussprüfung auch eine Präventiv- und Korrekturfunktion zu und sie hat – in sehr eingeschränktem Maße – eine Informationsfunktion gegenüber den Abschlussadressaten und Behörden.

Damit die Abschlussprüfung ihre vom Gesetzgeber vorgesehenen Funktionen erfüllen kann, wurde ein umfassendes Regelwerk erlassen, dessen Bestimmungen sich in zwei Kategorien einteilen lassen, und zwar in gesetzliche Qualitätsanforderungen an die Abschlussprüfung und gesetzliche Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen:

Gesetzliche Qualitätsanforderungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie den Abschlussprüfer verpflichten und gleichzeitig unmittelbar sicherstellen sollen, dass die Abschlussprüfung ihre gesetzlichen Funktionen erfüllt. Gesetzliche Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen zeichnen sich dadurch aus, dass sie die Einhaltung der gesetzlichen Qualitätsanforderungen gewährleisten sollen und die somit mittelbar dafür Sorge tragen, dass die Abschlussprüfung ihre Funktionen erfüllt.

Zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen gehört auch die Überwachung der Abschlussprüfung durch den Aufsichtsrat. Während das Gesetz jedoch für die übrigen Qualitätssicherungsmechanismen genaue Vorgaben zum Kontrollgegenstand und zur Überwachungsintensität enthält, ist die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat nur im Ansatz geregelt. Nicht unmittelbar aus dem Gesetz ersichtlich ist beispielsweise, in welchem Umfang der Aufsichtsrat die Einhaltung der gesetzlichen Qualitätsanforderungen überwachen muss und welchen Sinn und Zweck die Abschlussprüfungsüberwachung nach dem Gesetz hat, d.h. welche Rolle ihr bei der Gewährleistung der Funktionen der Abschlussprüfung und im System der übrigen Qualitätssicherungsmechanismen zukommt. Ziel der Arbeit war es daher, das die Qualität der Abschlussprüfung gewährleistende Regelwerk herauszuarbeiten und hierauf aufbauend die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats rechtlich näher einzugrenzen und in die Corporate Governance einzuordnen.

II. Gang der Untersuchung

Einleitend wurde zunächst die Abschlussprüfung anhand ihrer gesetzlichen Funktionen in die Corporate Governance eingeordnet. Diese Einordnung war Voraussetzung, um später wiederum die Rolle der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat in der Corporate Governance zu bestimmen. Die Erörterung der gesetzlichen Funktionen der Abschlussprüfung war zudem auch als Grundlage für die folgenden Kapitel erforderlich, denn die Erfüllung der Funktionen der Abschlussprüfung soll durch die gesetzlichen Qualitätsanforderungen sowie die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen sichergestellt werden.

Für ein besseres Verständnis der darauffolgenden Ausführungen wurden anschließend zunächst die gesetzlichen Qualitätsanforderungen und die gesetzlichen Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen in ihrer rechtsgeschichtlichen Entwicklung dargestellt sowie ihre unterschiedlichen Rechtsquellen und ihre Interpretation beleuchtet.

Anschließend wurden die einzelnen gesetzlichen Qualitätsanforderungen an die Abschlussprüfung den folgenden Kategorien zugeordnet und analysiert

- Anforderung zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit,
- Anforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfähigkeit,
- Anforderungen zur Gewährleistung der sachgerechten Urteilsbildung,
- Anforderungen zur Gewährleistung des öffentlichen Ansehens des Abschlussprüfers sowie
- Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers.

In einem kurzen Zwischenfazit wurden die wichtigsten Erkenntnisse zu den gesetzlichen Qualitätsanforderungen kurz zusammengefasst.

Im Anschluss hieran wurden die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen analysiert. Diese können in interne – d.h. primär im Zuständigkeitsbereich des Abschlussprüfers liegende – Mechanismen und externe Mechanismen unterteilt werden. Bei den externen Qualitätssicherungsmechanismen, zu denen insbesondere die Berufsaufsicht über die Abschlussprüfer gehört, ist zudem nach präventiven und repressiven Mechanismen zu differenzieren. Während die präventiven Mechanismen primär der Gefahrenabwehr dienen, sorgen die repressiven Mechanismen für die Sanktionierung bereits erfolgter Verstöße. In einem kurzen Zwischenfazit werden die wesentlichen Erkenntnisse dargestellt.

Aufbauend auf den in den vorangegangenen Kapiteln der Dissertation gewonnenen Erkenntnissen wurde sodann die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat rechtlich näher eingegrenzt und in die Corporate Governance eingeordnet. Die Dissertation schließt mit einem Fazit und einem Ausblick, in dem auch die geplanten Neuerungen des Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) erörtert werden.

III. Übersicht zu zentralen Ergebnissen

Zur rechtlichen Eingrenzung der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat wurden zunächst die im Gesetz normierten oder unschwer aus ihm ableitbaren Anforderungen an die Überwachungsaufgabe herausgearbeitet. Demnach erschöpft sie sich nicht in der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Sie erstreckt sich über den gesamten Prüfungsprozess, einschließlich der Auswahl und der Beauftragung des Abschlussprüfers und dessen Arbeitsergebnisses. Sie sichert die Unterstützungsfunktion der Abschlussprüfung und ihr kommt u.a. deswegen auch eine unternehmensindividuelle Wirkrichtung zu. Sie muss zudem fortlaufend erfolgen: Die Abschlussprüfer-Verordnung spricht in den Erwägungsgründen die Wichtigkeit eines fortlaufenden Dialogs zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer an. Seine Bedeutung ergibt sich aber auch aus deren Sparringspartner-Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat. Die Überwachung durch den Aufsichtsrat ist zudem sowohl repressiv als auch präventiv ausgestaltet.

Die weitere Eingrenzung von Ziel, Überwachungsgegenstand und Überwachungsintensität wurde daraufhin vorgenommen anhand

- der Funktionen der Abschlussprüfung,
- des Sinns und Zwecks der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat im System der Qualitätssicherungsmechanismen sowie
- der Berufspflicht des Abschlussprüfers zur Eigenverantwortlichkeit und der Besonderheiten des Aufsichtsratsmandats.

Im Rahmen der Eingrenzung anhand der Funktionen der Abschlussprüfung wurde ersichtlich, dass der Aufsichtsrat nahezu alle Funktionen der Abschlussprüfung überwachen muss und sich nicht allein auf die Erfüllung der Unterstützungsfunktion konzentrieren darf. Eine Einschränkung besteht allerdings im Hinblick auf die Überwachung der Informationsfunktion der Abschlussprüfung gegenüber Behörden. Da der Aufsichtsrat nur in absoluten Ausnahmefällen berechtigt ist, sich bei Rechtsverstößen im Unternehmen an Behörden zu wenden, wäre es widersinnig, wenn er überwachen müsste, dass ein Dritter seine Informationspflichten gegenüber Behörden in Bezug auf das Unternehmen erfüllt. Die Erfüllung dieser Funktion muss er daher nicht überwachen. Aus der Verpflichtung zur nahezu umfassenden Funktionsüberwachung ergibt sich, dass der Aufsichtsrat grundsätzlich verpflichtet ist, alle gesetzlichen Qualitätsanforderungen an die Abschlussprüfung zu überwachen, also auch, wenn sie nicht dazu dienen, die Unterstützungsfunktion sicherzustellen. Eine Einschränkung ergibt sich allerdings aus der Unterstützungsfunktion der Abschlussprüfung in Bezug auf die Arbeitsergebnisse des Abschlussprüfers, d.h. vor allem in Bezug auf Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht. Es wäre widersinnig, hier eine umfassende Rechtmäßigkeitskontrolle anzunehmen, da dies bedeuten würde, dass der Aufsichtsrat eine Abschlussprüfer-gleiche Überprüfung der Finanzberichterstattung vornehmen müsste. Hiervor soll ihn die Abschlussprüfung aber gerade entlasten.

Die weitere Eingrenzung erfolgte auf der Grundlage des Sinns und Zwecks der Überwachungsaufgabe, die durch eine Zusammenschau mit den übrigen gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen herausgearbeitet wurde. In diesem Zusammenhang wurde zunächst herausgearbeitet, dass der Gesetzgeber von einem Zusammenwirken der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat mit den übrigen Qualitätssicherungsmechanismen ausgeht. Aus der Zusammenschau mit den übrigen Qualitätssicherungsmechanismen ergab sich sodann, dass der Sinn und Zweck der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat in einer fortlaufenden, den gesamten Prüfungsprozess umfassende Überwachung besteht, die aus unternehmensinterner und -unternehmensspezifischer Perspektive erfolgt und die nicht auf die Kontrolle der Rechtmäßigkeit beschränkt ist. Hieraus wurde abgeleitet, dass sich die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat auf diejenigen gesetzlichen Qualitätsanforderungen konzentrieren muss, für deren Überwachung die unternehmensspezifische und -interne Perspektive von besonderer Bedeutung ist. Das sind neben den im Gesetz bereits spezifizierten Vorgaben zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers die Berufspflicht zur kritischen Grundhaltung, die Berufspflicht zur Eigenverantwortlichkeit in Bezug auf den Vorstand, Unternehmensmitarbeiter und den Aufsichtsrat, die gesetzlichen Pflichten zur Gewissenhaftigkeit und zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben zu Gegenstand, Umfang und zu den Grundsätzen der Abschlussprüfung, die Berufspflicht zum erforderlichen Mittel- und Zeiteinsatz und zum Einsatz eines verantwortlichen Prüfungspartners, die Informationspflichten beim Wechsel des Abschlussprüfers sowie die gesetzlichen Anforderungen an die Kommunikation in Bezug auf Aufsichtsrat, Vorstand und Abschlussadressaten. Die Überwachung muss diesbezüglich fortlaufend über den gesamten Prüfungsprozess erfolgen. Die genannten gesetzlichen Qualitätsanforderungen müssen zudem eine zentrale Rolle im Auswahlverfahren spielen.

Außerdem ergibt sich aus einer Zusammenschau mit den übrigen Qualitätssicherungsmechanismen, dass der Aufsichtsrat nicht eine zweite Prüfung des internen Qualitätssicherungssystems des Abschlussprüfers vornehmen muss. Er kann sich diesbezüglich auf die externe Qualitätskontrolle und Inspektionen verlassen, muss sich aber über deren Ergebnisse informieren und sich mit den Informationen über die Systeme im Transparenzberichte auseinandersetzen. In Bezug auf die Arbeitsergebnisse muss sich der Aufsichtsrat auf die Aspekte konzentrieren, für deren Beurteilung die unternehmensspezifische Perspektive besonders wichtig ist und deren

Beurteilung gleichzeitig keine Abschlussprüfer-gleiche Prüfung der Finanzberichterstattung voraussetzen.

Eine weitere Eingrenzung erfolgte schließlich anhand Berufspflicht zur Eigenverantwortlichkeit und anhand der Besonderheiten des Aufsichtsratsmandats. Aus der Berufspflicht zur Eigenverantwortlichkeit ergibt sich, dass der Aufsichtsrat sein Ermessen nicht an die Stelle des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers stellen darf. Aus den Besonderheiten des Aufsichtsratsmandats, insbesondere seiner Ausgestaltung als sogenanntes Nebenamt, wurde abgeleitet, dass die Abschlussprüfungsüberwachung keine umfassende Rechtmäßigkeitskontrolle in Bezug auf die gesetzlichen Qualitätsanforderungen ist. Aus einer Zusammenschau mit dem Sparringspartner-Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer folgt daher, dass sich die Überwachung primär im fortlaufenden Dialog zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer manifestieren muss. Der Aufsichtsrat muss sich daher vom Abschlussprüfer über die Einhaltung derjenigen gesetzlichen Qualitätsanforderungen, die er besonders überwachen muss, informieren und sie kritisch würdigen. Die vom Abschlussprüfer erhaltenen Informationen sind durch eine anfordernde Berichterstattung des Vorstands zu ergänzen. Um der präventiven und gleichzeitig repressiven Ausgestaltung der Abschlussprüfungsüberwachung gerecht zu werden, muss der Dialog zudem besonders intensiv im Rahmen des Auswahlverfahrens und vor Prüfungsbeginn sowie zum Prüfungsende geführt werden. In Bezug auf diejenigen gesetzlichen Qualitätsanforderungen, die der Aufsichtsrat nicht schwerpunktmäßig überwachen muss, ist zu fordern, dass er die grundlegenden Bestimmungen kennt und bei konkreten Anhaltspunkten für Verstöße einschreitet.

Auf der Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse wurde die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat schließlich in die Corporate Governance eingeordnet und zwar sowohl im Verhältnis zum Abschlussprüfer als auch im Verhältnis zum geprüften Unternehmen. Die Mechanismen zur Kontrolle der Unternehmensführung können dabei in interne und externe Kontrollmechanismen unterteilt. Während internen Mechanismen dadurch gekennzeichnet sind, dass Stakeholdern gesetzlich spezifizierte, direkte Überwachungsrechte und/oder Recht zur Einflussnahme auf die Unternehmensführung als solche zugewiesen werden, sind externe Kontrollmechanismen mit Marktmechanismen, insbesondere der Kontrolle durch den Kapitalmarkt, gleichzusetzen.

Die Abschlussprüfung ist nach dieser Definition ein interner Kontrollmechanismus, da die Aufstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts zu den Leitungsaufgaben des Vorstands gehört, § 91 Abs. 1 AktG, deren Prüfung durch den Abschlussprüfer für bestimmte Unternehmen gesetzlich vorgeschrieben ist. Darüber hinaus stärkt sie durch ihre Informations- und Unterstützungsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat den internen Kontrollmechanismus, der durch den Aufsichtsrat ausgeübt und vor allem durch ihre Kontroll- und Beglaubigungsfunktion den internen Kontrollmechanismus der Hauptversammlung. Darüber hinaus stärkt die Abschlussprüfung durch ihre Kontroll- und Beglaubigungsfunktion auch externe Kontrollmechanismen, indem sie das Vertrauen der Abschlussadressaten in die Finanzberichterstattung gewährleistet.

In Bezug auf den Abschlussprüfer selbst stellt die Abschlussprüferüberwachung durch den Aufsichtsrat einen externen Kontrollmechanismus dar. Mit der Zuweisung der Auswahl des Abschlussprüfers an das Unternehmen, vertreten durch den Aufsichtsrat, hat der Gesetzgeber den Abschlussprüfer Marktmechanismen unterworfen.

Im Hinblick auf das geprüfte Unternehmen stärkt die Abschlussprüfungsüberwachung zum einen den internen Kontrollmechanismus, der durch die Abschlussprüfung ausgeübt wird. Darüber hinaus wirkt sie als „Verstärker des Verstärkers“, indem sie die internen und externen Kontrollmechanismen, die durch die Abschlussprüfung gestärkt werden, zusätzlich stärkt.

Die Arbeit wird im Jahr 2021 in der Schriftenreihe „Heidelberger Schriften zum Wirtschaftsrecht und Europarecht“ (Nomos) erscheinen.