

Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer und dessen Beurteilung

Wesentliche Neuerungen aus dem DCGK 2020 und dem Regierungsentwurf zum FISG



Dr. Michael Beyer, Director Board Advisory Services, FAS, Berlin; Dr. Christian Herold, Wirtschaftsprüfer, Partner, FAS, Frankfurt

Die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sowie die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer sind zentrale Aufgaben des Aufsichtsrates und insbesondere – so denn implementiert – des Prüfungsausschusses. Diese beiden Themengebiete

hängen zwangsläufig eng miteinander zusammen, da der Abschlussprüfer seinerseits eine wesentliche Rolle bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit und der Ordnungsmäßigkeit des Jahres- und Konzernabschlusses hat und ihm darüber hinaus auch weitere Prüfungen zukommen (können). Ausgewählte diesbezügliche Neuerungen aus dem DCGK 2020 und dem Regierungsentwurf zum FISG werden daher im nachfolgenden Beitrag vorgestellt und gewürdigt.

I. Zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses

Derzeit ist in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG geregelt, dass der Aufsichtsrat aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bestellen kann, der sich neben der Überwachung der Abschlussprüfung mit

- der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses,
 - der Wirksamkeit
 - des Internen Kontrollsystems,
 - des Risikomanagementsystems und
 - des Internen Revisionssystems
- befasst.

§ 107 Abs. 4 AktG-E sieht zukünftig die Verpflichtung zur Bildung eines Prüfungsausschusses im Sinne der vorgeannten Vorschrift für Überwachungsorgane von Gesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 HGB-E sind, vor. Ebenfalls empfiehlt der DCGK bereits schon heute die Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Empfehlung D.3 DCGK), welcher als best

practice in den meisten Unternehmen angesehen werden kann.

Eine weitere Änderung durch das FISG ist, dass bei den vorgeannten Gesellschaften (Unternehmen von öffentlichem Interesse) mindestens ein Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf dem Gebiet Rechnungslegung und mindestens ein weiteres Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf dem Gebiet Abschlussprüfung verfügen soll (§ 100 Abs. 5 Halbsatz 1 AktG-E). Nach der aktuellen Fassung wird Sachverstand in Rechnungslegung „oder“ (!) Abschlussprüfung vorausgesetzt. Durch die Verknüpfung mit „und“ soll sichergestellt werden, dass im Aufsichtsrat sowohl Sachverstand in Bezug auf die Rechnungslegung als auch auf die Abschlussprüfung vorhanden ist.

II. Zur Zusammenarbeit des Aufsichtsrats mit dem Abschlussprüfer

Der Aufsichtsrat hat ein originäres Prüfungsrecht sowie die Prüfungspflicht nach § 111 Abs. 2 AktG. Da-

INHALT

- I. Zur Überwachung des Rechnungslegungsprozesses
- II. Zur Zusammenarbeit des Aufsichtsrats mit dem Abschlussprüfer
- III. Zur Beurteilung der Qualität des Abschlussprüfers im DCGK 2020 sowie dem Regierungsentwurf zum FISG
- IV. Zur Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung in der Praxis
- V. Fazit

Keywords

Abschlussprüfer; FISG

Normen

§§ 107, 111, 171 AktG; §§ 100, 107 AktG-E; §§ 290, 317, 321, 322 HGB; § 316a HGB-E

nach kann er die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, namentlich die Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, einsehen und prüfen. Er kann damit auch einzelne Mitglieder oder für bestimmte Aufgaben besondere Sachverständige beauftragen.

Weiterhin erteilt er dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den Konzernabschluss gemäß § 290 HGB.

Im Rahmen des regelmäßigen Ablaufs der Abschlussprüfung ergeben sich folgende Berührungspunkte zwischen dem Aufsichtsrat, dem Prüfungsausschuss und dem Abschlussprüfer:

- Der Prüfungsausschuss prüft die Unabhängigkeit und Eignung von Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften. Die Eignung betrifft die Möglichkeiten und Fähigkeiten des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft zur Durchführung der Abschlussprüfung, insbesondere hinsichtlich der fachlichen Expertise, Komplexität, Größe und Umfang des Prüfungsauftrags.
- Der Vorschlag des Prüfungsausschusses an den Aufsichtsrat wird durch diesen geprüft und der Hauptversammlung zur Wahl präsentiert.
- Nach der Bestellung des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung erteilt der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss den Prüfungsauftrag, trifft die Honorarvereinbarung und legt zusammen mit dem Abschlussprüfer die Prüfungsschwerpunkte fest bzw. vereinbart eine Erweiterung des Prüfungsauftrags.
- Der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss stehen während der Abschlussprüfung dem Abschlussprüfer als Sparringspartner zur Verfügung.

Nach Beendigung der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer

- einen Prüfungsbericht (vgl. § 321 HGB) zu erstellen, der dem Vorstand und Aufsichtsrat vorgelegt wird,
- einen Bestätigungsvermerk (vgl. § 322 HGB) bzw. einen Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks zu erteilen, der dem Jahres- bzw. Konzernabschluss beigelegt wird und der

selben Publizität unterliegt wie der Abschluss selbst,

- an der „Bilanzsitzung“ des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses teilzunehmen (vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG).

Der Abschlussprüfer übt seine Tätigkeit selbstständig und in eigener Verantwortung auf der Basis der gesetzlichen Vorschriften über die Abschlussprüfung, der anzuwendenden Prüfungsstandards sowie der Vereinbarung über die Abschlussprüfung mit dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss (in welcher Prüfungsschwerpunkte festgelegt wurden bzw. der Prüfungsumfang erweitert wurde) aus. Er unterstützt allerdings den Aufsichtsrat bei dessen eigener Prüfung der vom Vorstand aufgestellten Rechnungslegung und bei der weitergehenden Überwachung der Geschäftsführung. Der Gegenstand der Abschlussprüfung im Rahmen der Unterstützungsfunktion für den Aufsichtsrat geht über die Rechnungslegung hinaus. Prüfungsobjekte sind nicht nur Jahresabschluss und Lagebericht bzw. Konzernabschluss und Konzernlagebericht sondern auch die Buchführung (vgl. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie bei börsennotierten Aktiengesellschaften das Risikofrüherkennungssystem (vgl. § 317 Abs. 4 Satz 1 HGB). Wesentliche Grundlage der Information, der Meinungsbildung und der Auswahl weiterer Überwachungsmaßnahmen des Aufsichtsrats ist der Prüfungsbericht.

III. Zur Beurteilung der Qualität des Abschlussprüfers im DCGK 2020 sowie dem Regierungsentwurf zum FISG

Aus den bereits angeführten Aufgaben und Pflichten folgt, dass der Aufsichtsrat im Rahmen des dualen Corporate Governance Systems die primäre Prüfungskompetenz besitzt, von der alle weiteren Prüfungshandlungen abgeleitet sind und er sich zur

Erfüllung der damit einhergehenden Pflichten eines Abschlussprüfers bedient. Bei solch einer exponierten Bedeutung des Abschlussprüfers im Governance System ist jedoch bisher die Frage nach der Zufriedenheit und der erbrachten Qualität mit selbigem nicht (vordergründig) behandelt worden. Im DCGK 2020 heißt es nunmehr in der Empfehlung D. 11:

„Der Prüfungsausschuss soll regelmäßig eine Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung vornehmen.“

Gleiches sieht § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E vor, in dem dieser die Befassung mit der Qualität der Abschlussprüfung in den Pflichtenkanon des Prüfungsausschusses aufnimmt und somit klarstellt, dass dessen Aufgaben im Rahmen der Überwachung der Abschlussprüfung über die Auswahl und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers hinausgehen.

Aber welche Herausforderungen ergeben sich in der Praxis?

IV. Zur Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung in der Praxis

Prüfungsausschüsse legen auf eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung Wert. Die Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung als Randnotiz einer Prüfungsausschusssitzung abzuheben, würde der Relevanz des Themengebiets Abschlussprüfung für die Überwachungsfunktion und dem eigenen Interesse des Überwachungsorgans nicht gerecht. Folglich bedarf es eines institutionalisierten Evaluationsprozesses.

Kritische Erfolgsfaktoren der Evaluierung sind ein definiertes Verständnis von Prüfungsqualität, Indikatoren zur Operationalisierung der Qualitätsmessung sowie zuverlässige Informationen.

Prüfungsqualität kann kumuliert als Grad der Erfüllung relevanter Vorschriften (objektive Anforderungen, z.B. Einhaltung von Prüfungsstandards) und als Grad der Erfüllung

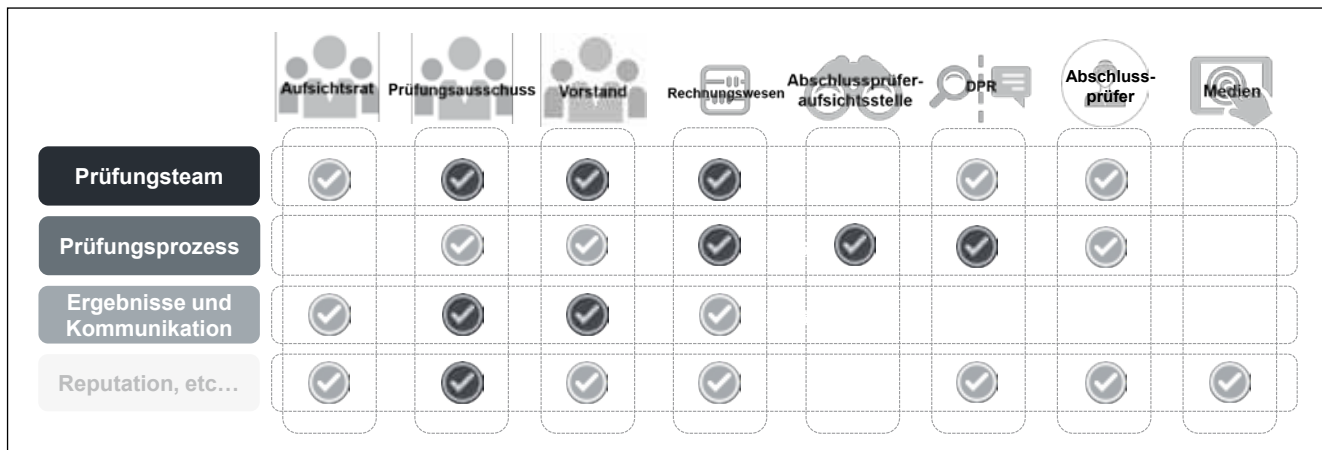


Abb. 1: Beurteilungsmatrix

valider individueller Stakeholder-Erwartungen (subjektive Anforderungen) verstanden werden.¹ Regelmäßig wird es dabei um die handelnden Personen des Abschlussprüfers gehen, nämlich das Prüfungsteam, die Vorgehensweise bei der Abschlussprüfung – also den Prüfungsprozess – sowie um die Ergebnisse aus der Abschlussprüfung und deren fortlaufende Kommunikation.² Zu überlegen wäre auch, inwiefern die Reputation sowie das Honorar in die Beurteilung mit einfließen sollten. Letzteres kann nur als Preis-/Leistungsverhältnis unter Einhaltung einer geforderten Qualität verstanden werden. Daher verwundert es, dass manche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Preisdifferenzierungsstrategien mit unterschiedlichen Service-Level wie Standard oder Comfort verfolgen.

Erhebliche Probleme bereitet die Erlangung zuverlässiger und vor allem unabhängiger Informationen zur Beurteilung der Qualitätsindikatoren. Diese sind nur teilweise direkt vom Prüfungsausschuss beobachtbar. Beispielsweise erhält der Prüfungsausschuss direkte Einblicke in das Branchen- und Geschäftsverständnis des Abschlussprüfers bei Vorbesprechungen im Rahmen der Prüfungsplanung,

Festlegung von Prüfungsschwerpunkten und Risikobeurteilung. Auch wird sich der Prüfungsausschuss ohne Weiteres ein Bild von der direkten und proaktiven Kommunikation, der Klarheit der schriftlichen Berichterstattung und dem Verhalten in Sitzungen machen können. Eine ad hoc-Auskunfts-fähigkeit hinsichtlich allen Prüfungsfeststellungen sollte als Mindestmaß von jedem der unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer erwartet werden können.

Wie sieht es aber aus, wenn es um die Qualität des Prüfungsteams insgesamt geht? Mit einem Großteil des Prüfungsteams wird der Prüfungsausschuss keine Berührungspunkte aufweisen. Kenntnisse über die Seniorität oder Kontinuität des Prüfungsteams sind eher in der Sphäre des Rechnungswesens zu sehen. Auch hier gibt es Grenzen der Erkenntnis. Unternehmen behelfen sich beispielsweise mit Auskünften des Abschlussprüfers über angefallene Stunden nach Seniorität der eingesetzten Mitarbeiter. Manche Qualitätsindikatoren sind daher nur teilweise vom Unternehmen beobachtbar, nicht jedoch vom Prüfungsausschuss selbst. Folglich ergibt sich eine gewisse Informationsabhängigkeit vom Abschlussprüfer um dessen Qualität beurteilen zu können.

Noch schwieriger gestaltet sich die Beurteilung von Qualitätsindikatoren, die sich einer direkten Beobachtung entziehen. Zu denken sei an die internen Qualitätssicherungs-

mechanismen des Abschlussprüfers im Rahmen der Auftragsabwicklung oder in der Praxisorganisation (z.B. Sicherstellung der Unabhängigkeit). Auch die Einhaltung aller Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung erschließt sich einem externen Dritten nicht. Hilfreich sind die nicht öffentlich zugänglichen Inspektionsberichte der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) – sofern diese freiwillig, anonymisiert und in groben Auszügen vom Abschlussprüfer zur Verfügung gestellt werden. Abzuwarten bleibt, ob durch das FISG künftig eine Offenlegung der Inspektionsberichte durch die APAS erfolgt.³

Daneben bieten sich im Bundesanzeiger veröffentlichte Fehlerfeststellungen der Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) an. Hieraus könnten Tendenzaussagen zur Qualität der Abschlussprüfung abgeleitet werden. Die Hypothese ist, dass ein Abschlussprüfer mit relativ gesehen weniger Fehlerfeststellungen eine qualitativ hochwertigere Prüfungsleistung erbringt als Abschlussprüfer mit höherer Fehlerquote. Schwierigkeiten bereitet auch hier die Aufbereitung der Daten. Die Informationen sind grundsätzlich frei verfügbar. Aus den Fehlerfeststellungen an sich geht jedoch nur das Unternehmen und nicht der Abschlussprüfer hervor. Ein manueller Abgleich zwischen Feh-

1 Vgl. Ernstberger/Pellens/Schmidt/Sellhorn, WPg 2019, S. 806 m.w.N.

2 Siehe hierzu Concept Release on Audit Quality Indicators des PCAOB unter <https://pcaobus.org> oder FEE, Overview of Audit Quality Indicators Initiatives 2015, <https://www.accountancyeurope.eu>

3 Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) sieht diese Möglichkeit noch nicht vor.

lerfeststellung und Bestätigungsvermerk müsste vorgenommen werden – und das für sämtliche Fehlerfeststellungen. Weiterhin ist nur bekannt, welche Unternehmen grundsätzlich einem Enforcement durch die DPR unterliegen, aber nicht, welche Unternehmen tatsächlich zur Prüfung gezogen wurden. Die Wahrscheinlichkeit, Teil der Stichprobe zu sein hängt erheblich von der Indexzugehörigkeit ab. So wäre zur Qualitätsbeurteilung des Abschlussprüfers die Quote Fehlerfeststellung je DPR-Verfahren wesentlich aussagekräftiger als eine Quote Fehlerfeststellung je potenziell relevantem Unternehmen. Schlussendlich wird auch hier der Prüfungsausschuss wieder auf Informationen des Abschlussprüfers angewiesen sein, die sich jedoch teilweise verifizieren lassen.

Ergänzend nutzt der Prüfungsausschuss qualitative Informationen aus DPR-Feststellungen. Beispielsweise wäre der Abschlussprüfer daran zu messen, wie er häufige, von der DPR festgestellte Fehler, beim über-

wachten Unternehmen während der Abschlussprüfung adressiert. Hinzu kommen die jährlich verlautbarten Prüfungsschwerpunkte der DPR und European Securities and Markets Authority (ESMA).

V. Fazit

Als Fazit ist festzuhalten, dass der Prüfungsausschuss eine Beurteilung unter nicht vollständigen und teilweise schwer verifizierbaren Informationen vornehmen muss. Die Verwendung rein subjektiver und selbst beobachtbarer Indikatoren würde wichtige und objektivierbare Aspekte der Prüfungsqualität, wie beispielsweise die Einhaltung der Berufsgrundsätze, außer Acht lassen. Umso wichtiger ist die Formulierung eines Gesamtbildes. Hierzu kann sich die Beurteilungsmatrix in Abbildung 1 anbieten.

Die exemplarischen Qualitätsindikatoren sind aggregiert den Zeilen zu entnehmen. In den Spalten finden sich die jeweiligen Informa-

tionsquellen. Die dunkel hervorgehobenen Markierungen in den Zellen lassen erwarten, dass der jeweilige „Beobachter“ in Bezug auf einen Beobachtungspunkt Informationen von besonderer Relevanz beisteuern kann. Selbstverständlich können die Blickwinkel auf den Abschlussprüfer auch zwischen Prüfungsausschuss und Vorstand oder der Abteilung Rechnungswesen divergieren – vielleicht auch aufgrund unterschiedlicher Interessenlagen. Schlussendlich obliegt die Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung dem Prüfungsausschuss. Die Beurteilung basiert auf den vom Prüfungsausschuss verdichteten und bewerteten Informationen. Hierdurch wird der Prüfungsausschuss in die Lage versetzt, das weitere Vorgehen strukturiert zu planen, Anliegen und Maßnahmen mit dem Abschlussprüfer zu besprechen, Wünsche zu äußern und selbstverständlich positive Eindrücke zu verstärken.



Zertifiziert durch



Sattelfest im Aufsichtsrat

Mit unseren Fachseminaren sind Sie allen Anforderungen gewachsen!

9. und 10. Zertifikatslehrgang 2021 zum Erwerb des Titels Zertifizierter Aufsichtsrat m/w (School GRC)

5 Unterrichtsmodule, maximal 15 Teilnehmer/Innen
März bis Juli 2021 sowie September 2021 bis Februar 2022, Schloss Montabaur

Die School of Governance, Risk & Compliance der staatlich anerkannten Steinbeis-Hochschule Berlin verleiht mit einem Hochschulzertifikat die Berechtigung, die Bezeichnung „Zertifizierte Aufsichtsrätin / Zertifizierter Aufsichtsrat (School GRC)“ zu führen. Gleichzeitig sind die Teilnehmer berechtigt, die Prüfung „Qualifizierter Aufsichtsrat“ der Deutschen Börse abzulegen.

von Fürstenberg BOARD Services ist Kooperationspartner der Deutsche Börse AG

von Fürstenberg BOARD Services • Ridlerstraße 35 • 80339 München • 089 462 253 26 • www.vf-boardservices.de