

- ▶ Der Widerruf eines bestehenden Prüfungsauftrags nach § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB setzt die Bestellung eines anderen Abschlussprüfers unter Beachtung des § 318 Abs. 3 HGB voraus.
- ▶ Die Kündigung eines bestehenden Prüfungsauftrags ist gemäß § 318 Abs. 6 Satz 2 HGB nur aus wichtigem Grund möglich.

Diese restriktiven Regelungen dienen dem Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Fall der gesetzlichen Abschlussprüfung. Vor diesem Hintergrund soll die neue Vorschrift verhindern, dass der Abschlussprüfer und das zu prüfende Unternehmen sich während der Laufzeit des Prüfungsvertrags unzulässigerweise – und unbemerkt – einvernehmlich trennen.

Sowohl der Abschlussprüfer als auch die geprüfte Gesellschaft sollen ihre Einschätzung der Sachlage darlegen und insb. die Gründe angeben, auf denen die außerplanmäßige Beendigung der Beauftragung basiert. Die WPK soll durch die Mitteilung in die Lage versetzt werden, deren Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

4. Pflichten der gesetzlichen Vertreter im Rahmen der Abschlussprüfung

4.1 Allgemeine Bestimmungen

Die in § 320 HGB kodifizierten Auskunftspflicht und Vorlagepflicht sollen sicherstellen, dass die Abschlussprüfung ordnungsmäßig durchgeführt werden kann; sie dienen insoweit zum Schutz des Prüfers sowie der Qualität und Verlässlichkeit seiner Arbeit. Die gesetzlichen Vertreter müssen im Rahmen der Abschlussprüfung insb.

- ▶ den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach deren Aufstellung vorlegen,
- ▶ dem Abschlussprüfer die Durchführung der notwendigen Prüfungshandlungen gestatten, insb. die Vornahme von Bestandserhebungen sowie
- ▶ weitere notwendigen Informationen bereitstellen und Nachweise beschaffen.

Die Erreichung der Prüfungsziele setzt voraus, dass dem Prüfer die Möglichkeit eingeräumt wird, die hierfür notwendigen Unterlagen des Unternehmens einzusehen. Da die Abschlussprüfung nicht den Umfang einer Unterschlagungsprüfung einnimmt, sondern den Grundsätzen der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu genügen hat, ist das Einsichtsrecht des Abschlussprüfers begrenzt; auch steht ihm kein „Durchsuchungsrecht“ zu.

Die grobe Verletzung der Verpflichtungen nach § 320 HGB durch die gesetzlichen Vertreter kann im Extremfall eine Kündigung seitens des Abschlussprüfers nach sich ziehen. Zeigen die gesetzlichen Vertreter keinerlei Prüfungsbereitschaft und behindern die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers, indem sie z. B. notwendige Unterlagen und Informationen zurückhalten oder die Kontaktaufnahme des Abschlussprüfers mit dem Unternehmensanwalt verhindern, so begründet dies wesentliche Prüfungshemmnisse und letztlich auch wichtige Kündigungsgründe.

Die Vorschriften des § 320 HGB sind auf gesetzliche, nicht aber auf freiwillige Prüfungen anzuwenden. Allerdings empfiehlt sich auch bei letzteren eine vertragliche Vereinbarung, dass sich die Gesellschaft zur Unterstützung der Prüfung in analoger Anwendung des § 320 HGB verpflichtet, um eine ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung zu gewährleisten.

4.2 Vorlagepflicht der gesetzlichen Vertreter

§ 320 Abs. 1 Satz 1 HGB verlangt von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft, dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss sowie den Lagebericht unverzüglich nach Aufstellung vorzulegen.

Die formale Auslegung einer „Vorlage nach Fertigstellung“ ist allerdings aufgrund der zunehmenden Komplexität der Rechnungslegung und des ständig wachsenden Termindrucks nicht mehr zeitgemäß. Vielmehr werden die Abschlussdaten zeitlich parallel zur Prüfung konkretisiert bzw. ist der Jahresabschluss erst zum Ende der Prüfung aufgestellt. Insoweit können auch Änderungen der Abschlussdaten seitens des verantwortlichen Managements nach Vorlage beim Abschlussprüfer nicht beanstandet werden.

Keinesfalls darf der Abschlussprüfer Entscheidungen bzgl. der Ausübung von Ansatz und Bewertungswahlrechten treffen, da dies eine Besorgnis der Befangenheit nach § 319 HGB begründet.

Die Vorlagepflicht der gesetzlichen Vertreter ist unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern zu erfüllen. Eine zeitliche Konkretisierung kann indirekt aus § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB abgeleitet werden, wonach der Jahresabschluss und Lagebericht in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vorausgegangene Geschäftsjahr aufzustellen sind.

§ 320 Abs. 2 Satz 2 HGB räumt dem Abschlussprüfer die Möglichkeit ein, bestimmte Prüfungshandlungen im Rahmen von sog. Vor- oder Zwischenprüfungen zeitlich vorzuziehen, um auf diese Weise die Hauptprüfung zu entlasten. Jedenfalls ab einer gewissen Unternehmensgröße ist dies aufgrund des gesetzten Termindrucks unabdingbar und gängige Praxis. Die Prüfung des internen Kontrollsystems, weitere Systemprüfungen oder Teile der Buchführung werden bspw. vor der eigentlichen Hauptprüfung untersucht, ebenso werden Saldenbestätigungen frühzeitig eingeholt.

Die Rechte des Abschlussprüfers bzw. Pflichten der gesetzlichen Vertreter gemäß § 320 Abs. 1 und 2 HGB gelten für vorgezogene Prüfungshandlungen und gemäß § 320 Abs. 3 HGB für Konzernabschlussprüfungen im gleichen Maße wie für Hauptprüfungen.

4.3 Einsichts- und Auskunftsrechte des Abschlussprüfers

§ 320 Abs. 1 Satz 2 HGB schreibt vor, dass die gesetzlichen Vertreter dem Abschlussprüfer zu gestatten haben, die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände und Schulden zu prüfen. Ihm müssen die Buchhaltung und sämtliche schriftlich dokumentierten Informationen zugänglich gemacht werden, die nach seinem pflichtmäßigen Ermessen für die Erledigung des Prüfungsauftrags notwendig sind. Falls notwendige Informationen dem Abschlussprüfer (noch) nicht gegeben werden können, so ist die Prüfung zu verschieben oder zu unterbrechen, es sei denn, es handelt sich um unwesentliche Prüffelder.

Die Bestandsprüfung umfasst z. B. die Inventurbeobachtung und Einholung von Saldenlisten für Forderungen und Schulden; ausdrücklich aufgeführt sind die Kasse, Wertpapiere und Warenbestände (§ 320 Abs. 1 Satz 2 HGB). Um sich von der Existenz und dem Zustand des Anlage- und Umlaufvermögens zu überzeugen, ist dem Abschlussprüfer überdies die Möglichkeit von Betriebsbesichtigungen einzuräumen.

Das Einsichtsrecht richtet sich auf Handelsbücher, Nebenbücher, Unterlagen zu Bestandsaufnahmen, Belege, Handelsbriefe, Protokolle, Verträge u.Ä.; außerdem auf die Betriebsbuchhaltung, Kalkulations- und Planungsrechnungen sowie die Betriebsstatistik. Daneben beinhaltet das Auskunftsrecht die Lesbarmachung IT-gestützter Daten. Sofern die Einsichtnahme für die Prüfung relevant ist oder sein kann, sind dem Abschlussprüfer auch vertrauliche Unterlagen der Gesellschaft offenzulegen, z. B. Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle.

Dem Abschlussprüfer ist daneben gestattet, Kopien anzufertigen und Saldenbestätigungen von Dritten einzuholen, um sie als Prüfungsnachweis zu nutzen. Hierbei ist das Unternehmen vor einer unberechtigten Informationsweitergabe seitens des Abschlussprüfers wie auch seiner Gehilfen geschützt, da diese nach § 333 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V. mit §§ 43, 50 WPO der Verschwiegenheitspflicht unterliegen.

Unter die vom geprüften Unternehmen zu erbringenden Aufklärungen fallen insb. Auskünfte und Erklärungen, die i. d. R. mündlich erteilt werden. Demgegenüber sind Nachweise schriftliche Unterlagen, z. B. Grundbuchauszüge, Patente oder Bürgschaftserklärungen. Ebenso gehören hierzu Unterlagen, anhand derer sich der Abschlussprüfer selbständig überzeugen will, ob sie von Relevanz für die Rechnungslegung sind, z. B. Absatzverträge zur Beurteilung möglicher Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Der Abschlussprüfer sollte sich prüfungsrelevante Sachverhalte möglichst schriftlich bestätigen lassen; dies gilt insb. für mündliche Erklärungen der gesetzlichen Vertreter. Er hat zu berücksichtigen, dass mündliche Erklärungen jedenfalls keinen Ersatz für alternative Prüfungsnachweise darstellen, die üblicherweise eingeholt werden können (z. B. Kauf- oder Kreditverträge, Saldenbestätigungen, Prozessakten). Kann der Abschlussprüfer keine aussagefähigen und verlässlichen Prüfungsnachweise einholen, obwohl diese unter üblichen Umständen verfügbar sein müssten, so begründet dies ein Prüfungshemmnis mit eventuellen Auswirkungen auf Prüfungsbericht bzw. Bestätigungsvermerk (IDW PS 303 n. F., Tz. 16 f.).

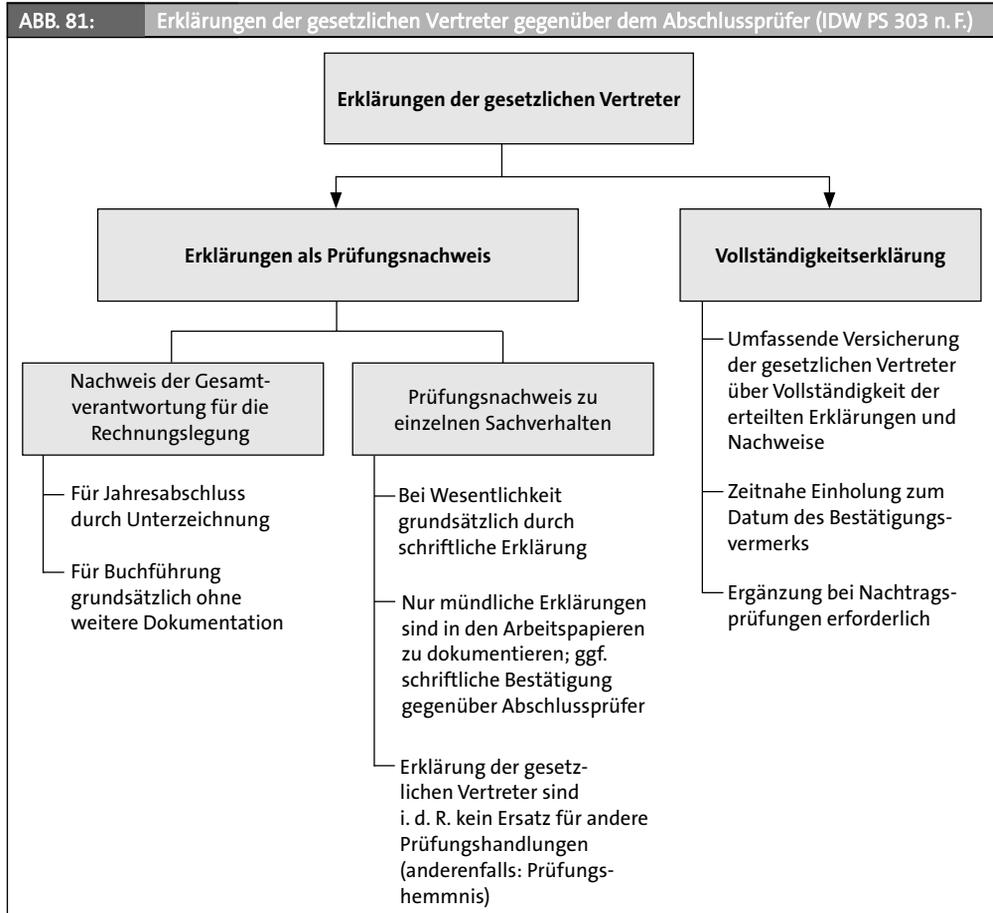
4.4 Vollständigkeitserklärung

Ein Grundsatz ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen besteht darin, dass sich der Abschlussprüfer am Ende der Prüfung von den gesetzlichen Vertretern, die die Verantwortung für den Abschluss und den Lagebericht innehaben, eine sog. **Vollständigkeitserklärung** ausstellen lässt (IDW PS 303 n. F., Tz. 21). Diese versichern insoweit, dass die Bücher und Schriften sowie die erteilten Auskünfte und Nachweise zum Jahresabschluss und Lagebericht vollständig sind.

Die Vollständigkeitserklärung sollte zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks eingeholt werden und entsprechend datiert sein; andernfalls empfiehlt sich für den Prüfer die Einholung weiterer ergänzender Erklärungen (IDW PS 303 n. F., Tz. 24 f.).

Hat der Abschlussprüfer erhebliche Zweifel an der Integrität der gesetzlichen Vertreter und gelangt deshalb zu dem Schluss, dass die Vollständigkeitserklärung oder der Nachweis der Gesamtverantwortung für die Rechnungslegung nicht verlässlich ist, oder geben die gesetzlichen Vertreter diese Erklärung nicht ab, so ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (IDW PS 303 n. F., Tz. 19).

Bei Widersprüchlichkeiten der Erklärungen der gesetzlichen Vertreter hat der Abschlussprüfer mögliche Auswirkungen auf die Verlässlichkeit der Erklärungen und sonstigen Prüfungsnachweise zu beurteilen (IDW PS 303 n. F., Tz. 18).



Nach allgemeiner Berufsauffassung trägt der Abschlussprüfer das Prüfungsergebnis in einer Schlussbesprechung vor und überlässt den gesetzlichen Vertretern einen Entwurf des Prüfungsberichts. Diese haben damit noch die Möglichkeit, ergänzende Auskünfte zu erteilen bzw. zu aufgetretenen Zweifelsfragen Stellung zu nehmen.