

IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Als Reaktion auf die Finanz- und Wirtschaftskrise regt das IDW an, die Zusammenarbeit zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat als Kontrollorgan der Gesellschaft weiter zu verbessern. Gleiches gilt auch für die EU-Kommission, die in verschiedenen Grünbüchern¹ eine verbesserte Zusammenarbeit anregt. Das vorliegende Papier ist vor dem Hintergrund der deutschen Prüfungsanforderungen und Prüfungspraxis erstellt worden. Es kann für die weitere Diskussion auf EU-Ebene sowie in anderen EU-Mitgliedstaaten Anregungen geben.

Der Abschlussprüfer unterstützt den Aufsichtsrat maßgeblich bei der Wahrnehmung seiner Überwachungsfunktion. Diese Unterstützungsfunktion des Abschlussprüfers wurde grundlegend bereits durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) im Jahre 1998 initiiert. Das vorliegende Papier beschreibt aus Sicht des Abschlussprüfers, im Sinne einer „Best Practice“ Grundsätze einer guten Corporate Governance bei der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, die auch die Zusammenarbeit mit dem Vorstand konstruktiv fördern. Für den Abschlussprüfer sollen die Empfehlungen eine Anregung sein, wie er den Aufsichtsrat bei der Überwachung der Geschäftsführung wirkungsvoll unterstützen kann. Für die Mitglieder des Aufsichtsrats soll das Papier Möglichkeiten aufzeigen, wie sie den Abschlussprüfer stärker für die ihnen obliegende Überwachung des Vorstands einbinden können.

Das Papier folgt den Regelungen des AktG und berücksichtigt darüber hinaus Erfahrungen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer über eine gute Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat. Diese Erfahrungen können auch für die Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit freiwillig gebildeten Aufsichtsräten oder Beiräten, denen eine dem Aufsichtsrat ähnliche Überwachungsfunktion zukommt, genutzt werden. Die Empfehlungen dieses Papiers sollten verhältnismäßig in Abhängigkeit vom jeweiligen Unternehmenskontext Anwendung finden. Der Aufbau des Papiers orientiert sich am zeitlichen Ablauf eines Prüfungszyklus.

Für den Abschlussprüfer ergänzen die in diesem Papier gegebenen Empfehlungen den IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450), der zusammen mit

¹ Grünbuch zur Corporate Governance in Finanzinstituten vom 06.02.2010, KOM(2010) 284; Grünbuch zur Abschlussprüfung vom 13.10.2010, KOM(2010) 561; Grünbuch Europäischer Corporate Governance-Rahmen vom 05.04.2011, KOM(2010) 164/3.

dem IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat (IDW PS 470) dem International Standard on Auditing (ISA) 260 „Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance“ entspricht, soweit nicht nationale gesetzliche Besonderheiten Abweichungen erfordern, die in IDW PS 450, Abschn. 7 dargestellt sind.

Das IDW möchte mit diesem Positionspapier eine weitere Diskussion um eine verbesserte Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer anregen. Das Papier ist aus der Sicht des Abschlussprüfers entwickelt. Anmerkungen aus der Sicht aller Stakeholder, insbesondere aus Aufsichtsrat- bzw. Prüfungsausschusssicht nimmt das IDW gerne entgegen, um den weiteren Dialog bei der Entwicklung einer „Best Practice“ der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zu fördern. Konkretisierende Hinweise zu einer sachgerechten Ausgestaltung der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer aus der Sicht des Aufsichtsrates bzw. Prüfungsausschusses sind maßgeblich, damit deren Erwartungen angemessen berücksichtigt werden.

1.	Bedeutung der Abschlussprüfung im System der Corporate Governance	3
2.	Rollen und Verantwortlichkeiten im System der Corporate Governance	4
	2.1. Zusammenarbeit und Kommunikation	4
	2.2. Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss	4
3.	Auswahl des Abschlussprüfers	5
4.	Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat und Auftragsbestätigungsschreiben des Abschlussprüfers	7
5.	Prüfungsplanung und Prüfungsschwerpunkte	8
6.	Zusammenarbeit während der Prüfungsdurchführung	10
	6.1. Anlassbezogene Kommunikation	10
	6.2. Sitzungsteilnahme	11
7.	Berichterstattung über das Prüfungsergebnis	12
	7.1. Bestätigungsvermerk	12
	7.2. Prüfungsbericht	12
	7.3. Bilanzsitzung bzw. mündliche Berichterstattung	14

1. Bedeutung der Abschlussprüfung im System der Corporate Governance

- 1 Im deutschen System der Corporate Governance ist eine Trennung der Aufgaben und Kompetenzen von Vorstand einerseits und Aufsichtsrat andererseits verankert: Der Vorstand ist verantwortlich für die Leitung des Unternehmens und der Aufsichtsrat hat diese zu überwachen (§§ 76 Abs. 1, 111 Abs. 1 AktG). Die dem Aufsichtsrat übertragene Überwachungsfunktion ist, neben seiner in der Praxis mindestens ebenso bedeutsamen Beratungsfunktion, Kernbestandteil der deutschen Corporate Governance. Eine besondere Bedeutung im Rahmen dieser Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrates kommt der Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat zu (§ 171 Abs. 1 Satz 1 AktG).
- 2 Auch den Anteilseignern kommt als Hauptversammlung eine wesentliche Bedeutung für die Unternehmensüberwachung zu. Sie beschließt die Zusammensetzung des Aufsichtsrats, in dem bei mitbestimmten Gesellschaften außerdem die Arbeitnehmer mitwirken, die nach den Bestimmungen des Drittelbeteiligungsgesetzes, des Mitbestimmungsgesetzes oder des Montan-Mitbestimmungsgesetzes ihre Vertreter in den Aufsichtsrat wählen. In einem weiteren Sinne beobachten auch alle Marktteilnehmer, die am Unternehmensgeschehen interessiert sind, die Geschäftsführung durch den Vorstand. Zu diesen Marktteilnehmern gehören Arbeitnehmer, Gläubiger und Geschäftspartner, aber auch der Fiskus und die Aufsichtsbehörden in regulierten Branchen, d.h. alle Stakeholder. Auch diese Stakeholder haben Interesse an der gesetzlichen Abschlussprüfung. Der Gesetzgeber schreibt daher die Abschlussprüfung im öffentlichen Interesse vor. Die Abschlussprüfung unterstützt in erheblichem Maße auch das Funktionieren der Märkte, einschließlich des Kapitalmarkts.
- 3 Die gesetzliche Abschlussprüfung dient der Information der verschiedenen Abschlussadressaten und damit auch der Öffentlichkeit, ob die vom Vorstand aufgestellten Jahres- bzw. Konzernabschlüsse und Lage- bzw. Konzernlageberichte den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften entsprechen. Sie fördert die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung der Unternehmen. Der Abschlussprüfer unterstützt damit maßgeblich den Aufsichtsrat bei der Erfüllung dessen eigener Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses. Dem Aufsichtsrat und den anderen Stakeholdern gibt das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers grundlegende Hinweise über die Vertrauenswürdigkeit der vom Vorstand übermittelten Abschlussinformatio-

nen, die die Stakeholder wiederum zur Grundlage ihrer eigenen Einschätzung machen.

2. Rollen und Verantwortlichkeiten im System der Corporate Governance

2.1. Zusammenarbeit und Kommunikation

- 4 Notwendige Voraussetzung für eine gute Corporate Governance ist, dass sich die Arbeitsbeziehungen zwischen Vorstand, Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer durch eine Zusammenarbeit auszeichnen, die durch klare, transparente Regeln, ein offenes, konstruktiv-kritisches Miteinander und eine intensive Kommunikation geprägt ist. Zu diesen vom Aufsichtsrat festzulegenden Regeln gehören z.B. Zuständigkeitsregelungen, Verfahrensregelungen, Terminplanung sowie die Festlegung von Informationswegen und -formaten; grundlegende Aspekte sollte der Aufsichtsrat in seiner Geschäftsordnung festschreiben. Eine intensive Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in allen Phasen der Abschlussprüfung dient der Steigerung der Qualität der Aufsichtsratsarbeit wie auch der Abschlussprüfung.
- 5 Mit Hilfe einer vom Unternehmen bereitgestellten Kommunikationsinfrastruktur, die den aktuellen technischen Möglichkeiten entspricht, kann eine reibungslose und rechtzeitige Kommunikation der Beteiligten wirksam unterstützt werden. Der Bedarf hierfür steigt insbesondere mit zunehmender Internationalisierung der Aufsichtsräte.

2.2. Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

- 6 Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bestellen (§ 107 Abs. 3 AktG); eine gesetzliche Pflicht besteht hierzu nicht. Gemäß § 324 HGB sind kapitalmarktorientierte Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB jedoch verpflichtet, einen Prüfungsausschuss einzurichten, wenn sie nicht über einen dem Aktienrecht entsprechenden Aufsichts- oder Verwaltungsrat verfügen. Außerdem empfiehlt Ziffer 5.3.2 Satz 1 des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) allen börsennotierten Gesellschaften, einen Prüfungsausschuss einzurichten. Dies entspricht bei größeren börsennotierten Gesellschaften bereits einer weit verbreiteten Praxis, weil ein Prüfungsausschuss insbesondere die Effizienz und Qualität der Überwachungstätigkeit erhöhen kann.

Im Folgenden wird von der Existenz eines Prüfungsausschusses ausgegangen. Hat der Aufsichtsrat keinen Prüfungsausschuss gebildet, sind die Empfehlungen für den Prüfungsausschuss entsprechend auf den Aufsichtsrat anzuwenden.

Die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats sollte regeln, welche Aufgaben auf den Prüfungsausschuss delegiert werden und inwieweit der Prüfungsausschuss die ihm zugewiesenen Angelegenheiten für den Gesamtaufichtsrat nur vorbereiten soll oder ob er, soweit gesetzlich zulässig, zur endgültigen Entscheidung an Stelle des Plenums befugt ist. Dabei ist zu beachten, dass die Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss gemäß § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG eine Vorbehaltsaufgabe des Gesamtaufichtsrats ist (§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG), so dass der Prüfungsausschuss die Prüfung durch das Plenum sowie den Beschluss zur Feststellung bzw. Billigung der Abschlüsse nur vorbereiten kann. Eine Vorbereitung durch den Prüfungsausschuss bedingt eine eigenständige Befassung und Prüfung durch den Prüfungsausschuss, deren Ergebnis in einer Empfehlung an den Aufsichtsrat mündet. Über die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der Beratung informiert der Prüfungsausschussvorsitzende den Aufsichtsrat. Es empfiehlt sich, den Aufsichtsratsvorsitzenden bei wesentlichen Themen in die Kommunikation des Prüfungsausschusses mit dem Abschlussprüfer einzubeziehen.

- 7 Bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB muss mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen (§ 100 Abs. 5 AktG, sog. Finanzexperte). Richtet der Aufsichtsrat einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft einen Prüfungsausschuss ein, muss mindestens ein Mitglied diese Voraussetzungen erfüllen (§ 107 Abs. 4 AktG). Die Rolle des Finanzexperten im Prüfungsausschuss im Einzelnen, insbesondere seine Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer, sollte, wenn sie nicht schon in der Geschäftsordnung geregelt ist, im Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss besprochen werden.

3. Auswahl des Abschlussprüfers

- 8 Der Aufsichtsrat unterbreitet der Hauptversammlung den Wahlvorschlag für den Abschlussprüfer. Nach dem durch das BilMoG neugefassten § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG ist bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB der Vorschlag des Aufsichtsrats zur

Wahl des Abschlussprüfers auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen.

- 9 Der Prüfungsausschuss bereitet seine Wahlempfehlung an den Aufsichtsrat eigenverantwortlich vor. Dazu gehört, dass er – unabhängig vom Vorstand oder von Personen, die dem Vorstand zuarbeiten – eigene Leitlinien und Kriterien, die zur Beurteilung der Qualität des Abschlussprüfers erforderlich sind, für die Auswahl des Abschlussprüfers festsetzt. Der Prüfungsausschuss sollte auch entscheiden, ob und wann eine Ausschreibung des Prüfungsauftrags durchzuführen ist.
- 10 Erfolgt eine Ausschreibung, wird der Vorsitzende des Prüfungsausschusses die Angebote aufbereiten. Der Prüfungsausschuss sollte erörtern, inwieweit hierzu externe Hilfe erforderlich ist. Er wird in der Regel unter Hinzuziehung von mitwirkenden Ausschussmitgliedern, die Auswahlgespräche mit den in Betracht kommenden Abschlussprüfern führen. In dem Auswahlgespräch sollte mit dem Abschlussprüfer die Erwartungshaltung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats besprochen werden. Außerdem sollte der Abschlussprüfer seine Überlegungen zum Prüfungsansatz sowie zu möglichen Prüfungsschwerpunkten darlegen. Zur Beschlussfassung über die Wahlempfehlung an den Aufsichtsrat wird der Vorsitzende des Prüfungsausschusses die anderen Mitglieder über die Ergebnisse der Auswahlgespräche informieren und eine Auswertung unter Berücksichtigung der festgesetzten Leitlinien und Kriterien vorstellen. Zur Vorbereitung dieser Sitzung sollte sich der Prüfungsausschussvorsitzende mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden über mögliche Wahlempfehlungen abstimmen.
- 11 Wird der Prüfungsauftrag nicht neu ausgeschrieben, werden die entsprechenden Informationen und Erwartungshaltungen von Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat einerseits und Abschlussprüfer andererseits bereits im vorangegangenen Prüfungsablauf ausgetauscht worden sein.
- 12 Vor der Beschlussfassung des Prüfungsausschusses über die Wahlempfehlung sollte sich der Prüfungsausschuss ein Bild von der Unabhängigkeit und Qualität des Abschlussprüfers machen. Zu diesem Zweck können ihm u.a. die Unabhängigkeitserklärung des Prüfers, die Teilnahmebescheinigung über die letzte Qualitätskontrolle und der Transparenzbericht, insbesondere mit seinen Erläuterungen zum Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft, dienen. Diese Erläuterungen des Transparenzberichts können ergänzt werden durch eine gemeinsame Erörterung der vom Abschlussprüfer vorgesehenen

Qualitätssicherung im konkreten Mandatsverhältnis. Für die Qualität des Abschlussprüfers sind insbesondere die geschäfts- und branchenspezifische Erfahrung sowie die Qualifikation der an der Prüfung beteiligten Personen von Bedeutung.

- 13 Vor der Beschlussfassung des Aufsichtsrats über den Wahlvorschlag soll sich auch dieser ein Bild von der Unabhängigkeit und Qualität des Prüfers machen. Der Aufsichtsrat kann sich hierzu auf die Auswertung der Unterlagen durch den Prüfungsausschuss stützen; er entscheidet eigenverantwortlich über den Wahlvorschlag an die Hauptversammlung.
- 14 Im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Prüfers sollten sich Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat auch mit der Frage auseinandersetzen, ob bzw. in welchem Umfang der in Betracht kommende Abschlussprüfer nach seiner Bestellung Beratungsleistungen für das Unternehmen erbringen darf. Regelungen können beispielsweise anknüpfen an das Volumen des Beratungshonorars im Vergleich zum Abschlussprüferhonorar oder an die Art der Beratungsleistung. Die Entscheidung, ob bzw. in welchem Umfang Beratungsleistungen vom Abschlussprüfer erbracht werden dürfen, trifft der Aufsichtsrat, wenn er diese Entscheidung nicht dem Prüfungsausschuss übertragen hat.
- 15 Der Prüfungsausschuss soll zur Einschätzung eines angemessenen Honorars vom Prüfer u.a. Angaben dazu verlangen, mit welchen personellen Ressourcen die Abschlussprüfung durchgeführt werden soll und welche Qualifikationen im Prüfungsteam vorhanden sein werden. Dabei sind Geschäftsmodell und Risikosituation des Unternehmens vom Abschlussprüfer einzuschätzen. Bei der Vereinbarung des Honorars sind diese Kriterien zu berücksichtigen, damit die Abschlussprüfung mit der erforderlichen Qualität durchgeführt werden kann. Im Sinne der Qualitätssicherung sollte der Prüfungsausschuss nach Abschluss der Prüfung beurteilen, ob die Prüfung entsprechend der Angaben durchgeführt wurde.
- 16 Die Verfahrensabläufe im Einzelnen, insbesondere die Arbeitsaufteilung zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss, werden in der Regel in der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats näher festgelegt.

4. Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat und Auftragsbestätigungsschreiben des Abschlussprüfers

- 17 § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG sieht vor, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag erteilt, nachdem die Hauptver-

sammlung gem. § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG über die Bestellung des Abschlussprüfers beschlossen hat. Die Auftragserteilung wird der Aufsichtsrat regelmäßig an den Prüfungsausschuss delegieren (vgl. auch Ziffer 5.3.2 DCGK).

- 18 Im Sinne eines zügigen Beginns der Abschlussprüfung erfolgen der Beschluss über die Auftragserteilung und die Beauftragung durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss (im Regelfall der Delegation, vgl. Tz. 17) zeitnah nach der Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung. Der Auftrag wird durch den Vorsitzenden des Aufsichtsrats bzw. im Falle der Delegation der Auftragserteilung an den Prüfungsausschuss durch dessen Vorsitzenden, ggf. auch durch beide, unterzeichnet. Der Abschlussprüfer nimmt den Auftrag durch Übersendung eines Auftragsbestätigungsschreibens an.
- 19 Einzelheiten zur Auftragserteilung können in der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats festgelegt sein.

5. Prüfungsplanung und Prüfungsschwerpunkte

- 20 Im Rahmen der Prüfungsplanung legt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich und unabhängig die grundlegende Ausrichtung des Prüfungsvorgehens fest und erstellt ein Prüfungsprogramm mit sachlichen, zeitlichen und personellen Vorgaben für die Prüfung. In die Prüfungsplanung fließen ergänzende Vorstellungen des Prüfungsausschusses über die Bildung von Prüfungsschwerpunkten, den Ablauf der Prüfung oder besondere Prüfungshandlungen ein. Die Berücksichtigung der Vorstellungen des Prüfungsausschusses bei der Prüfungsplanung schließt nicht aus, dass auch der (restliche) Aufsichtsrat eigene Vorstellungen einbringt, indem er etwa dem Prüfungsausschuss diese Vorstellungen übermittelt.
- 21 Mit dem Begriff „Prüfungsschwerpunkte“ werden diejenigen Sachgebiete der Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses durch den Abschlussprüfer bezeichnet, die dessen besonderes Augenmerk erfahren sollen. Vor dem Abschluss seiner Prüfungsplanung sollte der Abschlussprüfer diese mit dem Prüfungsausschuss erörtern, damit ggf. ergänzende Prüfungsschwerpunkte festgelegt werden können. Die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten führt bei der Prüfung zu einer vertiefenden Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Thema. Hingegen darf sie nicht zu Lasten der ordnungsgemäßen Prüfung anderer Sachgebiete im Rahmen der risikoorientierten Vorgehensweise des Abschlussprüfers gehen.

- 22 Bei der Prüfungsplanung soll der Abschlussprüfer zusammen mit dem Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sowie dessen wirtschaftliches und rechtliches Umfeld einschließlich konkreter Risikobereiche erörtern, um ein gemeinsames Verständnis der wesentlichen Einflussfaktoren auf den zu prüfenden Jahres- und Konzernabschluss zu erhalten. Der Aufsichtsrat stellt insofern aufgrund des unternehmensspezifischen (Fach-) Wissens seiner Mitglieder, einschließlich der Arbeitnehmervertreter, eine für den Abschlussprüfer wichtige Informationsquelle dar.
- 23 Neben dem Austausch des Abschlussprüfers mit dem Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat (Tz. 22) soll ein intensiver Austausch zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsausschussvorsitzenden, zu grundsätzlichen Fragen auch mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden, stattfinden; ggf. sind die stellvertretenden Vorsitzenden einzubeziehen. Gesprächsgegenstände können dabei z.B. sein:
- die Ziele und Strategien des Unternehmens und die Vorgehensweise zu deren Umsetzung,
 - ob und welche wesentlichen falschen Angaben im zu prüfenden Abschluss sich aus den Zielen und Strategien des Unternehmens sowie damit ggf. verbundenen Geschäftsrisiken ergeben können,
 - wie bei der Untersuchung prüfungsrelevanter interner Kontrollen vorgegangen wird,
 - wie falsche Angaben, die auf beabsichtigten Unrichtigkeiten oder Verstößen beruhen und für den Abschluss wesentlich sind, aufgedeckt werden können,
 - welche Sachverhalte bestehen, die nach Ansicht des Aufsichtsorgans besondere Aufmerksamkeit bei der Prüfung erfordern, und Gebiete, in denen das Aufsichtsorgan die Vornahme zusätzlicher Prüfungshandlungen fordert,
 - welche bedeutsamen Sachverhalte ggf. mit Aufsichtsbehörden zu kommunizieren sind,
 - die Prüfungspläne und -gegenstände der Internen Revision und besondere Erkenntnisse der Internen Revision.
- 24 Der Abschlussprüfer soll seine Prüfungsplanung und -schwerpunkte rechtzeitig vor Beginn der Prüfungshandlungen dem Prüfungsausschuss erläutern. Im Rahmen der Erörterung soll der Prüfungsausschuss weitere prüfungsrelevante Gebiete benennen, die aus Sicht

seiner Überwachungstätigkeit von Bedeutung sind und bei denen er einen zusätzlichen Prüfungsbedarf identifiziert hat, wozu auch Sachverhalte gehören, aus denen sich erhebliche Risiken für die Abschlussdarstellung ergeben können.

- 25 Ergänzungen der (im Prüfungsauftrag ggf. bereits genannten primären) Prüfungsschwerpunkte können in der Folgezeit vereinbart werden. Auslöser für solche Ergänzungen können das Gespräch mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden, die Erörterung der Prüfungsschwerpunkte mit dem Prüfungsausschuss oder ergänzende Hinweise und Anregungen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses während des Jahres oder ergänzende Erkenntnisse z.B. aus Zwischenabschlüssen sein.
- 26 Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss besprechen im Rahmen der Prüfungsplanung auch Form, Zeitpunkt und Inhalt der wechselseitigen Kommunikation.

6. Zusammenarbeit während der Prüfungsdurchführung

6.1. Anlassbezogene Kommunikation

- 27 Nach Ziff. 7.2.3 DCGK soll der Aufsichtsrat vereinbaren, dass der Abschlussprüfer über alle für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse unverzüglich berichtet, die sich bei der Durchführung der Abschlussprüfung ergeben. Auch soll der Aufsichtsrat vereinbaren, dass der Abschlussprüfer ihn informiert bzw. im Prüfungsbericht vermerkt, wenn er bei der Durchführung der Abschlussprüfung Tatsachen feststellt, die eine Unrichtigkeit der nach § 161 AktG im Jahresabschluss abgegebenen Erklärung zum Kodex ergeben. Es bietet sich außerdem an, die Ergebnisse der Prüfung des IKS, auch im Hinblick auf mögliche Folgerungen für den weiteren Ablauf der Abschlussprüfung, zu erörtern. Wesentliche vorläufige Prüfungsfeststellungen soll der Abschlussprüfer zunächst mit dem im Unternehmen Verantwortlichen bzw. mit dem Vorstand erörtern, wenn nicht eine direkte Ansprache des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses erforderlich scheint.
- 28 Der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss soll Informationen beim Abschlussprüfer einholen, die er für eine effiziente und effektive Überwachung der Geschäftsführung benötigt. Er soll den Abschlussprüfer als Diskussionspartner nutzen, um beispielsweise über wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsfragen, Änderungen in der Rechnungslegung (z.B. aufgrund von Korrekturen oder einer geänderten

Bilanzpolitik) sowie über Änderungen der Rechtslage und deren konkrete Umsetzungserfordernisse in der Finanzberichterstattung informiert zu sein und diese Informationen bei seiner Überwachungstätigkeit heranzuziehen.

- 29 Der Abschlussprüfer und die Vorsitzenden von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss sollen während der Prüfungsdurchführung wechselseitig das Gespräch suchen, wenn sie Informationen für ihre jeweilige Prüfungs- bzw. Überwachungstätigkeit benötigen oder Informationen erhalten, von denen anzunehmen ist, dass einer der Beteiligten sie für die ihm obliegende Prüfungs- bzw. Überwachungstätigkeit benötigt. So kann beispielsweise dem Aufsichtsrat die Möglichkeit gegeben werden, frühzeitig auf etwaige Schwachstellen im Unternehmen, z.B. Schwächen im internen Kontrollsystem, zu reagieren. Sofern sich die ursprüngliche Risikoeinschätzung von Abschlussprüfer oder Aufsichtsrat wesentlich ändert, soll zeitnah eine Abstimmung erfolgen, wenn nicht die Kenntnis des anderen von der Information offensichtlich ist. In das Gespräch soll der Vorstand einbezogen werden.
- 30 Bei Verdacht einer Mitwirkung eines gesetzlichen Vertreters bei Gesetzesverstößen soll der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss informieren. Ebenso sollte der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss den Abschlussprüfer über derartige Verstöße informieren. Der Aufsichtsrat sollte entscheiden, inwieweit die Interne Revision eingebunden werden soll.

6.2. Sitzungsteilnahme

- 31 Das Gesetz sieht lediglich eine Teilnahme des Abschlussprüfers an der Sitzung von Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat vor (sog. Bilanzsitzung, vgl. Abschnitt 7.3.). Im Hinblick auf die kontinuierliche Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats ist eine Teilnahme des Abschlussprüfers auch an bestimmten weiteren Sitzungen des Aufsichtsrats sowie an allen Sitzungen des Prüfungsausschusses sinnvoll. Idealerweise sind die Termine der Sitzungen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses frühzeitig zwischen Abschlussprüfer und Gremien abzustimmen.
- 32 Nimmt der Abschlussprüfer nicht ohnehin an allen Sitzungen des Prüfungsausschusses teil, sollte der Abschlussprüfer vom Prüfungsausschuss zumindest hinzugezogen werden, wenn Fragen der Rechnungslegung einschließlich zugrundeliegender Systeme und Kontrollen behandelt werden. Der Abschlussprüfer sollte außerdem zusätzlich zu seiner Teilnahme an der Bilanzsitzung mindestens an einer

weiteren Sitzung des Prüfungsausschusses teilnehmen. Bei kalendergleichem Geschäftsjahr sollte dies die Sitzung im dritten oder vierten Quartal sein, bei der die Planung der Abschlussaufstellung und der Prüfung Gegenstand ist. Unterzieht der Abschlussprüfer zu veröffentlichende Zwischenabschlüsse einer prüferischen Durchsicht, sollte er darüber hinaus an den entsprechenden Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnehmen.

- 33 Der Abschlussprüfer soll in den Sitzungen als Diskussionspartner zur Verfügung stehen und klare, verständliche Erläuterungen, etwa zu Einzelfragen der Rechnungslegung oder der Abbildung von Risiken im Abschluss, geben. Die Mitglieder von Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss haben damit Gelegenheit, ihre Fragen zu stellen und in eine offene Diskussion zu treten.

7. Berichterstattung über das Prüfungsergebnis

7.1. Bestätigungsvermerk

- 34 Im Bestätigungsvermerk fasst der Abschlussprüfer das Ergebnis seiner Prüfung in einem Gesamturteil zusammen, ob die Rechnungslegung den maßgeblichen Normen entspricht. Der Bestätigungsvermerk besitzt einen hohen Abstraktionsgrad und richtet sich in erster Linie an die Öffentlichkeit. Zur abschließenden Information des Aufsichtsrats ist er hingegen nicht ausreichend, da der Aufsichtsrat zur Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgaben weitere Informationen benötigt, die er durch den Prüfungsbericht und die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers erhält.

7.2. Prüfungsbericht

- 35 Der Prüfungsbericht ist das zentrale Informationsmedium des Abschlussprüfers gegenüber dem gesamten Aufsichtsrat. Damit wird das Überwachungsorgan über Art und Umfang sowie über die Ergebnisse der Prüfung informiert und das Ergebnis der Prüfung dokumentiert. Es ist sicherzustellen, dass der Aufsichtsrat ausreichend Zeit hat, sich mit den im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen vor der Bilanzsitzung kritisch auseinanderzusetzen.
- 36 Im Prüfungsbericht nimmt der Abschlussprüfer auch Stellung zur Beurteilung der Lage des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter im Lagebericht, die auch die Beurteilungen zum Fortbestand des Unternehmens („Going Concern“) und zu grundsätzlichen Perspektiven

seiner künftigen Entwicklung einschließt (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB). Bei prognostischen und wertenden Angaben im Lagebericht beurteilt der Abschlussprüfer vor dem Hintergrund der Jahresabschlussangaben deren Plausibilität und Übereinstimmung mit seinen während der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen. Außerdem prüft er, ob Prognosen und Wertungen als solche gekennzeichnet sind und diesen die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde liegen, d.h. ob sie wirklichkeitsnah sind. Auch sind die Annahmen über die zukünftige Entwicklung der wesentlichen Einflussfaktoren der wirtschaftlichen Lage vor dem Hintergrund der tatsächlichen Lage auf Vollständigkeit und Plausibilität zu prüfen. Mit seiner Stellungnahme zu diesen Prognosen des Lageberichts kann der Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat eine wichtige Hilfestellung geben.

- 37 Der Abschlussprüfer muss im Rahmen seiner Redepflicht i.S.d. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht über den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Tatsachen oder wesentliche negative Entwicklungen berichten und den Aufsichtsrat u.a. über Tatsachen informieren, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen. Berichtet werden muss nicht nur über Tatsachen, die einen Verstoß darstellen, sondern bereits über solche, die einen Verstoß vermuten („erkennen“) lassen. Der Abschlussprüfer muss seiner Rede- und Warnpflicht auch dann nachkommen, wenn die Unrichtigkeiten oder Verstöße den Gesellschaftsorganen bekannt sind.
- 38 Bei den Feststellungen des Abschlussprüfers dazu, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen (z.B. Jahresabschluss und Lagebericht) den Vorschriften aus Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung entsprechen, berichtet der Abschlussprüfer auch über Beanstandungen, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben (§ 321 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB), „soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist“. Der Abschlussprüfer wird für eine solche Fokussierung die Relevanz der entsprechenden Informationen für den Aufsichtsrat einschätzen. Dabei sollten auch wesentliche Beanstandungen erwähnt werden, die auf den Hinweis des Abschlussprüfers hin durch die geschäftsführenden Organe beseitigt worden sind.
- 39 Außerdem enthält der Prüfungsbericht Ausführungen zu wesentlichen Bewertungsgrundlagen, zur Änderung in den Bewertungsgrundlagen sowie zu sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen einschließlich deren

Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 321 Abs. 2 Satz 4 HGB). Die sorgfältige und hinreichend ausführliche Darstellung, inwieweit die geschäftsführenden Organe Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ausgeübt und Ermessensspielräume ausgenutzt haben, erlaubt es den Aufsichtsratsmitgliedern, die Bilanzpolitik der Geschäftsführung zu erkennen und zu hinterfragen. Sie bietet den Aufsichtsratsmitgliedern zudem eine Grundlage zur Durchführung einer eigenen Bilanzanalyse.

- 40 Hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung beurteilt, ob der Vorstand geeignete Maßnahmen zur Risikofrüherkennung getroffen hat und ob das danach einzurichtende Risikofrüherkennungssystem seine Aufgaben erfüllt, muss er das Ergebnis der Beurteilung im Prüfungsbericht festhalten. In diesem Zusammenhang hat er darauf einzugehen, ob Maßnahmen zur Verbesserung des internen Überwachungssystems erforderlich sind (§ 321 Abs. 4 HGB).
- 41 Der Abschlussprüfer soll im Prüfungsbericht eine verständliche Sprache verwenden und seine Ergebnisse klar darstellen. Er soll darauf achten, dass die gebotene Vollständigkeit des Berichts nicht zu Lasten der Übersichtlichkeit und Klarheit geht.

7.3. Bilanzsitzung bzw. mündliche Berichterstattung

- 42 § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG gibt dem Abschlussprüfer auf, in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere über wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems, zu berichten.
- 43 Im Hinblick auf die Überwachungsaufgabe des Gesamtaufsichtsrats ist es sachgerecht, eine Teilnahme des Abschlussprüfers auch in der Aufsichtsratssitzung vorzusehen, um dem Plenum und damit auch den Mitgliedern, die nicht Mitglieder des Prüfungsausschusses sind, Gelegenheit zum Gespräch mit dem Abschlussprüfer zu geben. Eine frühzeitige Terminkoordination ermöglicht es allen Beteiligten, Informationen fristgerecht zu erhalten und zu verarbeiten.
- 44 Die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers ist eine Ergänzung zum Prüfungsbericht, der bereits die wesentlichen Prüfungsfeststellungen enthält. Deshalb kann der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung keine wesentlichen Feststellungen erörtern, die im Prüfungsbericht nicht enthalten sind. Dem Abschlussprüfer ist es hingegen unbenommen, relevante Themen des Prüfungsberichts aufzugreifen und

den Teilnehmern der entsprechenden Gremiensitzung ausführlicher zu erläutern. Über im Rahmen der Prüfungsplanung oder im späteren Verlauf der Prüfung zusätzlich vereinbarte Prüfungsschwerpunkte soll der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung und/oder im Prüfungsbericht berichten.

- 45 Wenn die Geschäftsordnung oder ein Gremienbeschluss Vorgespräche des Abschlussprüfers, etwa mit dem Aufsichtsratsvorsitzenden, dem Prüfungsausschussvorsitzenden, deren Stellvertretern oder Teilen des Gremiums (z.B. den Arbeitnehmervertretern), vorsehen, soll der Abschlussprüfer hierfür zur Verfügung stehen.
- 46 Der Aufsichtsratsvorsitzende wirkt darauf hin, dass dem Abschlussprüfer ausreichend Zeit eingeräumt wird, über das Ergebnis der Abschlussprüfung in dem Umfang zu berichten, wie es für den jeweiligen Adressatenkreis überwachungsrelevant ist. Eine gebotene Abstufung im Detaillierungsgrad der Berichterstattung darf jedoch nicht dazu führen, dass dem Gesamtaufsichtsrat wesentliche Informationen vorenthalten bleiben.
- 47 Die Mitglieder des Aufsichtsrats nutzen die Bilanzsitzung, um für Zwecke ihrer Überwachungsaufgabe Unklarheiten aufzuklären, Fragen zu stellen und in einen offenen Dialog mit dem Abschlussprüfer zu treten. Hierfür dienen auch Hinweise des Abschlussprüfers, die über das Feld der Rechnungslegung hinausgehen und die für den Aufsichtsrat Anlass zu eigenen Überwachungsaktivitäten geben können. Der Aufsichtsrat kann diese Informationen entsprechend verarbeiten und im Rahmen der Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgabe ggf. konkrete Maßnahmen ableiten.
- 48 In der Bilanzsitzung sollte der Abschlussprüfer eine solche personelle Präsenz zeigen, die es auch ermöglicht, ins Detail gehende Fragen zu beantworten. Im Regelfall werden hierfür die Unterzeichner von Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk in Frage kommen.
- 49 Der Abschlussprüfer soll in seiner mündlichen Berichterstattung die wesentlichen Prüfungsaussagen verständlich darstellen. Er soll dabei einen Schwerpunkt auf die Darstellung von etwaigen Schwächen und Problemen der Rechnungslegung und/oder des internen Kontrollsystems des Unternehmens legen. Außerdem soll der Abschlussprüfer besonderes Augenmerk auf die Erläuterung der Auswirkungen von sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen, bedeutsamen Geschäftsvorfällen und von Änderungen der Bewertungsgrundlagen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage richten. Er soll des Weiteren wesentliche, komplexe Bilanzierungssachverhalte ein-

schließlich dahinterstehender Prämissen erläutern, insbesondere solche, über die Vorstand und Abschlussprüfer intensiver diskutiert haben.

- 50 Der Abschlussprüfer soll schließlich in Absprache mit dem Vorsitzenden des Aufsichtsrates einen Ausblick auf anstehende Änderungen in Gesetz bzw. Rechnungslegung geben, um deutlich zu machen, wo sich ggf. im Hinblick auf kommende Quartalsabschlüsse bzw. den nächsten Jahres- und Konzernabschluss Implikationen für den Prüfungsansatz bzw. Prüfungs- und Überwachungsschwerpunkte ergeben können.
- 51 Verständliche Unterlagen dienen den Sitzungsteilnehmern dazu, der strukturierten Berichterstattung des Abschlussprüfers zu folgen. Aussagefähige Materialien tragen dazu bei, dass sich die Aufsichtsratsmitglieder gut mit den Prüfungsergebnissen vertraut machen können.
- 52 Bei der Anfertigung des Protokolls zur Bilanzsitzung sollen die Aussagen des Abschlussprüfers mit diesem abgestimmt werden.
- 53 Der Aufsichtsrat soll – in der Bilanzsitzung oder bei anderer Gelegenheit – erörtern, ob ein Interesse an spezifischen Themen, die über die Fragen der Rechnungslegung hinausgehen, besteht. Der Abschlussprüfer kann aufgrund seiner Prüfungstätigkeit und des dadurch gewonnenen Einblicks in das Unternehmen beispielsweise bei der Beurteilung der Richtigkeit der Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex bzw. der Erklärung der Unternehmensführung sowie bei der Beurteilung der Angemessenheit der Vorstandsvergütung Hilfestellung geben. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer bei Bedarf zusätzliche Prüfungshandlungen durchführen oder einen Branchenvergleich anstellen.

04.05.2012