Heidelberger Schriften
zum Wirtschaftsrecht und Europarecht 102

Astrid Gundel

# Die Qualität der Abschlussprüfung

## Ihr gewährleistendes Regelwerk und die Qualitätskontrolle durch den Aufsichtsrat

Nomos

Heidelberger Schriften
zum Wirtschaftsrecht und Europarecht

Herausgegeben von
Prof. Dr. Stefan J. Geibel, Maître en droit
Prof. Dr. Christian Heinze, LL.M.
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter-Christian Müller-Graff
Prof. Dr. Dirk A. Verse, M.Jur. (Oxford)

Band 102

Astrid Gundel

# Die Qualität der Abschlussprüfung

Ihr gewährleistendes Regelwerk und die Qualitätskontrolle durch den Aufsichtsrat

Nomos

Onlineversion
Nomos eLibrary

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Zugl.: Heidelberg, Univ., Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-8152-2 (Print)
ISBN 978-3-7489-2581-1 (ePDF)

1. Auflage 2021
© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

# Danksagung

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Senior Managerin im Audit Committee Institute e.V. Sie wurde an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg im Wintersemester 2020/2021 als Dissertation angenommen und zum Druck freigegeben.

An erster Stelle möchte ich mich ganz besonders bei meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff für die hervorragende Betreuung der Dissertation bedanken. Herzlich bedanken möchte ich mich außerdem bei Herrn Prof. Dr. Dirk A. Verse, M. Jur. (Oxford), der die Erstellung des Zweitgutachtens übernommen hat, und bei Herrn Prof. Dr. Christoph A. Kern, LL.M. (Harvard) für den Prüfungsvorsitz der Disputation.

Ein großer Dank geht außerdem an meinen Arbeitgeber, die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, für die finanzielle Förderung der Dissertation, an meinen Vorgesetzten, Prof. Dr. Kai C. Andrejewski, für das Ermöglichen der Dissertation und an meine Arbeitskollegen im Audit Committe Institute e.V. – insbesondere die Frankfurter Kollegen Christina Gasser, Christian Tobias Pfaff und Maria Solbrig – für die Übernahme von Arbeiten während meiner promotionsbedingten Abwesenheit.

Frankfurt am Main, im Februar 2021
*Astrid Gundel*

# Inhaltsübersicht


Inhaltsverzeichnis 11

Abkürzungsverzeichnis 23

A. Einleitung 35

I. Problemaufriss und Ziel der Untersuchung 35

II. Gang der Untersuchung 37

III. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands 39

IV. Begrifflichkeiten 39

B. Die Rolle der Abschlussprüfung in der Corporate Governance 41

I. Der Begriff der Corporate Corporate Governance – interne und externe Kontrollmechanismen 41

II. Die Rolle der Abschlussprüfung in der Corporate Governance 43

C. Rechtgeschichtliche Entwicklung und Regelungsquellen der gesetzlichen Qualitätsanforderungen und Qualitätssicherungsmechanismen 55

I. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen und Qualitätssicherungsmechanismen in ihrer rechtsgeschichtlichen Entwicklung 55

II. Die relevanten Regelungsquellen und ihre Interpretation 75

D. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit, der Urteilsfähigkeit, der sachgerechten Urteilsbildung und des öffentlichen Ansehens des Abschlussprüfers 112

I. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit 113

II. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfähigkeit 137

III. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der sachgerechten Urteilsbildung 143
IV. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung des öffentlichen Ansehens der Abschlussprüfer 171

E. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers 177
I. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsrat 178
II. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Vorstand 201
III. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers gegenüber den Abschlussadressaten 203
IV. Mitteilungspflichten des Abschlussprüfers gegenüber Behörden 215

F. Zwischenfazit zu den gesetzlichen Qualitätsanforderungen 220

G. Die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen 222
I. Interne Qualitätssicherungsmechanismen 224
II. Externe präventive Qualitätssicherungsmechanismen 232
III. Externe repressive Qualitätssicherungsmechanismen 250
IV. Information Dritter über die Qualitätssicherungsmechanismen 264
V. Zwischenfazit zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen 266

H. Die Qualitätsprüfung im Aufsichtsrat 268
I. Initiativen von „Regulatoren“ zur Überwachung der Abschlussprüfung durch Audit Committees 270
II. Zuweisung der Überwachungsaufgabe an (qualifizierten) Prüfungsausschuss 273
III. Auswahl des Abschlussprüfers und Beauftragung durch den Aufsichtsrat 281

IV. Überwachung während der Prüfungsdurchführung und Hilfestellungen durch den Abschlussprüfer 296
V. Externe Berichterstattung über Aufsichtsrat und Abschlussprüfung 300
VI. Gesetzliche Absicherung der Abschlussprüfungsüberwachung 305
VII. Eingrenzung des Überwachungsgegenstands und der Überwachungsintensität 308
VIII. Die Qualitätsüberwachung im Aufsichtsrat als Element der Corporate Governance 329

I. Fazit und Ausblick 334
I. Fazit 334
II. Ausblick 341

Literaturverzeichnis 355

# Inhaltsverzeichnis


Abkürzungsverzeichnis 23

A. Einleitung 35

I. Problemaufriss und Ziel der Untersuchung 35

II. Gang der Untersuchung 37

III. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands 39

IV. Begrifflichkeiten 39

B. Die Rolle der Abschlussprüfung in der Corporate Governance 41

I. Der Begriff der Corporate Corporate Governance – interne und externe Kontrollmechanismen 41

II. Die Rolle der Abschlussprüfung in der Corporate Governance 43

1. Die gesetzlichen Funktionen der Abschlussprüfung 43

a) Die Kontroll- und Beglaubigungsfunktion 45

b) Die Informationsfunktion 47

aa) Gegenüber dem Aufsichtsrat 47

bb) Gegenüber den Abschlussadressaten 47

cc) Gegenüber Behörden 48

c) Die Unterstützungsfunktion 49

d) Die Präventivfunktion 52

e) Die Korrekturfunktion 52

2. Zuordnung der Abschlussprüfung und ihrer Funktionen zu internen und externen Kontrollmechanismen 53

C. Rechtgeschichtliche Entwicklung und Regelungsquellen der gesetzlichen Qualitätsanforderungen und Qualitätssicherungsmechanismen 55

I. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen und Qualitätssicherungsmechanismen in ihrer rechtsgeschichtlichen Entwicklung 55

1. Weltwirtschaftskrise führt 1931 zur Einführung der Pflichtprüfung 56

2. Die Entwicklungen bis zur 3. WPO-Novelle von 1995 58
a) Die Abschlussprüfung im Nationalsozialismus 58
b) Die WPO von 1961 – einheitliche Regelungen für den Berufsstand und Selbstverwaltung durch die WPK 59
c) Das AktG von 1965 – stärkere Ausrichtung der Abschlussprüfung auf die Aktionärsinteressen und Kodifizierung der Warnpflicht (Redepflicht) des Abschlussprüfers 59
d) Das BiRiLiG von 1985 – Harmonisierung in der EG 60
e) Die 3. WPO-Novelle von 1995 – Satzungsermächtigung für die WPK 61
3. Die Entwicklungen vom KonTraG von 1998 bis zum BilMoG von 2009 61
a) Das KonTraG von 1998 – Neuordnung des Verhältnisses Abschlussprüfer – Aufsichtsrat 62
b) Das WPOÄG von 2001 – Peer Review für Abschlussprüfer 63
c) Das TransPuG von 2002 – weitere Verbesserung des Prüfungsberichts angestrebt 63
d) Anfang der 2000er Jahre – internationale und nationale Diskussionen um Qualität der Abschlussprüfung und folgende Initiativen 64
e) Das BilReG von 2004 – Verschärfung der Unabhängigkeitsanforderungen 65
f) Das BilKoG von 2004 – mittelbare Kontrolle der Abschlussprüfung 66
g) Das APAG von 2005 – Etablierung der berufsstandsunabhängigen Abschlussprüferaufsichtskommission (AKAP) 67
h) Das BARefG von 2007 – Einführung der anlassunabhängigen Sonderuntersuchungen durch die WPK 67
i) Das BilMoG von 2009 – Ausbau der Unterstützungsfunktion und Institutionalisierung des Prüfungsausschusses 68
4. Die EU-Abschlussprüferreform von 2014/2016 – umfassende Neuerungen für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und Verschärfung der Überwachungspflichten des Aufsichtsrats/Prüfungsausschusses 69

5. Aktuelle Entwicklungen 73

II. Die relevanten Regelungsquellen und ihre Interpretation 75
1. Die Rechtsquellen der relevanten Rechtsvorschriften 75
a) WPO, HGB, AktG, EU-APVO, APAS-EG 76
b) Internationale Prüfungsstandards i.V.m. §§ 317 Abs. 5, 322 Abs. 1a HGB, Art. 9 EU-APVO 80
aa) Die Transformationsnormen §§ 317 Abs. 5, 322 Abs. 1a HGB 80
bb) Die Transformationsnorm Art. 9 EU-APVO 83
c) Verordnungen auf Grundlage von HGB und WPO 83
aa) Verordnungen auf Grundlage des HGB 83
bb) Verordnungen auf Grundlage der WPO 84
d) Satzungen der Wirtschaftsprüferkammer 84
aa) Berufssatzung 85
bb) Satzung für Qualitätskontrolle 86
2. Die Interpretation der Rechtsnormen durch die Berufsaufsicht und die Berufsorganisationen 86
a) Vorbemerkung: Organisation der Berufsaufsicht 87
aa) Aufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) 88
(1) Aufgaben der WPK 89
(2) Mitgliedschaft in der WPK 90
(3) Organisation der WPK 90
(4) Fach- und Rechtsaufsicht über die WPK 92
(a) Fachaufsicht durch die APAS 92
(b) Rechtsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie 94
bb) Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) 95
(1) Aufgaben der APAS 95
(2) Organisation der APAS 96
(3) Rechtsaufsicht über die APAS 98
b) Relevanz der Verlautbarungen der Berufsaufsicht 98
aa) Verlautbarungen der WPK 99
bb) Verlautbarungen der APAS 101
c) Vorbemerkung: Berufsorganisationen 102
aa) Das IDW 103
bb) Die IFAC 104

d) Relevanz der Verlautbarungen der Berufsorganisationen 106
aa) Verlautbarungen des IDW 106
bb) Verlautbarungen der IFAC 110

D. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit, der Urteilsfähigkeit, der sachgerechten Urteilsbildung und des öffentlichen Ansehens des Abschlussprüfers 112

I. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit 113
1. Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit 115
a) Allgemeine Anforderungen 116
aa) Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit als Berufspflichten nach der WPO 117
(1) Unabhängigkeit als allgemeine Berufsplicht, § 43 Abs. 1 S. 1, 1. Var. WPO 117
(2) Unbefangenheit als besondere Berufspflicht, § 49, 2. Alt. WPO 119
(3) Unparteilichkeit als besondere Berufspflicht, § 43 Abs. 1 S. 2 WPO 121
bb) Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit als Pflichten aus dem HGB 121
(1) Ausschlussgründe gem. § 319 Abs. 2, 3 HGB 122
(2) Pflicht zur unparteiischen Prüfung, § 323 Abs. 1 S. 1 HGB 125
b) Besondere Anforderungen an Abschlussprüfungen in Unternehmen von öffentlichem Interesse 125
aa) Besondere Ausschlussgründe, § 319a HGB 125
bb) Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen, Art. 5 Abs. 1 EU-APVO 126
cc) Pflicht, für zulässige Nichtprüfungsleistungen die Billigung des Prüfungsausschusses einzuholen, Art. 5 Abs. 4 EU-APVO 128
dd) Quantitative Begrenzung der Nichtprüfungsleistungen durch Honorarcap, Art. 4 Abs. 2 EU-APVO 130
ee) Verbot von Erfolgshonoraren, Art. 4 Abs. 1 EU-APVO 131
ff) Verhinderung der übermäßigen Abhängigkeit vom geprüften Unternehmen, Art. 4 Abs. 3 EU-APVO 131

gg) Externe Rotation, Art. 17 Abs. 1 Untabs. 2 EU-APVO 132
hh) Interne Rotation, Art. 17 Abs. 7 EU-APVO 134
2. Eigenverantwortlichkeit als allgemeine Berufspflicht, § 43 Abs. 1 S. 1, 4.Var. WPO 135

II. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfähigkeit 137
1. Erforderliche Mindestqualifikation für öffentliche Bestellung des Wirtschaftsprüfers durch die WPK 138
2. Voraussetzungen für die Anerkennung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch die WPK 139
3. Nur Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer, § 319 Abs. 1 S. 1, 3 HGB 141
4. Fortbildungspflicht als allgemeine Berufspflicht, § 43 Abs. 2 S. 4 WPO 141
5. Einsatz eines geeigneten verantwortlichen Prüfungspartners und seine Beteiligung an der Abschlussprüfung als besondere Berufspflicht, § 43 Abs. 6 WPO 142

III. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung der sachgerechten Urteilsbildung 143
1. Gewissenhaftigkeit 146
a) Gewissenhaftigkeit als allgemeine Berufspflicht, § 43 Abs. 1 S. 1, 2. Var. WPO 146
aa) Die Regelungen der Berufssatzung zur Organisation der Berufsausübung 147
bb) Die Regelungen der Berufsatzung zur Durchführung einzelner Aufträge 148
b) Pflicht zur gewissenhaften Prüfung, § 323 Abs. 1 S. 1 HGB 149
2. Erforderlicher Zeit- und Mitteleinsatz bei der Abschlussprüfung als besondere Berufspflicht, § 43 Abs. 5 WPO 150
3. Kritische Grundhaltung als besondere Berufspflicht, § 43 Abs. 4 WPO 150
4. Information beim Wechsel des Abschlussprüfers 154
5. Gegenstand der Abschlussprüfung 155
a) Jahresabschluss und Lagebericht 156
b) Konzernabschluss und Konzernlagebericht 157

c) Risikofrüherkennungssystem 157
d) Erklärung zur Unternehmensführung 158
e) Nichtfinanzielle Berichterstattung 158
f) Vergütungsbericht 159
g) Zwischenfinanzberichterstattung 160
h) Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit, Zahlungsbericht 160
6. Umfang und Grundsätze der Abschlussprüfung 160
a) Umfang und Grundsätze der Prüfung des (Konzern-)Jahresabschlusses 162
b) Umfang und Grundsätze der Prüfung des (Konzern-)Lageberichts 165
c) Umfang und Grundsätze der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems 167
7. Anforderungen an die Dokumentation 167
a) Führen von Handakten und einer Auftragsdatei als besondere Berufspflichten, §§ 51b, 51c WPO 168
b) Zusätzliche Anforderungen bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse 170

IV. Gesetzliche Anforderungen zur Gewährleistung des öffentlichen Ansehens der Abschlussprüfer 171
1. Berufseid, § 17 WPO 172
2. Siegelführung als allgemeine Berufspflicht, § 48 WPO 172
3. Berufswürdiges Verhalten und Verbot der Ausübung unvereinbarer Tätigkeiten als allgemeine Berufspflichten, § 43 Abs. 2 S. 1, 3 WPO 173
4. Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung als allgemeine Berufspflicht und Mindesthaftkapital, §§ 28 Abs. 6, 54 WPO 173
5. Verschwiegenheitspflicht 174
a) Verschwiegenheit als allgemeine Berufspflicht, § 43 Abs. 1 S. 1, 3. Var. WPO 175
b) Verschwiegenheitspflicht zugunsten des geprüften Unternehmens, § 323 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB 176

E. Die gesetzlichen Qualitätsanforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers 177

I. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsrat 178

1. Prüfungsbericht 181

a) Vorlagepflicht gegenüber dem Aufsichtsrat 184

b) Grundsätze der Berichterstattung 185

c) Inhalt des Prüfungsberichts 186

aa) Allgemeine Anforderungen 186

(1) Vorwegbericht 187

(2) Hauptteil 189

(3) Erläuterung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung 191

(4) Unabhängigkeit 192

(5) Risikofrüherkennungssystem 192

bb) Zusätzlichen Anforderungen an den Prüfungsbericht bei Prüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse 193

2. Kommunikation in der Bilanzsitzung 194

3. Kommunikation während der Prüfungsdurchführung 196

4. Kommunikation im Auswahlprozess 199

a) Obliegenheiten im Auswahlprozess 199

b) Unabhängigkeitserklärung und Erörterung der Unabhängigkeit gem. Art. 6 Abs. 2 EU-APVO 200

II. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Vorstand 201

III. Gesetzliche Anforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers gegenüber den Abschlussadressaten 203

1. Bestätigungsvermerk 205

a) Allgemeine Anforderungen an den Inhalt des Bestätigungsvermerks 208

b) Zusätzliche Anforderungen an den Bestätigungsvermerk bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse 209

2. Transparenzbericht 212

IV. Mitteilungspflichten des Abschlussprüfers gegenüber Behörden 215

1. Mitteilungspflicht gem. Art. 7 Untabs. 1, 2 EU-APVO 216

2. Mitteilungspflicht gem. 12 Abs. 1 EU-APVO 218

F. Zwischenfazit zu den gesetzlichen Qualitätsanforderungen 220

G. Die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen 222

I. Interne Qualitätssicherungsmechanismen 224
1. Internes Qualitätssicherungssystem, § 55b WPO 225
a) Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei Abschlussprüfungen, § 55b Abs. 2 WPO 227
b) Überwachung der Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei Abschlussprüfungen, § 55b Abs. 3 WPO 228
2. Auftragsbezogene Qualitätskontrolle 230
3. Anforderungen an die auftragsbegleitende Qualitätssicherung als Teil der auftragsbezogenen Qualitätskontrolle bei PIE-Prüfungen, Art. 8 EU-APVO 231

II. Externe präventive Qualitätssicherungsmechanismen 232
1. Präventive Qualitätssicherungsverfahren 233
a) Externe Qualitätskontrolle, § 57a WPO (Peer Review) 234
aa) Turnus der Qualitätskontrolle 237
bb) Prüfer für Qualitätskontrolle 238
cc) Prüfungsgegenstand, -umfang und -ansatz 240
dd) Qualitätskontrollbericht 241
ee) Auswertung des Qualitätskontrollberichts durch die Kommission für Qualitätskontrolle 243
b) Inspektionen, Art. 26 EU-APVO, § 62b WPO 244
aa) Turnus der Inspektionen 245
bb) Inspektoren 245
cc) Prüfungsgegenstand, -umfang und -ansatz 246
dd) Inspektionsbericht und Maßnahmen der APAS 247
ee) Berücksichtigung der Inspektionsberichte durch den Aufsichtsrat im Auswahlverfahren 249
2. Sonstige präventive Berufsaufsicht 249

III. Externe repressive Qualitätssicherungsmechanismen 250
1. Repressive Berufsaufsicht 250
a) Ermittlungen durch die WPK bzw. APAS 253
b) Entscheidung über berufsaufsichtsrechtliche Maßnahmen 253

2. Mittelbare Überwachung der „Arbeitsergebnisse“ des Abschlussprüfers im Enforcement-Verfahren 254
3. Straf- und ordnungswidrigkeitenrechtliche Sanktionierungen bei Verstößen 256
4. Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers, § 318 Abs. 3 HGB 257
5. Anfechtungs- und Nichtigkeitsklagen gegen den Bestellungsbeschluss der Hauptversammlung, §§ 241 ff. AktG 260
6. Nichtigkeit des Jahresabschlusses, § 256 Abs. 1 Nr. 2, 3 AktG 261
7. Deliktsrechtliche Haftung des Abschlussprüfers 262

IV. Information Dritter über die Qualitätssicherungsmechanismen 264

V. Zwischenfazit zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen 266

H. Die Qualitätsprüfung im Aufsichtsrat 268

I. Initiativen von „Regulatoren“ zur Überwachung der Abschlussprüfung durch Audit Committees 270
1. Initiativen von Aufsichtsbehörden zur Qualitätsüberwachung durch Audit Committees 271
2. Initiativen aus dem Berufsstand zur Präzisierung der Qualität der Abschlussprüfung 272

II. Zuweisung der Überwachungsaufgabe an (qualifizierten) Prüfungsausschuss 273
1. Finanzexperte 276
a) Qualifikation 276
b) Unabhängigkeit 278
c) Besondere Interessenbindung des Finanzexperten? 278
d) Publizität 279
2. Sektorvertrautheit 279

III. Auswahl des Abschlussprüfers und Beauftragung durch den Aufsichtsrat 281
1. Allgemeine Anforderungen 282
a) Auswahl und Wahlvorschlag an die Hauptversammlung 282
b) Auftragserteilung 285

2. Besondere Anforderungen in Unternehmen von öffentlichem Interesse 288
a) Gesetzlich normiertes Auswahlverfahren, Art. 16 Abs. 3 EU-APVO und Überwachung der Unabhängigkeit gem. Art. 6 Abs. 2 EU-APVO 288
b) Empfehlung des Prüfungsausschusses, Art. 16 Abs. 2 EU-APVO, § 124 Abs. 3 S. 2 AktG 292
c) Vorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung, Art. 16 Abs. 5 EU-APVO 293
3. Zwischenfazit 295
IV. Überwachung während der Prüfungsdurchführung und Hilfestellungen durch den Abschlussprüfer 296
1. Überwachung während der Prüfungsdurchführung 296
2. Hilfestellungen durch den Abschlussprüfer 298
V. Externe Berichterstattung über Aufsichtsrat und Abschlussprüfung 300
1. Berichterstattung des Aufsichtsrats über die Abschlussprüfungsüberwachung an die Hauptversammlung 301
2. Berichterstattung über die Abschlussprüfung in der Erklärung zur Unternehmensführung 303
VI. Gesetzliche Absicherung der Abschlussprüfungsüberwachung 305
1. Sanktionsinstrumente des Aufsichtsrats gegenüber dem Abschlussprüfer 305
2. Sanktionierung des Aufsichtsrats bei einer mangelhaften Überwachung 307
VII. Eingrenzung des Überwachungsgegenstands und der Überwachungsintensität 308
1. Ansätze in der Literatur 309
2. Eigener Ansatz 310
a) Eingrenzung von Überwachungsgegenstand und Überwachungsintensität über die Funktionen der Abschlussprüfung 312
b) Eingrenzung von Überwachungsgegenstand und Überwachungsintensität nach dem Sinn und Zweck der Überwachungsaufgabe im System der Qualitätssicherungsmechanismen 315

c) Eingrenzung von Überwachungsgegenstand und Überwachungsintensität aufgrund der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers und der Besonderheiten des Aufsichtsratsmandats 323

VIII. Die Qualitätsüberwachung im Aufsichtsrat als Element der Corporate Governance 329

1. Wesentliche Erkenntnisse zum Überwachungsgegenstand und der Überwachungsintensität 329
2. Einordnung der Qualitätsüberwachung durch den Aufsichtsrat in die Corporate Governance 332
   a) Die Abschlussprüfungsüberwachung als externer Kontrollmechanismus in Bezug auf den Abschlussprüfer 332
   b) Die Überwachung der Abschlussprüfung als „Verstärker" externer und interner Kontrollmechanismen in Bezug auf das Unternehmen 333

I. Fazit und Ausblick 334

I. Fazit 334

II. Ausblick 341

1. Qualifikation im Bereich der Abschlussprüfung 342
2. Ausführlichere Berichterstattung an die Hauptversammlung 344
3. Neue Unabhängigkeitsanforderungen an den Aufsichtsrat? 346
4. Das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) 348
   a) Geplante Verschärfungen der Anforderungen an die Unabhängigkeit und Haftung des Abschlussprüfers sowie Erhöhung der ordnungswidrigkeiten- und strafrechtlichen Verantwortung 348
      aa) Verschärfung der Unabhängigkeitsanforderungen 349
         (1) Ausweitung des Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen 349
         (2) Verschärfung der Vorgaben zur Rotation des Abschlussprüfers 349
      bb) Verschärfung der Abschlussprüferhaftung und Erhöhung der ordnungswidrigkeiten- und strafrechtlichen Verantwortung des Abschlussprüfers 350
         (1) Verschärfung der Abschlussprüferhaftung 350

(2) Erweiterung der straf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Sanktionierung bei Verstößen 350
b) Umfassende Reform des Enforcement-Verfahrens 351
c) Stärkung der Corporate Governance 352
aa) Zwingende Einrichtung eines Prüfungsausschusses und Besetzung mit mindestens zwei Finanzexperten 353
bb) Erweitertes Auskunftsrecht des Prüfungsausschussvorsitzenden 353
cc) Erhöhung des Bußgeldrahmens bei Verstößen gegen die EU-Abschlussprüferverordnung 354
dd) Klarstellung: Abschlussprüfungsüberwachung durch Aufsichtsrat umfasst Qualität 354

Literaturverzeichnis 355

# Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---|---|
| 3. WPO-Novelle | Drittes Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung vom 15.07.1994, BGBl. I, S. 1569 |
| 4. EG-Richtlinie | Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25.07.1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), EGABl. L 222, S. 11 |
| 8. EG-Richtlinie | Achte Richtlinie des Rates vom 10.04.1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (84/253/EWG), EGABl. L 126, S. 20 |
| a.A. | andere Ansicht |
| a.F. | alte Fassung |
| Abänderungsrichtlinie | Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.06.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, EUABl. L 224, S. 1 |
| Abs. | Absatz |
| ACI | Audit Committee Institute e.V. |
| AG | Aktiengesellschaft bzw. Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift) bzw. Amtsgericht |
| AktG | Aktiengesetz |
| AktG 1965 | Aktiengesetz vom 06.09.1965, BGBl. I, S. 1089 |

| | |
|---|---|
| Alt. | Alternative |
| Anh. | Anhang |
| APAG | Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27.12.2004, BGBl. I, S. 3846 |
| APAK | Abschlussprüferaufsichtskommission |
| APAReG | Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG) vom 31.03.2016, BGBl. I, S. 518 |
| APAS | Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle |
| APAS-EG | Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle |
| AReG | Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2015, BGBl. I, S. 1142 |
| Art. | Artikel |
| ARUG II | Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) vom 12.12.2019, BGBl. I, S. 2637 |
| BAFA | Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle |
| BaFin | Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht |
| BAnz | Bundesanzeiger |

| | |
|---|---|
| BARefG | Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG) vom 03.09.2007, BGBl. I, S. 2178 |
| BB | Betriebsberater (Zeitschrift) |
| BeBiKo | Beck'scher Bilanzkommentar |
| Beck'sches HdR | Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung |
| Berufssatzung | Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP vom 21.06.2016 (BAnz AT 22.07.2016 B1) |
| BFuP | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift) |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBl. | Bundesgesetzblatt |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BilKoG | Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004, BGBl. I, S. 3408 |
| BilMoG | Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl. I, S. 1102 |
| BilReG | Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 04.12.2004, BGBl. I, S. 3166 |

| | |
|---|---|
| BilRUG | Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) vom 17.07.2015, BGBl. I, S. 1245 |
| BiRiLiG | Gesetz zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, S. 2355 |
| BörsO | Börsenordnung für die Frankfurter Wertpapierbörse |
| BT-Drucks. | Bundestagsdrucksache |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| bzw. | beziehungsweise |
| CG | Corporate Governance |
| CRD IV-Umsetzungsgesetz | Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen und zur Anpassung des Aufsichtsrechts an die Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über die Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen (CRD IV-Umsetzungsgesetz) vom 28.08.2013, BGBl. I, S. 3395 |
| CRR | Capital Requirements Regulation |
| CSR | Corporate Social Responsibility |
| CSR-Berichterstattung | Berichterstattung gem. §§ 289b ff. HGB |

| | |
|---|---|
| CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz | Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 11.04.2017, BGBl. I, S. 802 |
| d.h. | das heißt |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DCGK | Deutscher Corporate Governance Kodex |
| DPR | Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. |
| DrittelbG | Gesetz über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat (Drittelbeteiligungsgesetz - DrittelbG) |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| e.V. | eingetragener Verein |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| EG-Konzernbilanzrichtlinie | Siebente Richtlinie des Rates vom 13.06.1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (83 /349/EWG), EGABl. L 193, S. 1 |
| EHGB | Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch |
| Entgelttransparenzgesetz | Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz - EntgTranspG) |
| ESMA | European Securities and Markets Authority |
| EU | Europäische Union |
| EUABl. | Amtsblatt der Europäischen Union |
| EU-Abschlussprüferrichtlinie | Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, EUABl. L 157, S. 87 |

| | |
|---|---|
| EU-Abschlussprüfer-verordnung | Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, EUABl. L 158, S. 77 |
| EU-APRiLi | EU-Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, EUABl. L 157, S. 87) |
| EU-APVO | Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, EUABl. L 158, S. 77 |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| EU-Kommission | Europäische Kommission |
| EU-Taxonomie-Verordnung | Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.06.2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, EUABl. L 198, S. 13 |
| EWiR | Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| f./ff. | und folgende |
| FamG | Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit |
| FAZ | Frankfurter Allgemeine Zeitung |
| FISG | Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsgesetz – FISG) |
| Fn. | Fußnote |

| | |
|---|---|
| FoF | Forum of Firms |
| FS | Festschrift |
| GasNEV | Verordnung über die Entgelte für den Zugang zu Gasversorgungsnetzen (Gasnetzentgeltverordnung - GasNEV) |
| gem. | gemäß |
| GG | Grundgesetz |
| GoA | Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung |
| GVG | Gerichtsverfassungsgesetz |
| GWG | Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz - GwG) |
| Hd. | Handbuch |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| Hs. | Halbsatz |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board |
| IAESB | International Accounting Education Standards Board |
| IAIS | International Association of Insurance Supervisors |
| IAPN | International Auditing Practice Notes |
| IAS-Verordnung | Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, EUABl. L 243, S. 1 |
| IDW | Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. |
| IDW PH | IDW Prüfungshinweis |
| IDW PS | IDW Prüfungsstandard |
| IDW QS 1 | IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis |
| IDW RS | IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung |
| IDW S | IDW Standard |

| | |
|---|---|
| IESBA | International Ethics Standards Board of Accountants |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IOSCO | International Organization of Securities Commissions |
| IRZ | Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift) |
| ISA | International Standards on Auditing |
| ISQC1 | International Standard on Quality Control 1 |
| IStR | Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung |
| KGaA | Kommanditgesellschaft auf Aktien |
| KölKo | Kölner Kommentar |
| KonTraG | Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786 |
| KWG | Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG) |
| LG | Landgericht |
| lit. | litera |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| MitbestG | Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer (Mitbestimmungsgesetz - MitbestG) |
| Modernisierungsrichtlinie | Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.06.2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen, EUABl. L 178, S. 16 |
| MüKo | Münchener Kommentar |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift) |
| NK | Nomos Kommentar |

| | |
|---|---|
| Non-PIE | Unternehmen, das kein Unternehmen im öffentlichen Interesse gem. § 319a Abs. 1 S. 1 ist |
| Nr. | Nummer |
| NZG | Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht |
| OLG | Oberlandesgericht |
| PCAOB | Public Company Accounting Oversight Board |
| PIE | Public Interest Entity, Unternehmen von öffentlichem Interesse gem. § 319a Abs. 1 S. 1 HGB |
| PIOB | Public Interest Oversight Board |
| RefE | Referentenentwurf |
| RegE | Regierungsentwurf |
| Richtlinie 2014/56/EU | Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, EUABl. L 158, S. 196 |
| RIW | Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Rn. | Randnummer |
| S. | Satz (im Zusammenhang mit Gesetzesangaben) bzw. Seite |
| Sarbanes-Oxley Act | An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes (Sarbanes-Oxley Act of 2002) vom 30.06.2002 (H.R. 3763) |
| Satzung des IDW | Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., in der Fassung der auf dem 33. Wirtschaftsprüfertag am 14.11.2017 in Baden-Baden beschlossenen Satzungsänderung |
| Satzung für Qualitätskontrolle | Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) vom 21.06.2016, in Kraft getreten am 08.09.2016 (BAnz. AT 07.09.2016 B1) |
| SE | Societas Europaea, Europäische Gesellschaft |
| SEC | United States Securities and Exchange Commission |
| StGB | Strafgesetzbuch |

| | |
|---|---|
| StPO | Strafprozessordnung |
| StromNEV | Verordnung über die Entgelte für den Zugang zu Elektrizitätsversorgungsnetzen (Stromnetzentgeltverordnung - StromNEV) |
| StuB | Steuern und Bilanzen (Zeitschrift) |
| TransPuG | Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19.07.2002, BGBl. I, S. 2681 |
| Tz. | Teilziffer |
| u.a. | unter anderem |
| überarbeitete EU-Abschlussprüferrichtlinie | im Jahr 2014 durch die Richtlinie 2014/56/EU geänderte Fassung der EU-APRiLi |
| überarbeitete EU-APRiLi | im Jahr 2014 durch die Richtlinie 2014/56/EU geänderte Fassung der EU-APRiLi |
| VAG | Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG) |
| Var. | Variante |
| Verfahrensordnung der APAS | Verfahrensordnung der Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle für die Durchführung der Inspektionen nach §§ 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, 62b WPO und der berufsrechtlichen Ermittlungen nach § 66a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und 3 WPO |
| VersR | Versicherungsrecht (Zeitschrift) |
| vgl. | vergleiche |
| VO 1/2006 | Gemeinsame Stellungnahme: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006) des IDW und der WPK |
| Vol. | Volume |
| WiPrüfVO | Verordnung zur Geschäftsführung der Prüfungsstellen und der Beschwerdeausschüsse nach § 106c des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Wirtschaftlichkeitsprüfungs-Verordnung - WiPrüfVO) |
| WM | Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift) |

| | |
|---|---|
| WPAnrV | Verordnung über die Voraussetzungen der Anerkennung von Studiengängen nach § 8a der Wirtschaftsprüferordnung und über die Anrechnung von Prüfungsleistungen aus Studiengängen nach § 13b der Wirtschaftsprüferordnung (WirtschaftsprüfungsexamensAnrechnungsverordnung - WPAnrV) |
| WPg | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift) |
| WpHG | Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz - WpHG) |
| WPK | Wirtschaftsprüferkammer |
| WPK Mag. | WPK Magazin (Zeitschrift) |
| WPO | Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) |
| WPO 1961 | Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) vom 24.07.1961, BGBl. I 1961, S. 1049 |
| WPOÄG | Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeiten der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG) vom 19.12.2000, BGBl. I, S. 1769 |
| ZCG | Zeitschrift für Corpoate Governance |
| ZfB | Zeitschrift für Betriebswirtschaft |
| ZGR | Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht |
| ZHR | Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht |
| ZIP | Zeitschrift für Wirtschaftsrecht |
| zit. | zitiert |
| ZVglRWiss | Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft |

# A. Einleitung

## *I. Problemaufriss und Ziel der Untersuchung*

Für das Funktionieren der Kapitalmärkte ist das Vertrauen in die Finanzberichterstattung der Unternehmen essenziell. Um dieses Vertrauen zu sichern, wurde im Jahr 1931 in Deutschland die Pflichtprüfung eingeführt. Die Etablierung des Abschlussprüfers als „Garant der aktienrechtlichen Publizität“[1], die sich in der Kontroll- und Beglaubigungsfunktion der Abschlussprüfung manifestierte, war jedoch nicht das alleinige Ziel. Vielmehr sollte der Abschlussprüfer nach dem Willen des Gesetzgebers von 1931 gleichzeitig auch als Unterstützer des Aufsichtsrats im Hinblick auf dessen Überwachungsaufgabe dienen (siehe näher unter B.II.). Diese Doppelrolle des Abschlussprüfers besteht nach deutschem Recht bis heute fort. Auch der europäische Gesetzgeber, der zunächst die Kontroll- und Beglaubigungsfunktion betonte, hat mittlerweile die Unterstützungsfunktion der Abschlussprüfung anerkannt. In jüngster Zeit wird darüber hinaus zunehmend auch eine Informationsfunktion der Abschlussprüfung gegenüber Behörden gesehen (siehe näher unter B.II.1.c)cc)).

Damit die Abschlussprüfung ihre vom Gesetzgeber vorgesehenen Funktionen erfüllen kann, haben sowohl der deutsche als auch der europäische Gesetzgeber ein umfassendes Regelwerk aufgestellt. Auf Grundlage der formellen Gesetze wurden zudem Verordnungen und Satzungen mit weiteren Anforderungen bezüglich der Abschlussprüfung erlassen. All‘ diese die Abschlussprüfung betreffenden Gesetze sollen im Rahmen dieser Arbeit in zwei Kategorien eingeteilt werden, und zwar in Qualitätsanforderungen an die Abschlussprüfung und Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen:

Als gesetzliche Qualitätsanforderungen sind diejenigen gesetzlichen Bestimmungen anzusehen, die den Abschlussprüfer verpflichten und gleichzeitig unmittelbar sicherstellen sollen, dass die Abschlussprüfung ihre gesetzlichen Funktionen erfüllt. Hierzu gehören – wie noch näher ausgeführt werden wird – sowohl die gesetzlichen Anforderungen, welche die Urteilsfreiheit, Urteilsfähigkeit und sachgerechte Urteilsbildung sowie das

1 Vgl. Hommelhoff, in: Die Aktienrechtsreform am Ende der Weimarer Republik, S. 85

öffentliche Ansehen der Abschlussprüfer gewährleisten sollen, als auch die gesetzlichen Bestimmungen zur Kommunikation des Abschlussprüfers gegenüber Aufsichtsrat und Vorstand, den Abschlussadressaten sowie Behörden. Für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten dabei häufig strengere Anforderungen, da der Gesetzgeber – wie noch erörtert werden wird – ihnen eine besondere öffentliche Bedeutung beimisst.

Unter die gesetzlichen Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen fallen diejenigen gesetzlichen Bestimmungen, durch die der Gesetzgeber die Einhaltung der gesetzlichen Qualitätsanforderungen gewährleisten will – sei es, indem er vorbeugend Verstöße gegen Qualitätsanforderungen zu verhindern sucht oder indem bereits erfolgte Verstöße sanktioniert – und die somit mittelbar dafür Sorge tragen, dass die Abschlussprüfung ihre Funktionen erfüllt. Die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen können in interne – d.h. primär im Zuständigkeitsbereich des Abschlussprüfers liegende Mechanismen – und externe Mechanismen unterteilt werden. Bei den externen Qualitätssicherungsmechanismen, zu denen insbesondere die Berufsaufsicht über die Abschlussprüfer gehört, ist zudem nach präventiven und repressiven Mechanismen zu differenzieren. Während die präventiven Mechanismen primär der Gefahrenabwehr dienen, sorgen die repressiven Mechanismen für die Sanktionierung bereits erfolgter Verstöße. Ebenso wie für die gesetzlichen Qualitätsanforderungen gelten für die gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen strengere Vorgaben im Rahmen der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Zu den externen gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen gehört auch die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss, die sich aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG ergibt. Hiernach muss sich der Aufsichtsrat insbesondere mit der Auswahl des Abschlussprüfers sowie dessen Unabhängigkeit und mit zusätzlich durch diesen erbrachten Leistungen an das Unternehmen befassen. Weitergehende und präzisere Vorgaben zur Auswahl des Abschlussprüfers und zur Überwachung der Unabhängigkeit lassen sich der EU-Abschlussprüferverordnung entnehmen, die für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt. Gemäß § 111 Abs. 2 S. 3 AktG i.V.m. § 318 Abs. 1 S. 4 HGB ist der Aufsichtsrat zudem zuständig für die Erteilung des Prüfungsauftrags. Darüber hinaus normiert § 171 Abs. 2 S. 3 AktG die Pflicht des Aufsichtsrats, in seinem Bericht an die Hauptversammlung Stellung zum Ergebnis der Abschlussprüfung zu beziehen. Abgesehen von der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers macht das Gesetz damit nur sehr allge-

mein gehaltene Vorgaben zum Überwachungsgegenstand und der Überwachungsintensität. Nicht unmittelbar aus dem Gesetz ersichtlich ist beispielsweise, in welchem Umfang der Aufsichtsrat die Einhaltung der gesetzlichen Qualitätsanforderungen überwachen muss. Um Gegenstand und Intensität der Überwachungsaufgabe näher einzugrenzen, ist insbesondere zu klären, welchen Sinn und Zweck die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat nach dem Gesetz hat, d.h. welche Rolle ihr bei der Gewährleistung der Funktionen der Abschlussprüfung und im System der übrigen Qualitätssicherungsmechanismen nach dem Gesetz zukommt. Die Beantwortung dieser Frage ist auch Voraussetzung dafür, die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat in der Corporate Governance einzuordnen – und zwar sowohl in Bezug auf das geprüfte Unternehmen als auch auf den Abschlussprüfer.

In der juristischen Literatur werden Gegenstand und Intensität der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat nur am Rande behandelt. Auch in der Praxis herrscht Unsicherheit darüber, ob und wie der Aufsichtsrat die Abschlussprüfung überwachen muss; zuletzt trat dies im Rahmen der Konsultation zur Novelle des Deutschen Corporate Governance Kodex von 2020 deutlich zu Tage (siehe unter H. (Einleitung)).

Ziel dieser Arbeit ist daher, das die Funktionen der Abschlussprüfung gewährleistende Regelwerk – d.h. die gesetzlichen Qualitätsanforderungen und gesetzlichen Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen – herauszuarbeiten und hierauf aufbauend die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats in Bezug auf die Abschlussprüfung rechtlich näher einzugrenzen und in die Corporate Governance einzuordnen.

## *II. Gang der Untersuchung*

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

Für ein besseres Verständnis der darauffolgenden Ausführungen werden sodann im Kapitel C. zunächst die gesetzlichen Qualitätsanforderungen und die gesetzlichen Vorgaben zu Qualitätssicherungsmechanismen in ihrer rechtsgeschichtlichen Entwicklung dargestellt sowie ihre unterschiedlichen Rechtsquellen und ihre Interpretation beleuchtet. Anschließend werden die gesetzlichen Qualitätsanforderungen zur Gewährleistung der Urteilsfreiheit, der Urteilsfähigkeit, der sachgerechten Urteilsbildung und des öffentlichen Ansehens des Abschlussprüfers (Kapitel D.) sowie die gesetzlichen Qualitätsanforderungen an die Kommunikation des Abschlussprüfers (Kapitel E.) analysiert. In einem kurzen Zwischenfazit werden in Kapitel F. die wichtigsten Erkenntnisse zu den gesetzlichen Qualitätsanforderungen kurz zusammengefasst. Das darauffolgende Kapitel G. widmet sich den gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen, durch die die Einhaltung der gesetzlichen Qualitätsanforderungen sichergestellt werden soll.

Im folgenden Kapitel H. soll die gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat, die ebenfalls zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmechanismen gehört, umfassend erörtert werden. Während das Gesetz jedoch präzise Vorgaben für die übrigen internen und externen Qualitätssicherungsmechanismen und ihre wechselseitigen Verschränkungen enthält, ergibt sich aus ihm nicht unmittelbar, welche Rolle der Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat bei der Erfüllung der Funktionen der Abschlussprüfung und im System der Qualitätssicherungsmechanismen nach dem Gesetz zukommt. Diesen Fragen soll – nachdem die sich unschwer aus dem Gesetz ergebenden Anforderungen an die Überwachungspflicht beleuchtet wurden – auf den Grund gegangen werden, um so Gegenstand und Intensität der Überwachungspflicht einzugrenzen. Eine weitere Eingrenzung von Gegenstand und Intensität soll dabei über die Besonderheiten des Aufsichtsratsmandats vorgenommen werden. Basierend auf den erlangten Erkenntnissen soll die Abschlussprüfungsüberwachung durch den Aufsichtsrat abschließend auch in die Corporate Governance eingeordnet werden. Die Arbeit schließt mit einem Fazit und Ausblick (Kapitel I.).

Nach Fertigstellung der Dissertation wurden als Reaktion auf den Wirecard-Skandal der Referentenentwurf und anschließend der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarkintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) veröffentlicht. Die geplanten Neuerungen werden im Rahmen des Ausblicks in Kapitel I. behandelt.