

## Fall 9: Prüfungsbericht

### *Sachverhalt:*

Die börsennotierte M-AG hat im abgelaufenen Geschäftsjahr die bereits in den vergangenen Jahren begonnene strategische Neuausrichtung von einem Industrie-Mischkonzern hin zu einem IT-Konzern fortgesetzt. Im Rahmen dieser Neuausrichtung wurden mehrere Tochtergesellschaften, die seit Jahrzehnten im Konzernabschluss enthalten waren, verkauft; gleichzeitig wurden einige Akquisitionen betrieben, davon mehrere Einzelunternehmen.

Als Folge des erheblichen Abgangs und Zugangs von konsolidierten Tochterunternehmen hat sich die Bilanzposition des Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung im Vergleich zur Bilanzsumme, aber auch im Vergleich zum Eigenkapital erheblich erhöht. Dem Konzernabschluss nach HGB sind jedoch nur Informationen im Rahmen eines Anlagespiegels sowie allgemeine Erläuterungen zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entnehmbar, z.B.: „Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Kapitalkonsolidierung werden aktiviert und über einen Zeitraum von 5 bis 20 Jahren planmäßig abgeschrieben.“

### *Aufgabenstellung:*

- Welche Prüfungsberichtspflichten sind bei der M-AG zu beachten?
- Ergeben sich bei der M-AG Konsequenzen für die Vorwegberichterstattung im Prüfungsbericht?
- Ergeben sich bei der M-AG Konsequenzen für die Hauptteile des Prüfungsberichts?
- Ergeben sich bei der M-AG Konsequenzen für die besonderen Teile des Prüfungsberichts?

## **I. Lösung nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung**

### **1. Prüfungsberichtspflichten**

#### **a) Überblick über die Prüfungsberichtspflichten**

Der Abschlussprüfer hat gemäß § 321 HGB sowie gemäß IDW PS 450 „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ über die von ihm durchgeführte Prüfung des Unternehmens bzw. des Konzerns schriftlich Bericht

zu erstatten.<sup>438</sup> Dieser Prüfungsbericht dient einerseits dem Geprüften als Nachweis der ordnungsmäßigen Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung sowie der Beachtung der gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung,<sup>439</sup> zudem kommt ihm die Aufgabe zu, dem Kontrollgremium der geprüften Gesellschaft als „zentrale[s] Instrument“<sup>440</sup> im Rahmen der Durchführung seiner Überwachungsaufgabe zu fungieren (IDW PS 450.1). Zusätzlich dient der Prüfungsbericht dem Abschlussprüfer als Rechtsdokument zum exkulpierten Nachweis der von ihm durchgeführten Prüfungen sowie der von ihm erlangten Prüfungsergebnisse.<sup>441</sup>

Der Prüfungsbericht ist gemäß § 321 Abs. 5 HGB den gesetzlichen Vertretern des geprüften Unternehmens vorzulegen. Bei Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat ist er diesem vorzulegen; dem Vorstand ist dann vor Zuleitung an den Aufsichtsrat „Gelegenheit zur Stellungnahme“ zu geben. Der Prüfungsbericht ist mithin ein Informationsinstrument interner Art.<sup>442</sup> Im Gegensatz zum Bestätigungsvermerk, der auch ein Informationsinstrument bezüglich des Ergebnisses der Prüfung des Unternehmens darstellt, verbleibt er entsprechend seiner Informations- und Unterstützungsfunktion<sup>443</sup> innerhalb der für die Leitung und Kontrolle eines Unternehmens relevanten Organe und wird nicht offengelegt.<sup>444</sup> Nur in besonderen Fällen, wie bspw. der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, kann Gesellschaftern und Gläubigern das Recht der Einsichtnahme in den Prüfungsbericht zustehen (§ 321a HGB).

Dieser Status als internes Informationsinstrument ermöglicht, dass – im Gegensatz zum Bestätigungsvermerk – weitgehend „offen und rückhaltlos“<sup>445</sup> Bericht erstattet werden kann; er begründet sich im entsprechend ausgestalteten System der Un-

---

438 Der IDW PS 450 wird zurzeit überarbeitet. Vgl. IDW, Entwurf einer Neufassung des IDW-Prüfungsstandards „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n. F.)“, IDW Life 2017, S. 201.

439 Vgl. *Wiedmann*, Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 2.

440 *Hommelhoff*, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung (Teil I), BB 1998, S. 2567 (S. 2572).

441 Vgl. *Pfitzer/Orth*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 9; vgl. zu den Nachweisfunktionen ferner *Plendl*, in: Ballwieser u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (2002), Sp. 1777 (Sp. 1780).

442 Vgl. *Hense*, Der Prüfungsbericht hat zu viele Empfänger – auch ein Beitrag zur besseren Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, in: Förtsche u. a. (Hrsg.), FS Budde (1995), S. 289 (S. 290–298).

443 Vgl. *Plendl*, in: Ballwieser u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (2002), Sp. 1777 (Sp. 1779 f.).

444 *Zimmer* folgert schon daraus, dass „der Prüfungsbericht wesentlich mehr Informationen [enthält] als der Bestätigungsvermerk, der sich an alle am Unternehmen Interessierten richtet und deshalb veröffentlicht werden muss“, *Zimmer*, in: Ulmer (Hrsg.), HGB-Bilanzrecht (2002), § 321 HGB, Rn. 1.

445 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (2000), § 321 HGB, Rn. 22.

ternehmenskontrolle in Deutschland.<sup>446</sup> Zwischenzeitlich hat die Europäische Union den Wert einer internen Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsorgan des Unternehmens erkannt und schreibt für Unternehmen von öffentlichem Interesse einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss vor (Art. 11).<sup>447</sup> Materiell geht diese Vorschrift nur punktuell über die deutschen Vorschriften zum Prüfungsbericht hinaus. Durch Aufnahme neu geforderter Bestandteile (bspw. der Darlegung von Wesentlichkeitsgrenzen) in den Prüfungsbericht kann dieser Vorschrift ohne die Notwendigkeit der Erstellung eines zusätzlichen Berichts entsprochen werden.<sup>448</sup>

## **b) Anwendung auf den Fall: Berichtspflichten bei der Prüfung der M-AG**

Bei der Prüfung der M-AG handelt es sich um eine gesetzliche Pflichtprüfung, die der Aufsichtsrat der M-AG in Auftrag gegeben hat. Somit hat der Abschlussprüfer der M-AG gemäß § 321 HGB einen Prüfungsbericht zu erstellen, der dem Aufsichtsrat der M-AG vorzulegen ist, nachdem dem Vorstand der M-AG die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde. Als berufsständische Norm hat der Abschlussprüfer der M-AG die Konkretisierungen des IDW PS 450 „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ zu beachten.

## **2. Vorwegberichterstattung**

### **a) Stellungnahme des Abschlussprüfers zur Beurteilung der Lage des geprüften Unternehmens durch dessen gesetzliche Vertreter**

Der Abschlussprüfer hat zunächst in einem Vorwegbericht eine eigene Stellungnahme bzw. „einen eigenen Kommentar gegenüber dem Aufsichtsrat“<sup>449</sup> abzugeben „zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens oder Konzerns durch die gesetzlichen Vertreter“ (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB); dies geschieht durch Hervorhebungen,

446 Vgl. *Pfitzer/Orth*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 6 f. Vgl. grundlegend: *Wüstemann*, Disclosure Regimes and Corporate Governance, Journal of Institutional and Theoretical Economics 2003, S. 717 (S. 721 f.); *Leuz/Wüstemann*, The Role of Accounting in the German Financial System, in: Krahen/Schmidt (Hrsg.), The German Financial System (2004), S. 450 (S. 464 f.).

447 Vgl. Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.4.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABIEU v. 27.5.2014, L 158, S. 196–226.

448 Zu den neuen und erweiterten Berichtspflichten vgl. *Ratzinger-Sakel*, Welche Veränderungen erfährt die Berichterstattung des Abschlussprüfers?, WPg 2016, S. 1217 (S. 1220).

449 *Hommelhoff*, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung (Teil I), BB 1998, S. 2567 (S. 2570).

Erläuterungen und Beurteilungen der Aussagen der gesetzlichen Vertreter zur Lage des geprüften Unternehmens sowie durch eine „sorgfältige eigene betriebswirtschaftliche Analyse der Lage (bzw. der einzelnen Teilaspekte hierzu)“. Ziel ist es, den Adressaten des Prüfungsberichts, dabei insbesondere denen, die nicht an der Erstellung des Lageberichts beteiligt sind, eine „Grundlage einer eigenen Beurteilung“<sup>450</sup> der Lage des geprüften Unternehmens zu geben (IDW PS 450.29).<sup>451</sup> Diese Anforderung des § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB beinhaltet die Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts des geprüften Unternehmens unter der Einschränkung, dass „die geprüften Unterlagen und der Lagebericht oder der Konzernlagebericht eine solche Beurteilung erlauben“<sup>452</sup>. Diese Prüfungsberichtspflicht stellt jedoch keine Anforderungen an den Abschlussprüfer, selbst eine eigene Beschreibung der Lage des geprüften Unternehmens abzugeben;<sup>453</sup> so wird z. B. darauf hingewiesen, dass der Abschlussprüfer eine Stellungnahme nicht abgeben kann und auch nicht muss, wenn das geprüfte Unternehmen (pflichtwidrig) keinen (Konzern-)Lagebericht aufstellt (IDW PS 450.33).<sup>454</sup> Zudem wird angemerkt, dass der Abschlussprüfer im (intern verbleibenden) Prüfungsbericht nicht die Verpflichtung der geprüften Gesellschaft ersetzen kann, die im (zu veröffentlichenden) Lagebericht geforderten Informationen zu geben; vielmehr sei es Sinn und Zweck, „die durchweg subjektiven Darlegungen des Vorstands zur Unternehmenslage aus dem Blickwinkel eines sachkundigen Dritten distanziert zu verobjektivieren“<sup>455</sup>.

## b) Anwendung auf den Fall: Vorwegberichterstattung bei der M-AG

Im Rahmen der (Konzern-)Lageberichterstattung kommt die Beurteilung der Lage durch den Vorstand der M-AG zum Ausdruck. Im Rahmen dieser Beurteilung dürfte bei der M-AG insbesondere auf Auswirkungen der Käufe und Verkäufe von Tochterunternehmen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einzugehen sein. Zu dieser Beurteilung der Lage hat der Abschlussprüfer der M-AG eine Stellungnahme abzugeben. In dieser könnte der Abschlussprüfer die Bedeutung der Unternehmenskäufe und -verkäufe hervorheben und die vom Vorstand der M-AG beschriebenen Auswirkungen näher beschreiben und beurteilen.

---

450 Schmidt/Poullie, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 321 HGB, Rn. 18 (beide Zitate).

451 Vgl. Pfitzer/Orth, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 41.

452 Vgl. dazu Moxter, Die Vorschriften zur Rechnungslegung und Abschlussprüfung im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, BB 1997, S. 722 (S. 727).

453 Vgl. Zimmer, in: Ulmer (Hrsg.), HGB-Bilanzrecht (2002), § 321 HGB, Rn. 18; Pfitzer/Orth, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 42; Wiedmann, Bilanzrecht (2014), § 321 HGB, Rn. 15.

454 Vgl. Schmidt/Poullie, in: Grottel u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016), § 321 HGB, Rn. 19.

455 Hommelhoff, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung (Teil I), BB 1998, S. 2567 (S. 2571).