

Arbeitshilfen

für Aufsichtsräte **17**

Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss im Aufsichtsrat

Hans **Böckler**
Stiftung 

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss im Aufsichtsrat

Dr. Matthias Müller

Die **Arbeitshilfen für Aufsichtsräte** sind ein Servicedienst und enthalten Erläuterungen und Orientierungshilfen zu praktischen Problemen der Unternehmensmitbestimmung.

Die Arbeitshilfen erscheinen unregelmäßig und werden laufend ergänzt.

Das Gesamtverzeichnis befindet sich am Ende dieses Heftes.

Herausgeber:

Hans-Böckler-Stiftung in Zusammenarbeit mit dem Arbeitskreis Mitbestimmung beim DGB-Bundesvorstand.

Redaktion:

Dr. Roland Köstler

Bezug:

Unter Verwendung der Bestell-Nr. 25017 bei:
Setzkasten GmbH
Kreuzbergstraße 56, 40489 Düsseldorf
Telefax (02 11) 408 00 90-40 oder mail@setzkasten.de

Februar 2005

Inhalt

1. Einleitung	5
2. Umfang und Inhalt der Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrates	7
3. Bilanz- bzw. Prüfungsausschuss (Audit Committee) und Aufsichtsrat	11
4. Vorgehen bei der Prüfung	13
4.1 Überblick verschaffen	13
4.2 Bestätigungsvermerk (bzw. Versagungsvermerk) des Abschlussprüfers kontrollieren	13
4.3 Sichtung der Unterlagen und Studium des Lageberichts	14
4.4 Betriebswirtschaftliche Analyse des Abschlusses	15
4.5 Studium des Prüfungsberichts	17
4.6 Bildung eines abschließenden Gesamturteils über den geprüften Abschluss	18
5. Bedeutung von Rechnungslegungsnormen für die Prüfung von Abschlüssen durch den Aufsichtsrat	19
6. Billigung und Feststellung	21
7. Berichterstattung über die Prüftätigkeit des Aufsichtsrates	23
8. Straf- und Bußgeldvorschriften	25
9. Literatur	27
10. Anhang: Bestimmungen zur Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss	29
Aktiengesetz (Auszüge)	29
Handelsgesetzbuch (Auszüge)	31
Wertpapierhandelsgesetz (Auszüge)	39
Wertpapierhandelsanzei- und Insiderverzeichnisverordnung (Auszüge)	41
Selbstdarstellung der Hans-Böckler-Stiftung	43

1. Einleitung

Mit der Aufgabe der Prüfung und Billigung des Jahresabschlusses und ggf. des Konzernabschlusses hat der Gesetzgeber dem Aufsichtsrat eine **große Verantwortung** übertragen. Der Aufsichtsrat steht dafür ein, dass die anschließend veröffentlichten Unterlagen **den gesetzlichen Vorgaben und den jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsstandards entsprechen**, die Darstellung der Sachverhalte im Abschluss **sachgerecht** erfolgt ist und dass der Abschluss insgesamt ein **den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage widerspiegelt.

Der Bedeutung dieser Aufgabe des Aufsichtsrats entspricht der zeitliche Aufwand, der für die Behandlung der Abschlüsse aufzubringen ist. In der Praxis nimmt die Prüfung der Abschlüsse den größten Raum in einer der vier gesetzlich vorgeschriebenen Sitzungen des Gremiums ein. Zudem findet die **individuelle Prüfung** durch jedes Aufsichtsratsmitglied im Vorfeld der Bilanzsitzung des Aufsichtsrates statt. In vielen Gesellschaften existieren zusätzlich **Ausschüsse** des Aufsichtsrats (meist als Bilanzausschuss, Prüfungsausschuss oder Audit Committee benannt), die eine intensivere Prüfung sicherstellen sollen. Bei seiner Prüfungstätigkeit kann der Aufsichtsrat auf die Unterstützung durch den gesetzlichen Abschlussprüfer zurückgreifen, der die formale Richtigkeit der Abschlüsse bestätigt und über seine Arbeit schriftlich und mündlich an den Aufsichtsrat berichtet.

Die **Anforderungen** an die Prüfungstätigkeit der Aufsichtsräte haben sich in der jüngeren Vergangenheit kontinuierlich erhöht. Verschärft wird dies durch die zunehmende Komplexität und Änderungsdynamik insbesondere der International Financial Reporting Standards (IFRS), denen immer mehr Konzernabschlüsse unterworfen sind. Aber auch das klassische deutsche Bilanzrecht ist zurzeit in einem laufenden Wandel begriffen. **Steigende Erwartungen externer Adressaten und verschärfte Haftungsregeln für Organmitglieder** tun ein Übriges, um den Druck zu erhöhen. Dabei steht dem Aufsichtsrat üblicherweise bei weitem nicht der für intensive Prüfungen erforderliche Zeitraum zur Verfügung. Obwohl dieser dringend erweitert werden müsste, scheint unter dem Stichwort des „fast close“, also einer frühzeitigen Aufstellung der Abschlüsse und Publizierung der Finanzberichte, eher eine gegenteilige Tendenz zu herrschen: Aufsichtsräte müssen immer öfter dafür sorgen, dass sie wenigstens 10 bis 14 Tage Zeit für die Prüfung bekommen – angesichts der Materialfülle insbesondere bei IFRS-Abschlüssen eine eher knapp bemessene Zeitspanne.

Diese Arbeitshilfe soll einen Leitfaden zum Umgang mit den Abschlussunterlagen und mit den Berichten der Abschlussprüfer bieten. Damit ergänzt sie die Arbeitshilfe 9 „Beauftragung des Abschlussprüfers“.

2. Umfang und Inhalt der Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrates

Die wesentlichen Rechtsquellen zur Prüftätigkeit des Aufsichtsrates sowohl einer Aktiengesellschaft als auch einer mitbestimmten GmbH sind in den §§ 170 und 171 des Aktiengesetzes (AktG) zu finden. Nach § 170 Abs. 1 AktG sind **Jahresabschluss und Lagebericht, ggf. Konzernabschluss und Konzernlagebericht unverzüglich nach ihrer Aufstellung dem Aufsichtsrat vorzulegen**. Sollte das Unternehmen außerdem gemäß § 325 Abs. 2a HGB freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss zum Zweck der Publizität im Bundesanzeiger vorlegen, so gilt die genannte Vorschrift auch hierfür.

AktG	Prüfung durch den Aufsichtsrat
§ 170	Vorlage an den Aufsichtsrat
§ 171	Prüfung durch den Aufsichtsrat
	Feststellung des Jahresabschlusses
§ 172	Feststellung durch Vorstand und Aufsichtsrat
§ 173	Feststellung durch die Hauptversammlung

Abb. 1: Übersicht über aktienrechtliche Bestimmungen zur Prüfung durch den Aufsichtsrat und zur Feststellung des Jahresabschlusses (Wortlaut im Anhang).

Der Vorschrift zur **unverzöglichen Vorlage der Abschlussunterlagen** wird allerdings regelmäßig zuwider gehandelt: Dem Aufsichtsrat stehen die Abschlüsse meist entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht unmittelbar nach ihrer Aufstellung zur Verfügung, sondern erst zusammen mit dem gesiegelten Prüfbericht des Abschlussprüfers nach Abschluss von dessen Prüfungstätigkeit. Der **Zeitdruck**, dem sich der Aufsichtsrat bei seiner Prüftätigkeit ausgesetzt sieht, könnte deutlich vermindert werden, wenn die Vorstände bzw. Geschäftsführungen die gesetzliche Regelung einhielten, bzw. Aufsichtsräte die Einhaltung forderten und durchsetzten. Das hier häufig vorgebrachte Argument, im Rahmen der Abschlussprüfung könnten sich noch Änderungen am Abschluss ergeben, geht einerseits fehl, weil dies nur sehr selten in wesentlichem Ausmaß geschieht. Andererseits wollen Vertreter dieser Sicht den Aufsichtsrat offenbar nicht als dem Vorstand übergeordnetes internes Überwachungsorgan verstehen, das auch mit noch nicht veröffentlichungsreifem Material umzugehen weiß.

Eine neue Ausgangslage ergibt sich für börsennotierte Gesellschaften aus der geforderten **Adhoc-Publizität** von Jahresabschlussinformationen. Einerseits gibt es keinen Grund, den noch ungeprüften Abschluss nicht unmittelbar auch dem Aufsichtsrat zu Verfügung zu stellen, wenn diese Informationen ohnehin direkt nach Aufstellung veröffentlicht werden. Andererseits ist mit der Adhoc-Publizität von Abschlussinformationen das Problem verbunden, dass die Öffentlichkeit mit Daten konfrontiert wird, die weder vom Abschlussprüfer noch vom Aufsichtsrat eingehend geprüft werden konnten. Eine in diesem Zusammenhang ggf. vom Unternehmen vorgeschlagene kurz vor der Veröffentlichung erfolgende Information an den Aufsichtsrat und Diskussion der Unterlagen in einem Ausschuss oder im Aufsichtsrat kann keinesfalls die ausführliche Prüfung durch den Aufsichtsrat ersetzen. Ein solches Verfahren könnte zudem neue haftungsrechtliche Fragen aufwerfen.

In § 171 Abs. 1 AktG heißt es, der Aufsichtsrat habe „den Jahresabschluß, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen, bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) auch den Konzernabschluß und den Konzernlagebericht“. Die Vorschriften

zur Prüfung gelten auch für einen ggf. vorgelegten IFRS-Einzelabschluss (§ 171 Abs. 4 AktG). Damit kann es im Einzelfall zur Vorlage von bis zu drei verschiedenen Abschlüssen samt Prüfungsbericht an den Aufsichtsrat kommen:

- **Jahresabschluss** gemäß §§ 264 ff. HGB
- **Konzernabschluss** gemäß §§ 290 ff. HGB bzw. nach IFRS gemäß § 315a HGB
- **Einzelabschluss** nach IFRS gemäß § 325 Abs. 2a und 2b HGB

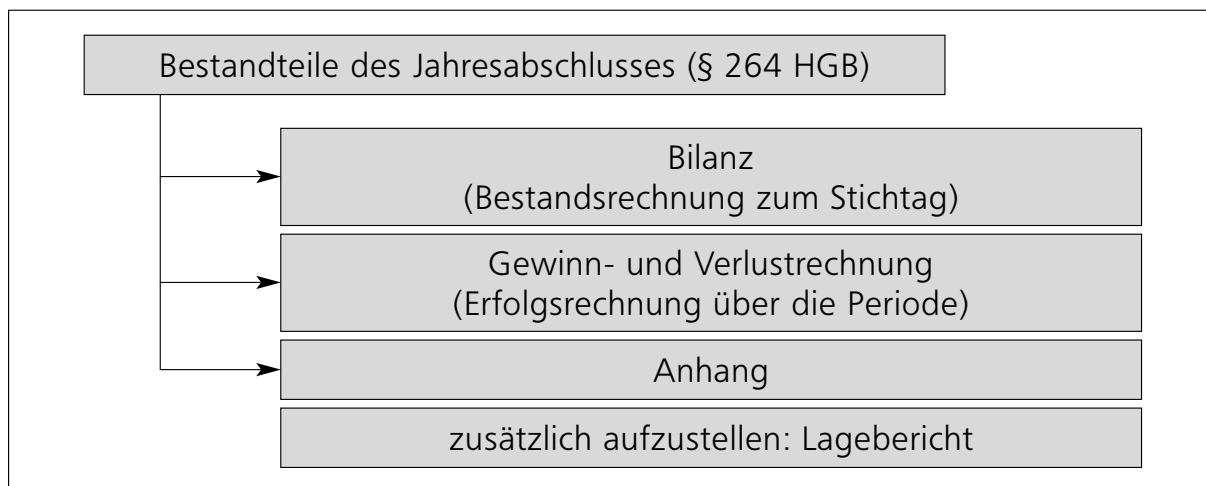


Abb. 2: Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften haben neben dem Jahresabschluss einen Lagebericht aufzustellen.

Die **Prüftätigkeit des Aufsichtsrates** wird im Gesetz nicht näher konkretisiert. Sie muss daher aus seiner allgemeinen Funktion als Überwachungsorgan abgeleitet und im Zusammenhang mit der gesetzlichen Abschlussprüfung gesehen werden. Die **gesetzliche Abschlussprüfung** richtet sich auf die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses, also auf die Übereinstimmung mit Gesetz und Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag. Eine gesetzliche Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht ist bei allen mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften erforderlich (zu den Größenklassen vgl. § 267 Abs. 1 HGB). Prüfungspflichtig sind ebenso die Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte aller Kapitalgesellschaften (§ 316 HGB).

Der Aufsichtsrat ist auch dafür mitverantwortlich, dass der Abschluss ordnungsgemäß aufgestellt wurde. Er kann sich dabei aber weitgehend auf den **Bericht des gesetzlichen Abschlussprüfers** verlassen. Hierzu richtet der Abschlussprüfer einen schriftlichen Bericht an den Aufsichtsrat, der allen Aufsichtsratsmitgliedern zu übermitteln ist (§ 170 Abs. 3 AktG). Die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die Übermittlung der Prüfungsberichte auf Mitglieder eines Aufsichtsratsausschusses zu beschränken, sollte in der Praxis nicht akzeptiert werden, da die Billigung des Abschlusses dem gesamten Aufsichtsrat obliegt und somit auch jedes einzelne Organmitglied in der Haftung für die Richtigkeit des Abschlusses steht. Der Einzelne kann sich nicht von der Haftung freihalten, indem er sich auf die Prüftätigkeit eines Ausschusses des Aufsichtsrats beruft.

Zusätzlich zu seinem schriftlichen Bericht hat der Abschlussprüfer an den Verhandlungen des Aufsichtsrates oder eines Ausschusses über Jahresabschluss, Konzernabschluss oder IFRS-Einzelabschluss teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung **mündlich zu berichten** (§ 171 Abs. 1 und 4 AktG). Erst seit 1998 existiert die direkte Beziehung zwischen Abschlussprüfung und Aufsichtsrat. Diese Neujustierung wurde mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vorgenommen. Seitdem ist eindeutig festgelegt, dass der Abschlussprüfer **vom Aufsichtsrat beauftragt wird und an ihn berichtet**. Bis 1998 war der Vorstand Auftraggeber

der Abschlussprüfung. In der Praxis hat sich seit dieser neuen Regelung üblicherweise ein produktives Miteinander von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat entwickelt.

Im Rahmen der Bilanzsitzung stellt der Abschlussprüfer die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüftätigkeit in einem weitgehend standardisierten mündlichen Bericht nochmals vor, offene Fragen werden geklärt und kritische Punkte der Abschlüsse werden besprochen.

Aus den Reihen des Aufsichtsrates sollte spätestens hier nachgefragt werden, ob der Abschlussprüfer einen so genannten „**Management Letter**“ verfasst hat. In einem solchen Brief legt der Abschlussprüfer eventuell vorgefundene Mängel dar, die nicht so gewichtig sind, dass sie Eingang in den Prüfungsbericht hätten finden müssen, aber dennoch beseitigt werden sollen. Der Brief richtet sich an das Leitungsorgan, weil dieses die Mängelbeseitigung vornehmen kann. Dem Aufsichtsrat muss aber der Briefinhalt ebenso bekannt werden, weil die darin angesprochenen Inhalte zum Bereich seiner **Überwachungsaufgabe** gegenüber dem Leitungsorgan gehören und er der **Auftraggeber** des Abschlussprüfers ist. Daher ist regelmäßig zu fordern, einen ggf. erstellten Management Letter auch den einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrates zur Verfügung zu stellen.

§§ 238–241 §§ 242–256 §§ 257–261 §§ 262–263	Handelsbücher Buchführung, Inventar Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss Aufbewahrung und Vorlage Landesrecht
§§ 264–265 §§ 266–274a §§ 275–278 §§ 279–283 §§ 284–288 § 289	Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften Allgemeine Vorschriften Bilanz Gewinn- und Verlustrechnung Bewertungsvorschriften Anhang Lagebericht
§§ 290–293 §§ 294–296 §§ 297–299 §§ 300–307 §§ 308–309 § 310 §§ 311–312 §§ 313–314 § 315 § 315a	Konzernabschluss Anwendungsbereich Konsolidierungskreis Inhalt und Form des Konzernabschlusses Vollkonsolidierung Bewertungsvorschriften Anteilmäßige Konsolidierung Assoziierte Unternehmen Konzernanhang Konzernlagebericht Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards
§§ 316–324 §§ 325–329 §§ 331–335	Prüfung Offenlegung Straf- und Bußgeldvorschriften
§§ 336–339 §§ 340–340o §§ 341–341p §§ 342–342a §§ 342b–342c	Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds Privates Rechnungslegungsgremium Prüfstelle für Rechnungslegung

Abb. 3: Übersicht über die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung und Abschlussprüfung in Deutschland.

Die im Vergleich zum Abschlussprüfer weiter gehende Prüfung des Aufsichtsrats richtet sich **zusätzlich zur Ordnungsmäßigkeit** auf die **Sachgerechtigkeit** des Abschlusses, also auf die Zweckmäßigkeit der Darstellung und der Bilanzpolitik.¹ Der Aufsichtsrat hat dementsprechend z. B. zu beurteilen,

- ob die Bildung und Auflösung von **Rückstellungen** in angemessener Weise erfolgt,
- die Wahl der **Abschreibungsmethode** sachgerecht ist,
- die **Annahmen** bei **Schätzungen** realitätsgerecht sind (insbesondere bei Abschlüssen nach den internationalen Standards IAS/IFRS),
- die Ausübung der gesetzlich zulässigen **Wahlmöglichkeiten** der Bilanzierung und Bewertung den Unternehmensinteressen entspricht,
- die **Darstellung der wirtschaftlichen Sachverhalte** insgesamt mit den Informationen übereinstimmt, die dem Aufsichtsrat im Rahmen seiner Tätigkeit zur Verfügung stehen.

¹ Scheibe-Lange 1989, S. 38 ff.

3. Bilanz- bzw. Prüfungsausschuss (Audit Committee) und Aufsichtsrat

Die Prüfung und Billigung der Abschlüsse obliegt in deutschen Kapitalgesellschaften dem Aufsichtsrat. Dennoch kann er einen Ausschuss bilden, der sich über die Tätigkeit des Aufsichtsrates als Gesamtgremium hinaus intensiver mit den Abschlüssen befasst. In der Vergangenheit war die Bildung eines Bilanzausschusses oder Prüfungsausschusses eher selten anzutreffen. Mit der Diskussion um eine gute „**Corporate Governance**“ (Unternehmensführung und -überwachung) insbesondere börsennotierter Unternehmen finden allerdings zunehmend Elemente angelsächsischer bzw. US-amerikanischer Rechts-tradition und Unternehmenspraxis Eingang in das deutsche System.

Während in Deutschland Unternehmensleitung und -überwachung separaten Gremien zugeordnet sind (Vorstand als Leitungsorgan einerseits und Aufsichtsrat als Überwachungsorgan andererseits), gibt es in US-Unternehmen nur ein gemeinsames Gremium, das beide Funktionen vereint. Im dortigen **Boardsystem** findet die Überwachung der „Executive Directors“ durch „Non-Executive Directors“ innerhalb des obersten Unternehmensorgans, dem so genannten „Board“ statt. Das heißt, die Überwacher sind sehr nahe an den zu überwachenden Personen.

Da die Finanzberichterstattung eine entscheidende Funktion für die Investoren hat, besteht im Rahmen der Board-Verfassung ein besonderes Interesse an der Institutionalisierung eines besonderen Gremiums, das sich ausschließlich mit Fragen des Abschlusses und seiner Prüfung zu befassen hat. Dieses Gremium ist das „**Audit Committee**“, dessen Einrichtung nunmehr für alle an den US-Börsen zugelassenen Unternehmen verpflichtend ist. Im Zuge der Bilanzskandale um Enron, Worldcom und andere Unternehmen wurde in den USA kritisiert, dass die Mitglieder dieser Audit Committees oftmals nicht hinreichend unabhängig von der Leitung des Unternehmens seien. Ein daraufhin erlassenes Gesetz, der **Sarbanes-Oxley-Act (SOX)** von 2002, definiert den Aufgabenbereich des Audit Committees und die Anforderungen an die **Qualifikation** und **Unabhängigkeit** seiner Mitglieder.

Im SOX wurde auch bestimmt, dass dem Audit Committee keine Arbeitnehmer des Unternehmens angehören dürfen. Die davon ausgehende Debatte um die Auswirkung auf das deutsche Mitbestimmungssystem ist mittlerweile beendet, da die US-Börsenaufsicht SEC (Securities and Exchange Commission) unter ausdrücklichem Bezug auf die deutsche Mitbestimmung öffentlich anerkannt und geregelt hat, dass Mitglieder in Audit Committees, die auf gesetzlicher Grundlage als Arbeitnehmervertreter gewählt wurden, von den Unabhängigkeitsanforderungen ausgenommen sind. Die SEC erkennt an, dass solche Mitglieder im „Board“ oder „Audit Committee“ eine unabhängige Kontrolle des Managements bieten. Da dies eines der Ziele der Unabhängigkeitsregeln des SOX war, gewährt die SEC eine begrenzte Ausnahme von diesen Regeln (vgl. SEC Rule 33-8220 v. 25.4.2003).

Das **US-Audit Committee** ist direkt verantwortlich für die Ernennung, Vergütung und Überwachung der Arbeit des Abschlussprüfers. Der **Abschlussprüfer** berichtet direkt an das Audit Committee, und dieses ist zuständig für die Behandlung von Meinungsverschiedenheiten zwischen der Unternehmensleitung und dem Abschlussprüfer (vgl. Sec. 301 SOX). Damit sind dem Audit Committee auch solche Aufgaben zugewiesen, die im deutschen System die Hauptversammlung oder der Aufsichtsrat wahrzunehmen haben.

Die **erkennbar andere Rolle**, die Audit Committees in den US-Unternehmen spielen, zeigt, dass solche Institutionen nicht ohne weiteres in ein fremdes System „importiert“ werden können. Dennoch wird dies versucht. So werden Ausschüsse des Aufsichtsrates, die sich mit Jahresabschlüssen und Finanzberichterstattung befassen, heute häufig nicht mehr als Bilanzausschuss bezeichnet, sondern als Audit Committee bzw. in der deutschen Übersetzung als Prüfungsausschuss. Der **Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)** für börsennotierte Gesellschaften fordert, der Aufsichtsrat solle „einen Prüfungsausschuss (Audit Committee) einrichten, der sich insbesondere mit Fragen der Rechnungslegung und des Risikomanagements, der erforderlichen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, der

Erteilung des Prüfungsauftrags an den Abschlussprüfer, der Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten und der Honorarvereinbarung befasst“ (vgl. DCGK 2003 Abschnitt 5.3.2). Aus dieser Formulierung wird deutlich, dass dieser Ausschuss eben kein Audit Committee nach US-Muster ist, sondern nur die Bezeichnung geerbt hat. Allerdings steht offenbar der Wunsch Interessierter Pate, die unser Modell gern in die US-Richtung verändern würden. Für Andere mag es nur eine Sprachmode sein, die amerikanische Bezeichnung zu wählen.

Mit der **Umschreibung des Aufgabenfeldes von Prüfungsausschüssen** in deutschen Aktiengesellschaften macht der DCGK deutlich, dass sie lediglich unterstützende und vorbereitende Funktion haben. Sie sollen sich lediglich mit den angesprochenen Themen „**befassen**“, nicht hingegen sie abschließend behandeln. Die eigentliche Prüfung und die damit verbundene Billigung hat im Gesamtgremium Aufsichtsrat stattzufinden. Auch die **individuelle Verantwortung** für die Prüfung der Abschlüsse bleibt allen Mitgliedern des Aufsichtsrates, da der Gesamtaufichtsrat über das Ergebnis seiner Prüfung zu berichten hat.

Der Prüfungsausschuss wird lediglich noch intensiver prüfen und beraten und anschließend dem Aufsichtsrat Bericht erstatten (zur verpflichtenden Berichterstattung der Ausschüsse an den Aufsichtsrat vgl. § 107 Abs. 3 AktG). Daher ist auch in der Praxis darauf zu achten, dass die Arbeitsteilung sich nicht zu Gunsten des Ausschusses verschiebt, so dass der Gesamtaufichtsrat trotz seiner nach wie vor bestehenden **Haftung für die Korrektheit der Abschlüsse** nicht mehr in ausreichendem Maße in die Prüfung eingebunden wäre. Die förmliche Billigung, an die dann die Haftung gebunden ist, ist in jedem Fall eine gesetzlich dem Aufsichtsrat vorbehaltene Aufgabe (§ 171 Abs. 2 AktG).

Sofern ein Ausschuss existiert, der sich – gleich unter welcher Bezeichnung – mit der Prüfung der Abschlüsse befasst, lohnt es sich, Verfahrensweisen zu entwickeln, die eine **qualitativ hochwertige und effektive Prüfung** gewährleisten. So ist anzustreben, dass der Ausschuss Unterlagen zum Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss mit einem **größeren zeitlichen Vorlauf** erhält. Zumindest hier sollte das Unternehmen der gesetzlichen Verpflichtung genügen, die Abschlussunterlagen unverzüglich vorzulegen.

Es hat sich auch bewährt, einem Ausschuss noch ungesiegelte **Leseexemplare** (Entwürfe) der Prüfungsberichte zur Verfügung zu stellen. Versierte Mitglieder des Ausschusses können in diesem Fall dem Abschlussprüfer ggf. noch Hinweise auf zu verbessernde Darstellungen im Prüfungsbericht bzw. auf Fehler im Abschluss oder Prüfungsbericht geben. Außerdem erhalten sie so den notwendigen zeitlichen Spielraum für eine intensive Prüfung der Unterlagen.

Je besser ein solcher Ausschuss arbeitet, umso wichtiger ist die umfassende Unterrichtung des gesamten Aufsichtsrates über die Arbeit im Ausschuss. Gemäß § 107 Abs. 3 AktG ist dem Aufsichtsrat **regelmäßig über die Arbeit der Ausschüsse zu berichten**. Es ist immer wieder darauf hinzuweisen, dass die Prüfungstätigkeit im Ausschuss nicht die Prüfung im Aufsichtsrat ersetzt. Das Mitglied des Aufsichtsrates, das nicht in einem solchen Ausschuss sitzt, darf sich nicht darauf verlassen, dass der Ausschuss schon das Nötige tun wird – sei der Ausschuss auch noch so professionell in seiner Arbeit. Im Übrigen steht es jedem Aufsichtsratsmitglied frei, auch dann an den Sitzungen von Ausschüssen teilzunehmen, wenn es kein reguläres Ausschussmitglied ist (§ 109 Abs. 2 AktG).

4. Vorgehen bei der Prüfung

Es gibt kein Standardverfahren für die Prüfung der Abschlüsse durch den Aufsichtsrat. Das hier entwickelte Vorgehen ist in seiner Aufeinanderfolge daher nur ein Vorschlag. In jedem Fall sollte aber der gesamte angesprochene Inhalt abgedeckt sein. Eine **Checkliste** kann die Prüfung unterstützen. Ein **möglicher Ablauf** könnte wie folgt aussehen:

1. Überblick verschaffen
2. Bestätigungsvermerk (bzw. Versagungsvermerk) des Abschlussprüfers kontrollieren
3. Sichtung der Unterlagen und Studium des Lageberichts
4. Betriebswirtschaftliche Analyse des Abschlusses
5. Studium des Prüfungsberichts
6. Bildung eines abschließenden Gesamturteils über den geprüften Abschluss

4.1 Überblick verschaffen

Der erste Blick sollte dem gesamten Paket gelten. Wenn es – wie üblich – Jahresabschluss, Lagebericht und den dazugehörigen Prüfungsbericht des Abschlussprüfers enthalten soll (bzw. Konzernabschluss, Konzernlagebericht und Prüfungsbericht des Konzern-Abschlussprüfers), so sollte überprüft werden, dass alle zugehörigen Unterlagen vollständig enthalten sind. Bei Postversand sollte sich das Aufsichtsratsmitglied auch von der Unversehrtheit der Sendung überzeugen. Ggf. kann auch ein Abhängigkeitsbericht (§ 312 AktG) notwendiger Bestandteil der übermittelten Unterlagen sein.

4.2 Bestätigungsvermerk (bzw. Versagungsvermerk) des Abschlussprüfers kontrollieren

Der zweite Blick sollte dem jeweiligen Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers gelten. Nur in extrem seltenen Fällen kommt es zur **Versagung** der Bestätigung. In diesen Fällen lagen so **grobe Verstöße gegen Gesetze oder andere Regeln** vor, dass der Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wiedergibt. Ein weiterer **Versagungsgrund** liegt vor, wenn der Abschlussprüfer **nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben** (§ 322 Abs. 2 HGB). Nicht ganz so selten kommen **Einschränkungen des Bestätigungsvermerks** vor. In diesen Fällen muss der Aufsichtsrat seiner eigenen Prüfungstätigkeit mit erhöhter Wachsamkeit und besonders kritischer Distanz nachkommen. Da der Abschlussprüfer Einschränkungen im Bestätigungsvermerk näher zu begründen hat (§ 322 Abs. 4 HGB), liegen erste Anhaltspunkte für das weitere Vorgehen des Aufsichtsrates vor. Hin und wieder kommen uneingeschränkte Bestätigungsvermerke vor, die aber ergänzende Hinweise enthalten. Neben einer **Beschreibung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung** hat der Bestätigungsvermerk auch eine **allgemeinverständliche und problemorientierte Beurteilung des Prüfungsergebnisses** zu enthalten (§ 322 Abs. 1 und 2 HGB). Mit dieser Regelung soll der Tendenz zu formelhaften Bestätigungsvermerken entgegen gewirkt werden. Dies gelingt bisher aber nur eingeschränkt. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat allerdings die Auffassung, dass gerade in der Standardisierung Vorteile liegen.² Danach ermöglicht versierten Lesern die Abweichung von gewohnten Formulierungen schnellere Kenntnisnahme von wichtigen Anmerkungen des Abschlussprüfers.

2 Siehe hierzu auch IDW-Prüfungsstandard PS 400, Rz 18.

4.3 Sichtung der Unterlagen und Studium des Lageberichts

Der nächste Schritt sollte in einer ersten Sichtung der gesamten zu prüfenden Unterlage liegen. Dazu ist es hilfreich, **wesentliche Positionen** des Abschlusses zu **identifizieren** und auf ihre **prozentuale Veränderung** (im Verhältnis zur Veränderung von Bezugsgrößen wie Bilanzsumme, Umsatzerlösen oder Gesamtleistung) hin zu untersuchen. **Hierzu kann die üblicherweise im Prüfungsbericht vorgelegte analytische Darstellung des Abschlussprüfers herangezogen werden.**

Weiterhin sollte an dieser Stelle der **Lagebericht** der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft **kritisch gelesen und auf Übereinstimmung mit dem entsprechenden Abschluss und den Informationen hin überprüft** werden, die dem Aufsichtsrat durch seine Tätigkeit bekannt geworden sind. Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird (§ 289 Abs. 1 HGB).

Mit dem Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 wurden die **Vorschriften zum Lagebericht** wesentlich erweitert und konkretisiert (§ 289 Abs. 1 und 2 HGB). So wird nunmehr verlangt, dass eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende **Analyse des Geschäftsverlaufs** und der **Lage der Gesellschaft** enthalten ist. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten **finanziellen Leistungsindikatoren** einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Ferner ist im Lagebericht die **voraussichtliche Entwicklung** mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken** zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende **Annahmen** sind anzugeben (§ 289 Abs. 1 HGB). Der Lagebericht soll auch eingehen auf (vgl. § 289 Abs. 2 HGB):

- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind;
- Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, sowie
- die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist, und, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist,
- den Bereich Forschung und Entwicklung,
- bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

Beim Lagebericht großer Kapitalgesellschaften sind zusätzlich nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage der Gesellschaft von Bedeutung sind (§ 289 Abs. 3 HGB).

Der **Konzernlagebericht** muss sämtliche der vorgenannten Informationen bezogen auf den Konzern darstellen (§ 315 HGB).

Viele Lageberichte und Konzernlageberichte weisen bisher erhebliche Mängel in der Darstellung der Risiken der künftigen Entwicklung auf, auf die der Aufsichtsrat reagieren muss. **Mängel im Lagebericht** müssen ebenso wie Fehler im Abschluss selbst im Aufsichtsrat zur Diskussion gebracht werden. Auf das Wirken des Abschlussprüfers kann sich der Aufsichtsrat gerade bei der Prüfung des Lageberichts nicht verlassen, weil hier offenbar in der Praxis nicht selten eine eher weitherzige Einstellung der Prüfer herrscht. So kommen immer wieder uneingeschränkte Bestätigungsvermerke vor, obwohl der zum Jahresabschluss vorgelegte Lageberichte nicht oder nicht ausreichend auf die Risiken der künftigen Entwicklung eingeht.

In jedem Fall ist es hilfreich, die **Anmerkungen zum Lagebericht** hinzuzuziehen, die der **Abschlussprüfer** in seinem Prüfungsbericht vorab zu machen hat. In diesem Teil des Berichts hat er insbesondere auf den Fortbestand des Unternehmens und die künftige Lage einzugehen (§ 321 Abs. 1 HGB).

Diese Ausführungen im ersten Teil des Prüfungsberichts können Hinweise auf bedenkliche Entwicklungen bieten. Dabei ist zu beachten, dass die in Prüfungsberichten verwendete Sprache meist sehr zurückhaltend ist. So kann eine Formulierung wie diese: „Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage durch den Vorstand ist nachvollziehbar“ in ihrer deutlichen Distanzierung Hinweise auf größere Probleme geben. Feine Anspielungen auf Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlussprüfer und Leitungsorgan können sich hinter folgenden Formulierungen verbergen: „Daher sind wir der Auffassung, dass ...“; „Wir regen an ...“; „Wir geben zu bedenken ...“

Leider hat der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer eine gewisse Scheu vor deutlichen Worten, was dem Aufsichtsrat die Arbeit nicht gerade erleichtert.

4.4 Betriebswirtschaftliche Analyse des Abschlusses

Versierte Mitglieder des Aufsichtsrates werden nun eine detaillierte betriebswirtschaftliche Analyse des Abschlusses vornehmen. Hierzu gilt es, die **Vermögenslage auf Angemessenheit** hin zu überprüfen, die **Liquiditätssituation** des Unternehmens auf eine mögliche künftige **Gefährdung der Zahlungsfähigkeit** hin zu untersuchen und die **Quellen des wirtschaftlichen Erfolgs zu identifizieren**. Die Analyse erfordert eine **Erfolgsspaltung**, bei der die Erfolgsquellen auf ihren Ursprung aus betrieblicher Tätigkeit (Betriebsergebnis) und auf die Sphäre der Finanzierung (Finanzergebnis) hin untersucht werden. Dabei wird der Einfluss von Umsatz, Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen sowie der sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Erträge auf das **Betriebsergebnis** sichtbar. Transparent werden die Veränderungen vor allem durch jeweilige Bildung prozentualer Größen. Im Bereich des **Finanzergebnisses** gilt es, den Einfluss des Zinsergebnisses vom Einfluss des Beteiligungsergebnisses abzugrenzen. Für weitergehende Betrachtungen bieten sich verschiedene **Kennzahlen** zur Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage an, die im Zuge der Analyse zu berechnen sind.³

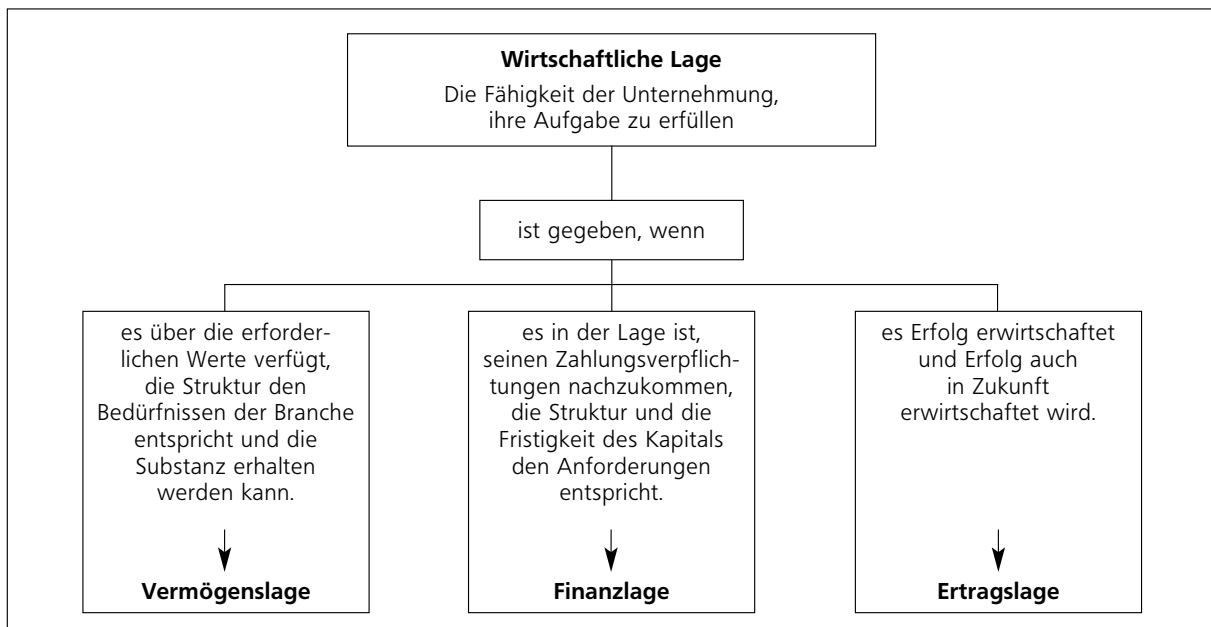


Abb. 4: Beurteilung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens.

³ Eine Einführung in die Bilanzanalyse aus Arbeitnehmersicht bietet Engel-Bock, 2002. Weiterführende Literatur zum Thema Jahresabschlussanalyse: Coenberg 2003 oder Betge/Kirsch/Thiele 2004. Zu Jahresabschlüssen von Krankenhäusern vgl. Havighorst 2004, zu Jahresabschlüssen von Versicherungen vgl. Sollanek 2004.

Im Zuge der Jahresabschlussanalyse muss sich der Analytiker immer darüber im Klaren sein, dass erhebliche **Einflüsse der jeweils zugrunde liegenden Rechnungslegungsnorm** herrschen.⁴ Wurde ein Konzernabschluss von HGB auf die internationalen Normen der IAS/IFRS umgestellt, so ist die Vergleichbarkeit erheblich eingeschränkt, wenn nicht gar ausgeschlossen. In diesem Fall sind die Informationen im Anhang zur Umstellung und zu den Einflüssen der neuen Norm unbedingt zu beachten. Gemäß IFRS 1 sind Vergleichsinformationen aufzustellen und Überleitungsrechnungen zu präsentieren. Wird parallel zum HGB-Jahresabschluss ein IFRS-Einzelabschluss zu Publizitätszwecken aufgestellt, sind die Abweichungen durch Vergleich direkt nachvollziehbar.

Bei der Analyse von Jahresabschlüssen nach HGB ist zu berücksichtigen, dass es neben den **bilanzpolitischen Spielräumen**, über die die Unternehmensleitung verfügt, immer auch **steuerliche Einflüsse** aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz gibt.⁵

Es empfiehlt sich, für Jahresabschlussanalysen auch externen Sachverstand heranzuziehen. So bietet z. B. die Hans-Böckler-Stiftung an, zur Unterstützung der Aufsichtsratsmitglieder Analysen von Jahres- und Konzernabschlüssen vorzunehmen. Die **Einbeziehung externer Sachverständiger** bietet sich auch für gut qualifizierte Mitglieder des Aufsichtsrats an, weil die zu prüfenden Unterlagen immer umfangreicher werden, die Informationsdichte und -fülle zunimmt und sich gesetzliche Grundlagen und Rechnungslegungsstandards mit hoher Dynamik verändern. Dies gilt nicht nur, aber besonders für den Bereich der Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRS). Das durchschnittliche Aufsichtsratsmitglied ist kaum noch in der Lage, diese Komplexität zu bewältigen. Selbst Fachleute geraten in diesem Bereich zuweilen an ihre Grenzen. Daher sollte sich niemand scheuen, professionelle Analyse und Beratung heranzuziehen. Dafür gilt allerdings immer, dass das Aufsichtsratsmitglied, welches einen Sachverständigen beauftragt, sich der **Verschwiegenheit des Sachverständigen** versichern muss (ggf. durch eine besondere Verpflichtungserklärung) und für ein sicheres Verfahren (insbesondere beim Versand von Unterlagen) Sorge trägt. Das Aufsichtsratsmitglied haftet gegenüber dem Unternehmen auch für Fehlhandlungen seines Sachverständigen. Handelt es sich bei dem Unternehmen um eine börsennotierte Gesellschaft oder hat die Gesellschaft Finanzinstrumente (Schuldbriefe) herausgegeben, die an einem inländischen organisierten Markt zugelassen sind, so hat diese Gesellschaft ein Verzeichnis über solche Personen zu führen, die für es tätig sind und bestimmungsgemäß Zugang zu **Insiderinformationen** haben (§ 15b Abs. 1 WpHG). Die im **Insiderverzeichnis** geführten Personen sind über die rechtlichen Pflichten, die sich aus dem Zugang zu Insiderinformationen ergeben, sowie über die Rechtsfolgen von Verstößen aufzuklären. Es ist derzeit noch offen, ob das einzelne Aufsichtsratsmitglied ein eigenes Insiderverzeichnis unter Aufnahme der hinzugezogenen Berater führen muss (so aber der Entwurf des Emittentenleitfadens der BAFin vom 21. 12. 2004).

Jahresabschlussanalysen der Hans-Böckler-Stiftung stehen immer der gesamten „Arbeitnehmerbank“ im Aufsichtsrat zur Verfügung. Sie haben gegenüber Analysen anderer Personen (z. B. Abschlussprüfer) den Vorteil, dass sie aus der Perspektive der Arbeitnehmervertreter erfolgen. Das bedeutet, dass neben **der klassischen betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse** und dem besonderen **Bezug auf haftungsrechtliche Risiken** im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss oder Konzernabschluss zusätzlich Themen wie Beschäftigungsentwicklung und wirtschaftlicher Erfolg **auch mit dem Fokus der Sicherung von Arbeitsplätzen** betrachtet werden. Wenn dem Analytiker oder der Analytikerin der Bericht über die Abschlussprüfung zur Verfügung steht, so kann zudem eine versierte **Beurteilung der wesentlichen Aussagen des Prüfungsberichts** erfolgen. Dies kann zu einer deutlichen Steigerung des Nutzwertes der Abschlussprüfung aus der Sicht der Aufsichtsratsmitglieder führen und die Kommunikation mit dem Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrates oder in einem Bilanzausschuss unterstützen.

4 Vgl. dazu auch Gliederungspunkt 5.

5 Vgl. hierzu Prangenberg 2004.

4.5 Studium des Prüfungsberichts

Bereits im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Analyse ist es hilfreich, die Ausführungen im Prüfungsbericht zu berücksichtigen, um die darin enthaltenen zusätzlichen Informationen mit zu verarbeiten. Außerdem fertigen die Abschlussprüfer üblicherweise eine eigene **betriebswirtschaftliche Analyse** an, die sie im Prüfungsbericht darlegen.⁶ Dabei erfolgt eine analytische Trennung der (normalisierten) Ergebnisquellen von Geschäftsvorfällen, die einem „neutralen Ergebnis“ zugerechnet werden.

Das so korrigierte Betriebsergebnis umfasst jene „Ertrags- und Aufwandskomponenten, die mit dem eigentlichen Betriebszweck in direktem Zusammenhang stehen, zeitlich in die Berichtsperiode fallen und nach Art und Größe typisch und nicht zufällig sind“⁷. Damit weicht die Darstellung der Ergebnisgrößen im Prüfungsbericht von der im eigentlichen Jahresabschluss ab, der keine Abgrenzung eines „neutralen Ergebnisses“ kennt. Das **neutrale Ergebnis** enthält betriebsfremde und außerordentliche Aufwendungen und Erträge, aperiodische Positionen, außerplanmäßige Abschreibungen, das Ergebnis besonderer Bilanzierungs- und Bewertungsmaßnahmen sowie das Ergebnis steuerlicher Maßnahmen.⁸ Durch die Darstellung des neutralen Ergebnisses erhält man also eine aussagekräftige Abgrenzung eines Ergebnisses ohne Sondereinflüsse.

- Prüfungsauftrag
- Grundsätzliche Feststellungen
 - Lage des Unternehmens (Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter, Entwicklungsbeeinträchtigungen, Bestandsgefährdungen).
 - Unregelmäßigkeiten
- Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
 - Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen
 - Jahresabschluss (Ordnungsmäßigkeit, Gesamtaussage, Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)
 - Lagebericht
- Feststellungen zu Auswirkungen veränderter Bewertungsgrundlagen (einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten) sowie sachverhaltsgestaltender Maßnahmen
- Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem
- Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags
- Bestätigungsvermerk

Abb. 5: Typischer Aufbau eines Berichts über die gesetzliche Abschlussprüfung.

6 Obwohl es keine ausdrückliche gesetzliche Regelung zu einer analytischen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage durch den Abschlussprüfer gibt, wird eine grundsätzliche Verpflichtung hierzu aus den gesetzlichen Aufgaben des Abschlussprüfers abgeleitet (vgl. hierzu die Ausführungen unter IdW 2000, Randnr. Q 200 ff., S. 1452 ff.). Vom Regelfall einer solchen Darstellung kann nur in wenigen Ausnahmefällen abgewichen werden (vgl. IdW 2000, Randnr. Q 204, S. 1454).

7 IdW 2000, Randnr. Q 226, S. 1459.

8 IdW 2000, Randnr. Q 228, S. 1459 f.

Üblicherweise werden im Prüfungsbericht **detaillierte Informationen** geliefert, teilweise auch zu **bedeutenden Einzelgeschäften**, die das Unternehmen nicht veröffentlichen muss und nicht publizieren möchte. Auch können wichtige **Hinweise auf Geschäfte mit verbundenen Unternehmen**, die **Verrechnungspreisgestaltung** für solche Geschäfte oder die Gestaltung von **Cash-Pooling-Systemen**⁹ enthalten sein. Unter Umständen kann es sich als notwendig erweisen, solchen Hinweisen mit weitergehenden Recherchen und Analysen nachzugehen.

Von besonderer Bedeutung sind die Ausführungen des Abschlussprüfers (gemäß § 321 Abs. 2 HGB) zu den **Auswirkungen veränderter Bewertungsgrundlagen** (einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten) sowie **sachverhaltsgestaltender Maßnahmen** auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Zu den sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen zählen z. B. **Sale-and-lease-back-Geschäfte** oder **Forderungsverkäufe**. Die Darstellungen unter dem genannten Punkt variieren in der Praxis der Abschlussprüfung noch erheblich.

Erstrebenswert ist eine Darstellung, die bei allen wesentlichen Positionen, bei denen bilanzpolitische Entscheidungen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erheblich beeinflussen, die jeweiligen Alternativwerte bei Anwendung des anderen Verfahrens ausweist (z. B. den kumulierten Wert der Abschreibungen aus der linearen Methode im Vergleich zur aktuell gewählten degressiven Methode). Bisher kommen vorbildliche Berichte zur Bilanzpolitik allerdings noch relativ selten vor. Immer wieder ist sogar festzustellen, dass gar keine Ausführungen hierzu gemacht werden. Dies sollte nicht hingenommen werden. Der Aufsichtsrat sollte zumindest auf einer Fehlmeldung bestehen, falls der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass er hierzu nichts zu berichten hat. Wenn man hohe Ansprüche an diesen Punkt stellt, dürfte es aber hierzu keinesfalls kommen, da immer von bilanzpolitischen Spielräumen auszugehen ist, die das Unternehmen wahrgenommen hat.

4.6 Bildung eines abschließenden Gesamturteils über den geprüften Abschluss

Die gewonnenen Erkenntnisse sind in einer **Gesamtschau** zu würdigen und sollten in eine **strukturierte Darstellung** einfließen, damit man sich nochmals vergegenwärtigen kann, welche Informationen mit welchem Gewicht für die Beurteilung des Abschlusses vorliegen. Dabei sollten diejenigen Informationen besonders hervorgehoben werden, die die **Richtigkeit und Sachgerechtigkeit** der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage für Publikationszwecke angehen. Ergänzend sollten die Themen aufgenommen werden, die aus **Arbeitnehmersicht** im Aufsichtsrat zu behandeln sind.

Zu allen wesentlichen Aspekten sind **Fragen** zu formulieren, die entweder an den Abschlussprüfer (vor allem Verständnisfragen und weiterführende Fragen zum Prüfungsbericht) oder an den Vorstand bzw. die Geschäftsführung (vor allem zu Bewertungen, zu bilanziell wirksamen Entscheidungen und Geschäften und zur Darstellung im Lagebericht) zu stellen sind. Die aufgeworfenen Probleme und Fragen sollten in einer **Arbeitnehmervorbesprechung** ausführlich diskutiert werden. Sofern der Finanzvorstand bzw. das hierfür zuständige Mitglied der Geschäftsführung in der Vorbesprechung anwesend ist (was meist hilfreich ist), bietet es sich an, Verständnisfragen zunächst in dieser Runde zu klären.

Informationen, die bereits in der Vorbesprechung vom Management gegeben werden, sollten nur dann nochmals in der eigentlichen Aufsichtsratssitzung abgefordert werden, wenn sie einen wichtigen Stellenwert im Rahmen der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats einnehmen, bzw. für die Beratungen des Gesamtgremiums von Bedeutung sind. **In diesen Fällen ist eine ggf. nochmalige Befragung von Vorstand bzw. Geschäftsführung oder Abschlussprüfer erforderlich!** Nur während der Aufsichtsratssitzung gestellte kritische Fragen und diskutierte Themen können im Zweifel haftungsbefreiend wirken (und dies auch nur dann, wenn der Verlauf ordentlich und richtig protokolliert wurde!)

9 Dazu Penz/Sollanek 2005.

5. Bedeutung von Rechnungslegungsnormen für die Prüfung von Abschlüssen durch den Aufsichtsrat

Während es bis 1998 nur eine einheitliche gesetzliche Basis für die Rechnungslegung gab, die durch das Handelsgesetzbuch geliefert wurde, finden wir heute eine komplexe Situation vor: Mit dem § 292a HGB von 1998 ermöglichte es der deutsche Gesetzgeber, dass im Bereich des Konzernabschlusses auch andere Normen zur Anwendung kommen konnten. Bis Ende 2004 konnten **kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen** ihren Konzernabschluss freiwillig nach International Accounting Standards oder nach den US-amerikanischen Rechnungslegungsnormen (US-GAAP – Generally Accounting Principles) aufstellen. Diese Ausnahmeregelung war bis zum 31.12.2004 befristet. Aufgrund der Neuorientierung der Europäischen Union auf dem Gebiet der Rechnungslegung (so genannte „**Neue Rechnungslegungstrategie**“) gilt aber nun ab 01.01.2005 eine EU-weite Pflicht zur **Anwendung der IAS (International Accounting Standards) bzw. IFRS (International Financial Reporting Standards) auf die Konzernabschlüsse börsennotierter Gesellschaften**. Bis 2007 existiert eine Übergangsfrist für derzeit an US-Börsen notierte europäische Unternehmen, die zum Zwecke dieser Notierung derzeit nach US-GAAP bilanzieren. Weiterhin haben auch Unternehmen, die lediglich Schuldpapiere an der Börse handeln lassen, ebenfalls die Möglichkeit, erst ab 2007 auf IFRS umzustellen. Zusätzlich wurde das Wahlrecht eingeräumt, einen **Einzelabschluss nach IFRS** aufzustellen und im Bundesanzeiger zu publizieren, womit die Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses nach HGB entfällt.

Viele Aufsichtsräte müssen nun also zumindest mit zwei Rechnungslegungsnormen hantieren: HGB und IAS/IFRS. Da es erhebliche Unterschiede in den Ansatz- und Bewertungsvorschriften dieser Normen gibt, ist eine intensive Befassung damit für alle Aufsichtsratsmitglieder dringend erforderlich. **HGB-Abschlüsse** sind stark durch das dominierende **Vorsichtsprinzip** geprägt, nach dem künftige Risiken immer zu berücksichtigen sind, andererseits mögliche Chancen nicht abgebildet werden dürfen. So eröffnet z. B. die Möglichkeit Rückstellungen vorzunehmen, große Spielräume für Bilanzpolitik. Hierzu gehört auch das Vorliegen zahlreicher Wahlrechte.

Dagegen sind die Vorschriften der **IFRS** bezüglich der Chancen-Risiken-Abbildung ausgewogener. Der Abschluss ist unverzerrt aufzustellen. Einseitige Gläubigerorientierung (Prinzip des HGB) gilt im Bereich der IFRS als verfälschte Darstellung der Realität. Rückstellungen sind nach IFRS im Gegensatz zum HGB z. B. nur möglich bei Verpflichtungen gegenüber Dritten. Vermögenswerte, die nach HGB oftmals gar nicht bilanziert werden (z. B. aus Leasingverhältnissen), tauchen in der IFRS-Bilanz auf. **Bilanzpolitische Spielräume** aufgrund von Wahlrechten sind **stark eingeschränkt**. Dagegen ergeben sich **neue Möglichkeiten für Bilanzgestaltung im Bereich von Annahmen oder Schätzungen über künftige Geschäftsverläufe** z. B. im Bereich der Bilanzierung von Geschäfts- oder Firmenwerten, weil hier die Folgebewertung ohne planmäßige Abschreibungen verläuft, dafür aber alljährliche Wertminderungstests auf Basis von Geschäftsplanungen vorgenommen werden.

Die Grundlagen der Bilanzierung und Bilanzanalyse im Bereich der verschiedenen Normen der Rechnungslegung und die Unterschiede zwischen IAS/IFRS, US-GAAP und HGB können hier nicht dargestellt werden. Hierfür sei auf die weiterführende Literatur verwiesen.¹⁰ In jedem Fall ist eines unabweisbar: Aufgrund der Komplexität dieser Materie und unter Berücksichtigung der gesetzlichen Aufgaben und Funktionen des Aufsichtsrates muss sich in seinen Reihen mindestens ein **Experte** befinden, der sich sehr gut mit der jeweils zutreffenden Rechnungslegungsnorm auskennt. Anzustreben ist es zudem, dass sich auch auf der Seite der Arbeitnehmervertreter ein solcher Experte etabliert. **Alle anderen Mitglieder des Aufsichtsrates müssen zumindest so gute Kenntnisse der Rechnungslegung und der Normen haben, dass sie die Aussagen zur wirtschaftlichen Lage richtig verstehen und beurteilen können.**

¹⁰ So z. B. Müller 2005, Müller 2004, Coenenberg 2003 und Prangenberg 2000.

6. Billigung und Feststellung

Die Prüfung der Abschlüsse und der zugehörigen Lageberichte hat zunächst wie dargestellt im Vorfeld der Bilanzsitzung des Aufsichtsrates durch jedes einzelne Mitglied selbst zu erfolgen. Ggf. wird noch ein gesonderter Bilanzausschuss (auch unter der Bezeichnung Prüfungsausschuss oder Audit Committee) tätig, der vertiefte Analysen anstellt und die Abschlüsse intensiv diskutiert. Unabhängig von diesem Vorlauf ist der Prüfung der Abschlüsse in der Aufsichtsratsitzung ausreichender zeitlicher Spielraum zu gewähren. Alle wesentlichen Themen sind hier zu behandeln und zu protokollieren. In dieser Sitzung berichtet der Abschlussprüfer und steht gemeinsam mit Vorstand bzw. Geschäftsführung zur Diskussion der Fragen zu den Abschlüssen und Prüfungsberichten zur Verfügung. Nach dieser Diskussion findet die **formelle Billigung** von Jahresabschluss, Lagebericht, ggf. Konzernabschluss und Konzernlagebericht statt. Entscheidet sich das Unternehmen zur Vorlage eines IFRS-Einzelabschlusses zu Publizitätszwecken, ist auch dieser zu prüfen und einer formellen Billigung zu unterziehen. Die Billigung erfolgt durch Abstimmung. Billigt der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft den Jahresabschluss, so ist dieser **festgestellt**. Das bedeutet, dass die an die Feststellung geknüpften Rechtsfolgen (Grundlage der Ausschüttungsbemessung, Eigenkapitalerhaltung, Basis der steuerlichen Gewinnermittlung) eintreten. Vorstand und Aufsichtsrat können beschließen, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen (§ 172 AktG). Im Fall der GmbH beschließt immer die Gesellschafterversammlung gesondert über die Feststellung des Jahresabschlusses.

7. Berichterstattung über die Prüftätigkeit des Aufsichtsrates

Über seine Prüftätigkeit hat der Aufsichtsrat der Hauptversammlung bzw. der Gesellschafterversammlung **Bericht** zu erstatten. Dabei hat er auch mitzuteilen, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs geprüft hat; bei börsennotierten Gesellschaften hat er insbesondere anzugeben, welche Ausschüsse gebildet worden sind, sowie die Zahl seiner Sitzungen und die der Ausschüsse mitzuteilen. Ist der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat der Aufsichtsrat ferner zu dem Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer Stellung zu nehmen. Am Schluss des Berichts hat der Aufsichtsrat zu erklären, ob nach dem abschließenden Ergebnis seiner Prüfung Einwendungen zu erheben sind und ob er den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss billigt (§ 171 Abs. 2 AktG).

Dabei sollten Formulierungen vermieden werden, nach denen der Aufsichtsrat „dem Ergebnis der Prüfung durch den Abschlussprüfer zustimmt“. Dies suggeriert, der Aufsichtsrat habe den Prüfungsbericht nochmals geprüft, was weder seine Aufgabe ist, noch im Rahmen seiner Möglichkeiten liegt. Vielmehr soll der Aufsichtsrat etwas ausführlicher auf die Leitlinien des Abschlussprüferberichts eingehen und transparent machen, wie er mit dem Prüfungsbericht umgegangen ist. In diesem Zusammenhang kann er auch anmerken, ob er in einzelnen Fragen nicht mit dem Abschlussprüfer übereinstimmt. Eine grundsätzliche Zustimmung ist aber weder erforderlich noch hilfreich für den Adressaten des Abschlusses.

8. Straf- und Bußgeldvorschriften

Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Jahresabschluss, Einzelabschluss, Konzernabschluss, im Lagebericht und im Konzernlagebericht hat den Vorschriften gemäß zu erfolgen und darf weder unrichtig noch verschleiert sein. Um dies abzusichern, existieren Straf- und Bußgeldvorschriften, die Verstöße sowohl des vertretungsberechtigten Organs (Vorstand oder Geschäftsführung) als auch des Aufsichtsrates betreffen. Nach den **Strafvorschriften** des § 331 HGB wird eine unrichtige oder verschleierte Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Jahresabschluss, Konzernabschluss, Lagebericht oder Konzernlagebericht bzw. in einem entsprechenden Zwischenabschluss durch ein Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

Das HGB enthält auch **Bußgeldvorschriften**, die Organmitglieder bedrohen, die gegen Vorschriften betreffend den Jahresabschluss oder Konzernabschluss verstoßen. Bei Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften über Form oder Inhalt, über die Bewertung, über die Gliederung oder über die in der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben droht § 334 HGB ein Bußgeld von bis zu fünfundzwanzigtausend Euro an. Dazu gehört im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses auch der Verstoß gegen eine Vorschrift über den Konsolidierungskreis, über Inhalt oder Form, über die Konsolidierungsgrundsätze oder das Vollständigkeitsgebot, über die Bewertung, über die Behandlung assoziierter Unternehmen oder über die im Anhang zu machenden Angaben. Ebenfalls werden Verstöße gegen Vorschriften über den Inhalt des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts und über Form und Inhalt der gemäß § 328 HGB zu veröffentlichenden Unterlagen mit Bußgeld bis zu fünfundzwanzigtausend Euro bedroht.

9. Literatur

- Baetge, Jörg; Kirsch, Hans J.; Thiele, Stefan: Bilanzanalyse. IDW-Verlag, 2. Aufl. Düsseldorf 2004.
- Coenenberg, Adolf: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Schäffer-Poeschel, 19. Aufl. Stuttgart 2003.
- Engel-Bock, Jürgen: Bilanzanalyse leicht gemacht. Bund Verlag, Frankfurt/M. 2002.
- Havighorst, Frank: Jahresabschluss von Krankenhäusern. Edition der Hans-Böckler-Stiftung Nr. 114, Düsseldorf 2004.
- IdW (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000 Bd. 1. Idw-Verlag, Düsseldorf 2000, zitiert: IdW 2000.
- Köstler, Roland; Kittner, Michael; Zachert, Ulrich; Müller, Matthias: Aufsichtspraxis. Bund Verlag, 7. Aufl. Frankfurt/M. 2003.
- Müller, Matthias: IFRS. Grundlagen für Aufsichtsrat und Unternehmenspraxis. Bund Verlag, Frankfurt/M. 2005.
- Müller, Matthias: International Accounting Standards. Edition der Hans-Böckler-Stiftung Nr. 86, 2. Aufl. Düsseldorf 2004.
- Penz, Andreas; Sollanek, Achim: Cash-Pooling. Edition der Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2005.
- Prangenberg, Arno: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. Edition der Hans-Böckler-Stiftung Nr. 87, Düsseldorf 2003.
- Prangenberg, Arno: Konzernabschluß International. Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2000.
- Scheibe-Lange, Ingrid: Prüfungsbericht nach neuem Recht: Offene Fragen. In: Müller, Hans-Erich (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Mitbestimmung. Stuttgart 1989, S. 37–57.
- Sollanek, Achim: Versicherungsbilanzen nach deutschem Handelsrecht. Edition der Hans-Böckler-Stiftung Nr. 115, Düsseldorf 2004.

10. Anhang: Bestimmungen zur Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss (Stand Januar 2005)

Aktiengesetz (Auszüge)

AktG § 170 Vorlage an den Aufsichtsrat

- (1) Der Vorstand hat den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach ihrer Aufstellung dem Aufsichtsrat vorzulegen. Satz 1 gilt entsprechend für einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a des Handelsgesetzbuchs sowie bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht.
- (2) Zugleich hat der Vorstand dem Aufsichtsrat den Vorschlag vorzulegen, den er der Hauptversammlung für die Verwendung des Bilanzgewinns machen will. Der Vorschlag ist, sofern er keine abweichende Gliederung bedingt, wie folgt zu gliedern:
 1. Verteilung an die Aktionäre
 2. Einstellung in Gewinnrücklagen
 3. Gewinnvortrag
 4. Bilanzgewinn
- (3) Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von den Vorlagen und Prüfungsberichten Kenntnis zu nehmen. Die Vorlagen und Prüfungsberichte sind auch jedem Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat dies beschlossen hat, den Mitgliedern eines Ausschusses zu übermitteln.

AktG § 171 Prüfung durch den Aufsichtsrat

- (1) Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen, bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) auch den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht. Ist der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder eines Ausschusses über diese Vorlagen teilzunehmen, und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung zu berichten.
- (2) Der Aufsichtsrat hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten. In dem Bericht hat der Aufsichtsrat auch mitzuteilen, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs geprüft hat; bei börsennotierten Gesellschaften hat er insbesondere anzugeben, welche Ausschüsse gebildet worden sind, sowie die Zahl seiner Sitzungen und die der Ausschüsse mitzuteilen. Ist der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat der Aufsichtsrat ferner zu dem Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer Stellung zu nehmen. Am Schluss des Berichts hat der Aufsichtsrat zu erklären, ob nach dem abschließenden Ergebnis seiner Prüfung Einwendungen zu erheben sind und ob er den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss billigt. Bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) finden die Sätze 3 und 4 entsprechende Anwendung auf den Konzernabschluss.
- (3) Der Aufsichtsrat hat seinen Bericht innerhalb eines Monats, nachdem ihm die Vorlagen zugegangen sind, dem Vorstand zuzuleiten. Wird der Bericht dem Vorstand nicht innerhalb der Frist zugeleitet, hat der Vorstand dem Aufsichtsrat unverzüglich eine weitere Frist von nicht mehr als einem

Monat zu setzen. Wird der Bericht dem Vorstand nicht vor Ablauf der weiteren Frist zugeleitet, gilt der Jahresabschluss als vom Aufsichtsrat nicht gebilligt; bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) gilt das Gleiche hinsichtlich des Konzernabschlusses.

- (4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch hinsichtlich eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a des Handelsgesetzbuchs. Der Vorstand darf den in Satz 1 genannten Abschluss erst nach dessen Billigung durch den Aufsichtsrat offen legen.

AktG § 172 Feststellung durch Vorstand und Aufsichtsrat

Billigt der Aufsichtsrat den Jahresabschluss, so ist dieser festgestellt, sofern nicht Vorstand und Aufsichtsrat beschließen, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen. Die Beschlüsse des Vorstands und des Aufsichtsrats sind in den Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung aufzunehmen.

AktG § 173 Feststellung durch die Hauptversammlung

- (1) Haben Vorstand und Aufsichtsrat beschlossen, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen, oder hat der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nicht gebilligt, so stellt die Hauptversammlung den Jahresabschluss fest. Hat der Aufsichtsrat eines Mutterunternehmens (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) den Konzernabschluss nicht gebilligt, so entscheidet die Hauptversammlung über die Billigung.
- (2) Auf den Jahresabschluss sind bei der Feststellung die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden. Die Hauptversammlung darf bei der Feststellung des Jahresabschlusses nur die Beträge in Gewinnrücklagen einstellen, die nach Gesetz oder Satzung einzustellen sind.
- (3) Ändert die Hauptversammlung einen von einem Abschlussprüfer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geprüften Jahresabschluss, so werden vor der erneuten Prüfung nach § 316 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs von der Hauptversammlung gefasste Beschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Gewinnverwendung erst wirksam, wenn auf Grund der erneuten Prüfung ein hinsichtlich der Änderungen uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden ist. Sie werden nichtig, wenn nicht binnen zwei Wochen seit der Beschlussfassung ein hinsichtlich der Änderungen uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird.

Handelsgesetzbuch (Auszüge)

HGB § 316 Pflicht zur Prüfung

- (1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.
- (2) Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht von Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Konzernabschluss nicht gebilligt werden.
- (3) Werden der Jahresabschluss, der Konzernabschluss, der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Abschlussprüfer diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

HGB § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung

- (1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Die Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.
- (2) Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss, gegebenenfalls auch mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a, und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.
- (3) Der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 1 zu prüfen. Dies gilt nicht für Jahresabschlüsse, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach diesem Unterabschnitt oder die ohne gesetzliche Verpflichtungen nach den Grundsätzen dieses Unterabschnitts geprüft worden sind. Satz 2 ist entsprechend auf die Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit Sitz im Ausland anzuwenden; sind diese Jahresabschlüsse nicht von einem in Übereinstimmung mit den Vorschriften der Richtlinie 84/253/EWG zugelassenen Abschlussprüfer geprüft worden, so gilt dies jedoch nur, wenn der Abschlussprüfer eine den Anforderungen dieser Richtlinie gleichwertige Befähigung hat und der Jahresabschluss in einer den Anforderungen dieses Unterabschnitts entsprechenden Weise geprüft worden ist.
- (4) Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft ist außerdem im Rahmen der Prüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.

HGB § 318 Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers

- (1) Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses wird von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen. Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Die gesetzlichen Vertreter, bei Zuständigkeit des Aufsichtsrats dieser, haben unverzüglich nach der Wahl den Prüfungsauftrag zu erteilen. Der Prüfungsauftrag kann nur widerrufen werden, wenn nach Absatz 3 ein anderer Prüfer bestellt worden ist.
- (2) Als Abschlussprüfer des Konzernabschlusses gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des in den Konzernabschluss einbezogenen Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist. Erfolgt die Einbeziehung auf Grund eines Zwischenabschlusses, so gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des letzten vor dem Konzernabschlussstichtag aufgestellten Jahresabschlusses des Mutterunternehmens bestellt worden ist.
- (3) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch nur, wenn die Anteile dieser Gesellschafter bei Antragstellung zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500.000 Euro erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2 bis 5, § 319a besteht. Der Antrag ist binnen zwei Wochen nach dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen; Aktionäre können den Antrag nur stellen, wenn sie gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt haben. Wird ein Befangenheitsgrund erst nach der Wahl bekannt oder tritt ein Befangenheitsgrund erst nach der Wahl ein, ist der Antrag binnen zwei Wochen nach dem Tag zu stellen, an dem der Antragsberechtigte Kenntnis von den befangenheitsbegründenden Umständen erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers Inhaber der Aktien sind. Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Notar. Unterliegt die Gesellschaft einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde den Antrag stellen. Der Antrag kann nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, im Fall einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 nach Ergänzung des Bestätigungsvermerks nicht mehr gestellt werden. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig.
- (4) Ist der Abschlussprüfer bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs nicht gewählt worden, so hat das Gericht auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder eines Gesellschafters den Abschlussprüfer zu bestellen. Gleiches gilt, wenn ein gewählter Abschlussprüfer die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert ist und ein anderer Abschlussprüfer nicht gewählt worden ist. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den Antrag zu stellen. Gegen die Entscheidung des Gerichts findet die sofortige Beschwerde statt; die Bestellung des Abschlussprüfers ist unanfechtbar.
- (5) Der vom Gericht bestellte Abschlussprüfer hat Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für seine Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Entscheidung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozessordnung statt.
- (6) Ein von dem Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag kann von dem Abschlussprüfer nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Als wichtiger Grund ist es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Bestätigungsvermerks, seine Einschränkung oder

Versagung bestehen. Die Kündigung ist schriftlich zu begründen. Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten; § 321 ist entsprechend anzuwenden.

- (7) Kündigt der Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag nach Absatz 6, so haben die gesetzlichen Vertreter die Kündigung dem Aufsichtsrat, der nächsten Hauptversammlung oder bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Gesellschaftern mitzuteilen. Den Bericht des bisherigen Abschlussprüfers haben die gesetzlichen Vertreter unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von dem Bericht Kenntnis zu nehmen. Der Bericht ist auch jedem Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat dies beschlossen hat, den Mitgliedern eines Ausschusses auszuhändigen. Ist der Prüfungsauftrag vom Aufsichtsrat erteilt worden, obliegen die Pflichten der gesetzlichen Vertreter dem Aufsichtsrat einschließlich der Unterrichtung der gesetzlichen Vertreter.

HGB § 319 Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe

- (1) Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 267 Abs. 2) oder von mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 können auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein. Die Abschlussprüfer nach den Sätzen 1 und 2 müssen über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung verfügen, es sei denn, die Wirtschaftsprüferkammer hat eine Ausnahmegenehmigung erteilt.
- (2) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.
- (3) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist insbesondere von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,
1. Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
 2. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
 3. über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
 - a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,
 - b) bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat,
 - c) Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat oder
 - d) eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken, sofern diese Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind; dies gilt auch, wenn eine dieser Tätigkeiten von einem Unternehmen für die zu prüfende Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, bei dem der Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ist;
 4. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 3 nicht Abschlussprüfer sein darf;

5. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen. Dies gilt auch, wenn der Ehegatte oder der Lebenspartner einen Ausschlussgrund nach Satz 1 Nr. 1, 2 oder 3 erfüllt.
- (4) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sind von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ein verbundenes Unternehmen, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter oder eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann, nach Absatz 2 oder Absatz 3 ausgeschlossen sind. Satz 1 gilt auch, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nach Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 ausgeschlossen ist oder wenn mehrere Gesellschafter, die zusammen mehr als zwanzig vom Hundert der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzen, jeweils einzeln oder zusammen nach Absatz 2 oder Absatz 3 ausgeschlossen sind.
- (5) Absatz 1 Satz 3 sowie die Absätze 2 bis 4 sind auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden. HGB § 319a Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse
- (1) Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt, ausgeschlossen, wenn er
1. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als fünfzehn vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist,
 2. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken,
 3. über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist, oder
 4. einen Bestätigungsvermerk nach § 322 über die Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens bereits in sieben oder mehr Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht, wenn seit seiner letzten Beteiligung an der Prüfung des Jahresabschlusses drei oder mehr Jahre vergangen sind. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz, Satz 2 und Abs. 4 gilt für die in Satz 1 genannten Ausschlussgründe entsprechend. Satz 1 Nr. 1 bis 3 gilt auch, wenn Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, die dort genannten Ausschlussgründe erfüllen. Satz 1 Nr. 4 findet auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Maßgabe Anwendung, dass sie nicht Abschlussprüfer sein darf, wenn sie bei der Abschlussprüfung des Unternehmens einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der nach Satz 1 Nr. 4 nicht Abschlussprüfer sein darf.
- (2) Absatz 1 ist auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.

HGB § 320 Vorlagepflicht. Auskunftsrecht

- (1) Die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft haben dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen. Sie haben ihm zu gestatten,

die Bücher und Schriften der Kapitalgesellschaft sowie die Vermögensgegenstände und Schulden, namentlich die Kasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen.

- (2) Der Abschlussprüfer kann von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Soweit es die Vorbereitung der Abschlussprüfung erfordert, hat der Abschlussprüfer die Rechte nach Absatz 1 Satz 2 und nach Satz 1 auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses. Soweit es für eine sorgfältige Prüfung notwendig ist, hat der Abschlussprüfer die Rechte nach den Sätzen 1 und 2 auch gegenüber Mutter- und Tochterunternehmen.
- (3) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, die einen Konzernabschluss aufzustellen hat, haben dem Abschlussprüfer des Konzernabschlusses den Konzernabschluss, den Konzernlagebericht, die Jahresabschlüsse, Lageberichte und, wenn eine Prüfung stattgefunden hat, die Prüfungsberichte des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen vorzulegen. Der Abschlussprüfer hat die Rechte nach Absatz 1 Satz 2 und nach Absatz 2 bei dem Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen, die Rechte nach Absatz 2 auch gegenüber den Abschlussprüfern des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen.

HGB § 321 Prüfungsbericht

- (1) Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu berichten. In dem Bericht ist vorweg zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens oder Konzerns durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen, wobei insbesondere auf die Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Lageberichts und bei der Prüfung des Konzernabschlusses von Mutterunternehmen auch des Konzerns unter Berücksichtigung des Konzernlageberichts einzugehen ist, soweit die geprüften Unterlagen und der Lagebericht oder der Konzernlagebericht eine solche Beurteilung erlauben. Außerdem hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen zu berichten, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen.
- (2) Im Hauptteil des Prüfungsberichts ist festzustellen, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen. In diesem Rahmen ist auch über Beanstandungen zu berichten, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist. Es ist auch darauf einzugehen, ob der Abschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. Dazu ist auch auf wesentliche Bewertungsgrundlagen sowie darauf einzugehen, welchen Einfluss Änderungen in den Bewertungsgrundlagen einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben. Hierzu sind die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind. Es ist darzustellen, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben.

- (3) In einem besonderen Abschnitt des Prüfungsberichts sind Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu erläutern. Dabei ist auch auf die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze einzugehen.
- (4) Ist im Rahmen der Prüfung eine Beurteilung nach § 317 Abs. 4 abgegeben worden, so ist deren Ergebnis in einem besonderen Teil des Prüfungsberichts darzustellen. Es ist darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das interne Überwachungssystem zu verbessern.
- (5) Der Abschlussprüfer hat den Bericht zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern vorzulegen. Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm vorzulegen; dem Vorstand ist vor Zuleitung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

HGB § 321a Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen

- (1) Wird über das Vermögen der Gesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet oder wird der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahren mangels Masse abgewiesen, so hat ein Gläubiger oder Gesellschafter die Wahl, selbst oder durch einen von ihm zu bestimmenden Wirtschaftsprüfer oder im Fall des § 319 Abs. 1 Satz 2 durch einen vereidigten Buchprüfer Einsicht in die Prüfungsberichte des Abschlussprüfers über die aufgrund gesetzlicher Vorschriften durchzuführende Prüfung des Jahresabschlusses der letzten drei Geschäftsjahre zu nehmen, soweit sich diese auf die nach § 321 geforderte Berichterstattung beziehen. Der Anspruch richtet sich gegen denjenigen, der die Prüfungsberichte in seinem Besitz hat.
- (2) Bei einer Aktiengesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien stehen den Gesellschaftern die Rechte nach Absatz 1 Satz 1 nur zu, wenn ihre Anteile bei Geltendmachung des Anspruchs zusammen den einhundertsten Teil des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 100.000 Euro erreichen. Dem Abschlussprüfer ist die Erläuterung des Prüfungsberichts gegenüber den in Absatz 1 Satz 1 aufgeführten Personen gestattet.
- (3) Der Insolvenzverwalter oder ein gesetzlicher Vertreter des Schuldners kann einer Offenlegung von Geheimnissen, namentlich Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen, widersprechen, wenn die Offenlegung geeignet ist, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen. § 323 Abs. 1 und 3 bleibt im Übrigen unberührt. Unbeschadet des Satzes 1 sind die Berechtigten nach Absatz 1 Satz 1 zur Verschwiegenheit über den Inhalt der von ihnen eingesehenen Unterlagen nach Absatz 1 Satz 1 verpflichtet.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn der Schuldner zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts verpflichtet ist.

HGB § 322 Bestätigungsvermerk

- (1) Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten.
- (2) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses muss zweifelsfrei ergeben, ob
 1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
 2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
 3. der Bestätigungsvermerk aufgrund von Einwendungen versagt oder
 4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemein verständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass die gesetzlichen

Vertreter den Abschluss zu verantworten haben. Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens oder eines Konzernunternehmens gefährden, ist gesondert einzugehen. Auf Risiken, die den Fortbestand eines Tochterunternehmens gefährden, braucht im Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss des Mutterunternehmens nicht eingegangen zu werden, wenn das Tochterunternehmen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

- (3) In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 2 Satz 1 Nr. 1) hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 317 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. Der Abschlussprüfer kann zusätzlich einen Hinweis auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam macht, ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken.
- (4) Sind Einwendungen zu erheben, so hat der Abschlussprüfer seine Erklärung nach Absatz 3 Satz 1 einzuschränken (Absatz 2 Satz 1 Nr. 2) oder zu versagen (Absatz 2 Satz 1 Nr. 3). Die Versagung ist in den Vermerk, der nicht mehr als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Abschluss unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.
- (5) Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (Absatz 2 Satz 1 Nr. 4). Absatz 4 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.
- (6) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht und insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.
- (7) Der Abschlussprüfer hat den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

HGB § 323 Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

- (1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet; § 57b der Wirtschaftsprüferordnung bleibt unberührt. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwenden, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.
- (2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf eine Million Euro für eine Prüfung. Bei Prüfung einer Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Handel im amtlichen Markt zugelassen sind, beschränkt sich die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt

haben, abweichend von Satz 1 auf vier Millionen Euro für eine Prüfung. Dies gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

- (3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft.
- (4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.
- (5) (weggefallen)

HGB § 324 Meinungsverschiedenheiten zwischen Kapitalgesellschaft und Abschlussprüfer

- (1) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abschlussprüfer und der Kapitalgesellschaft über die Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sowie von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung über den Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss oder Konzernlagebericht entscheidet auf Antrag des Abschlussprüfers oder der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft ausschließlich das Landgericht.
- (2) Auf das Verfahren ist das Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit anzuwenden. Das Landgericht entscheidet durch einen mit Gründen versehenen Beschluss. Die Entscheidung wird erst mit der Rechtskraft wirksam. Gegen die Entscheidung findet die sofortige Beschwerde statt, wenn das Landgericht sie in der Entscheidung zugelassen hat. Es soll sie nur zulassen, wenn dadurch die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist. Die Beschwerde kann nur durch Einreichung einer von einem Rechtsanwalt unterzeichneten Beschwerdeschrift eingelegt werden. Über sie entscheidet das Oberlandesgericht; § 28 Abs. 2 und 3 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit ist entsprechend anzuwenden. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Die Landesregierung kann durch Rechtsverordnung die Entscheidung über die Beschwerde für die Bezirke mehrerer Oberlandesgerichte einem der Oberlandesgerichte oder dem Obersten Landesgericht übertragen, wenn dies der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung dient. Die Landesregierung kann die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die Landesjustizverwaltung übertragen.
- (3) Für die Kosten des Verfahrens gilt die Kostenordnung. Für das Verfahren des ersten Rechtszugs wird das Doppelte der vollen Gebühr erhoben. Für den zweiten Rechtszug wird die gleiche Gebühr erhoben; dies gilt auch dann, wenn die Beschwerde Erfolg hat. Wird der Antrag oder die Beschwerde zurückgenommen, bevor es zu einer Entscheidung kommt, so ermäßigt sich die Gebühr auf die Hälfte. Der Geschäftswert ist von Amts wegen festzusetzen. Er bestimmt sich nach § 30 Abs. 2 der Kostenordnung. Der Abschlussprüfer ist zur Leistung eines Kostenvorschusses nicht verpflichtet. Schuldner der Kosten ist die Kapitalgesellschaft. Die Kosten können jedoch ganz oder zum Teil dem Abschlussprüfer auferlegt werden, wenn dies der Billigkeit entspricht.

HGB § 324a Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a

- (1) Die Bestimmungen dieses Unterabschnitts, die sich auf den Jahresabschluss beziehen, sind auf einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a entsprechend anzuwenden. An Stelle des § 316 Abs. 1 Satz 2 gilt § 316 Abs. 2 Satz 2 entsprechend.
- (2) Als Abschlussprüfer des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a gilt der für die Prüfung des Jahresabschlusses bestellte Prüfer als bestellt. Der Prüfungsbericht zum Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a kann mit dem Prüfungsbericht zum Jahresabschluss zusammengefasst werden.

Wertpapierhandelsgesetz (Auszüge)

WpHG § 15a Veröffentlichung und Mitteilung von Geschäften

- (1) Personen, die bei einem Emittenten von Aktien Führungsaufgaben wahrnehmen, haben eigene Geschäfte mit Aktien des Emittenten oder sich darauf beziehenden Finanzinstrumenten, insbesondere Derivaten, dem Emittenten und der Bundesanstalt innerhalb von fünf Werktagen mitzuteilen. Die Verpflichtung nach Satz 1 obliegt auch Personen, die mit einer solchen Person in einer engen Beziehung stehen. Die Verpflichtung nach Satz 1 gilt nur bei Emittenten solcher Aktien, die an einer inländischen Börse zum Handel zugelassen sind oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen sind. Der Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt steht es gleich, wenn der Antrag auf Zulassung gestellt oder öffentlich angekündigt ist. Die Pflicht nach Satz 1 besteht nicht, solange die Gesamtsumme der Geschäfte einer Person mit Führungsaufgaben und der mit dieser Person in einer engen Beziehung stehenden Personen insgesamt einen Betrag von 5 000 Euro bis zum Ende des Kalenderjahres nicht erreicht.
- (2) Personen mit Führungsaufgaben im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind persönlich haftende Gesellschafter oder Mitglieder eines Leitungs-, Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans des Emittenten sowie sonstige Personen, die regelmäßig Zugang zu Insiderinformationen haben und zu wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen ermächtigt sind.
- (3) Personen im Sinne des Absatzes 1 Satz 2, die mit den in Absatz 2 genannten Personen in einer engen Beziehung stehen, sind deren Ehepartner, eingetragene Lebenspartner, unterhaltsberechtignte Kinder und andere Verwandte, die mit den in Absatz 2 genannten Personen zum Zeitpunkt des Abschlusses des meldepflichtigen Geschäfts seit mindestens einem Jahr im selben Haushalt leben. Juristische Personen, bei denen die vorgenannten Personen Leitungsaufgaben wahrnehmen, gelten ebenfalls als Personen im Sinne des Absatzes 1 Satz 2. Unter Satz 2 fallen auch juristische Personen, Gesellschaften und Einrichtungen, die direkt oder indirekt von einer Person im Sinne des Absatzes 2 kontrolliert werden, die zugunsten einer solchen Person gegründet wurden oder deren wirtschaftliche Interessen weitgehend denen einer solchen Person entsprechen.
- (4) Der Emittent hat eine Mitteilung nach Absatz 1 unverzüglich zu veröffentlichen. Er hat die Veröffentlichung der Bundesanstalt unverzüglich zu übersenden.
- (5) Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen erlassen über den Mindestinhalt, die Art, den Umfang und die Form der Mitteilung nach Absatz 1 sowie der Veröffentlichung nach Absatz 4. Das Bundesministerium der Finanzen kann die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht übertragen.

WpHG § 15b Führung von Insiderverzeichnissen

- (1) Emittenten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 und in ihrem Auftrag oder für ihre Rechnung handelnde Personen haben Verzeichnisse über solche Personen zu führen, die für sie tätig sind und bestimmungsgemäß Zugang zu Insiderinformationen haben. Die nach Satz 1 Verpflichteten müssen diese Verzeichnisse unverzüglich aktualisieren und der Bundesanstalt auf Verlangen übermitteln. Die in den Verzeichnissen geführten Personen sind durch die Emittenten über die rechtlichen Pflichten, die sich aus dem Zugang zu Insiderinformationen ergeben, sowie über die Rechtsfolgen von Verstößen aufzuklären. Als im Auftrag oder für Rechnung des Emittenten handelnde Personen gelten nicht die in § 323 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs genannten Personen.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen erlassen über

1. Umfang und Form der Verzeichnisse,
2. die in den Verzeichnissen enthaltenen Daten,
3. die Aktualisierung und die Datenpflege bezüglich der Verzeichnisse,
4. den Zeitraum, über den die Verzeichnisse aufbewahrt werden müssen und
5. Fristen für die Vernichtung der Verzeichnisse.

Das Bundesministerium der Finanzen kann die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht übertragen.

Wertpapierhandelsanzeige- und Insiderverzeichnisverordnung (Auszüge)

WpAIV §14 Inhalt des Verzeichnisses

Das Verzeichnis nach § 15b Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes hat zu enthalten:

1. die deutliche hervorgehobene Überschrift „Insiderverzeichnis nach § 15b WpHG“,
2. den Namen des nach § 15b Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes zur Führung des Insiderzeichnisses Verpflichteten und der von ihm mit der Führung des Insiderzeichnisses beauftragten Personen, bei natürlichen Personen den Vor- und Familiennamen,
3. zu den in das Insiderverzeichnis aufzunehmenden Personen jeweils
 - a) ihren Vor- und Familiennamen,
 - b) Tag und Ort ihrer Geburt sowie
 - c) ihre Privat- und Geschäftsanschrift,
4. den Grund für die Erfassung dieser Personen im Verzeichnis sowie
5. das Datum, seit dem die jeweilige Person Zugang zu Insiderinformationen hat, und gegebenenfalls das Datum, seit dem der Zugang nicht mehr besteht, und
6. das Datum der Erstellung sowie gegebenenfalls der letzten Aktualisierung des Verzeichnisses.

Die Angaben zu Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b und c können durch eine Bezugnahme auf ein anderes Verzeichnis ersetzt werden, das diese Daten enthält. Sie müssen jederzeit unverzüglich im Insiderverzeichnis ergänzt werden können. Wird das Insiderverzeichnis auf Anforderung an die Bundesanstalt übermittelt, muss es diese Angaben enthalten.

WpAIV §15 Berichtigung

Das Verzeichnis ist unverzüglich zu aktualisieren, wenn es unrichtig geworden ist. Dies gilt insbesondere, wenn

1. sich der Grund für die Erfassung bereits erfasster Personen ändert,
2. neue Personen zum Verzeichnis hinzuzufügen sind oder
3. im Verzeichnis erfasste Personen keinen Zugang zu Insiderinformationen mehr haben.

WpAIV §16 Aufbewahrung und Vernichtung

- (1) Es muss sichergestellt sein, dass die Daten des Verzeichnisses jederzeit verfügbar sind und innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Für die Aufbewahrung gilt § 257 Abs. 3 und 5 des Handelsgesetzbuchs entsprechend. Das Verzeichnis darf nicht veröffentlicht werden und ist so zu verwahren, dass nur die im Unternehmen für die Führung des Verzeichnisses verantwortlichen, die mit der Führung des Verzeichnisses beauftragten und die aufgrund ihres Berufs einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Personen Zugang haben.
- (2) Die Daten sind nach ihrer Erstellung sechs Jahre so aufzubewahren, dass jederzeit für einen beliebigen Zeitraum in den letzten sechs Jahren nachgewiesen werden kann, welche Personen Zugang zu Insiderinformationen hatten. Diese Frist beginnt für jeden aktualisierten Datensatz neu. Nach Fristablauf sind die Daten zu löschen.

Gesamtverzeichnis

Arbeitshilfen für Arbeitnehmervertreter in Aufsichtsräten

- 01 Die Geschäftsordnung des Aufsichtsrates
- 02 Übersicht über die Aufsichtsratsrechte Bereich MitbestG '76
- 03 Übersicht über die Aufsichtsratsrechte im Bereich Drittelbeteiligungsgesetz 2004
- 04 Rechtsprechung zur Unternehmensbestimmung
- 05 Hinweise zum praktischen Umgang mit der Verschwiegenheitspflicht
- 06 Die Europäische Aktiengesellschaft
- 07 Hinweise zum Unternehmensrecht
- 08 Insiderrecht
- 09 Shareholder.Value-Ansatz
- 10 Grundsätze ordnungsmäßiger Aufsichtsratsstätigkeit
- 11 Gesellschaftsrecht in den Ländern der EU
- 12 Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat
- 13 Praktische Hinweise zum sogenannten Risikomanagement
- 14 Aktien kursorientierte Managemententlohnung
- 15 Unternehmensführung – Unternehmenskontrolle – Modernisierung des Aktienrechts
- 16 Die Effizienzprüfung des Aufsichtsrats
- 17 Die Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss in Aufsichtsräten

In **Einzelexemplaren** kostenlos zu beziehen über: Hans-Böckler-Stiftung,
Referat Wirtschaftsrecht, Irene Diel, Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf,
Telefax: 02 11 / 77 78 188, Irene-Diel@boeckler.de

Hans-Böckler-Stiftung

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

Mitbestimmungsförderung und -beratung

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen oder Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK)

Das Ziel des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) in der Hans-Böckler-Stiftung ist es, gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge zu erforschen und für die wirtschaftspolitische Beratung einzusetzen. Daneben stellt das IMK auf der Basis seiner Forschungs- und Beratungsarbeiten regelmäßig Konjunkturprognosen vor.

Forschungsförderung

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Mitbestimmung, Strukturpolitik, Arbeitsgesellschaft, Öffentlicher Sektor und Sozialstaat. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

Studienförderung

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

Öffentlichkeitsarbeit

Mit dem 14tägig erscheinenden Infodienst „Böckler Impuls“ begleitet die Stiftung die aktuellen politischen Debatten in den Themenfeldern Arbeit, Wirtschaft und Soziales. Das Magazin „Mitbestimmung“ und die „WSI-Mitteilungen“ informieren monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der Homepage www.boeckler.de bietet die Stiftung einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39
40476 Düsseldorf
Telefax: 02 11/77 78-225
www.boeckler.de

**Hans Böckler
Stiftung** 

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

