

Nr. 187

Joachim Schindler

**Aktuelle Überlegungen zu Fraud und Illegal
Acts im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
unter besonderer Berücksichtigung der in der
EU geltenden Prüfungsgrundsätze**

2011

ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHES WIRTSCHAFTSRECHT

Vorträge und Berichte

Nr. 187

herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrums



Dr. Joachim Schindler

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, CA

Honorarprofessor an der Freien Universität Berlin,

Mitglied des Vorstands,

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Aktuelle Überlegungen zu Fraud und Illegal Acts im Rahmen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung der in der EU geltenden Prüfungsgrundsätze

Referat im Rahmen der Vortragsreihe
„Rechtsfragen der Europäischen Integration“

Bonn, den 24.01.2011

Copyright bei den Autoren

ausschließlich erhältlich beim Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht

www.zew.uni-bonn.de

Druck: Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Inhalt

1. Einführung: Zur Aktualität des Themas	1
2. Bedeutung des Testats im Hinblick auf die Aufdeckung von Verstößen	2
2.1. Abgrenzung zur Unterschlagungsprüfung	4
2.2. Weiterentwicklung der Abschlussprüfung	4
3. Begriffsbestimmungen	5
4. Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen	8
5. Berücksichtigung fraudrelevanter Risiken in der Abschlussprüfung	10
5.1. Das „Fraud Triangle“	10
5.2. Pflicht des Abschlussprüfers zur Vornahme fraudrelevanter Prüfungshandlungen	11
5.2.1. Kritische Grundhaltung („professional skepticism“)	11
5.2.2. Fraudrelevante Prüfungshandlungen	13
6. Reaktionen bei Hinweisen auf Fraud oder Illegal Acts	16
6.1. Ausweitung der Prüfungshandlungen	16
6.2. Prüfungspflicht bei einer durch das Unternehmen veranlassten Untersuchung	17
6.3. Mitteilungspflichten	19
6.4. Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk	20
6.5. Konsequenzen für den Prüfungsbericht	22
6.6. Mündliche Berichterstattung in der Sitzung des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses	22
7. Fazit	23

1. Einführung: Zur Aktualität des Themas

Die Nachrichtenagentur Reuters meldete am 19. Dezember 2010: „Ford kündigt Klage gegen betrügerische Mitarbeiter an“. Dem Agenturbericht zufolge haben etwa 100 Steuerfahnder und Polizisten die Geschäftsräume der Tochter des US-Konzerns sowie anderer Firmen im Raum Köln und mehrere Privatwohnungen wegen des Verdachts der Korruption durchsucht. Nach Angaben der Staatsanwaltschaft werden Mitarbeiter einer Ford-Abteilung, die europaweit mit Umbauten von Gebäuden und Produktionseinheiten betraut sind, verdächtigt, bestimmte Firmen bei der Auftragsvergabe bevorzugt und dafür "systematisch materielle Vorteile" erhalten zu haben.

Dieses Beispiel ist eines von vielen. Das Thema Wirtschaftskriminalität ist in den letzten Jahren zunehmend in den Blick einer breiteren Öffentlichkeit geraten. Gerade bei wirtschaftskriminellen Handlungen stehen die Unternehmensorgane im Blickpunkt der Öffentlichkeit. Sie müssen sich fragen lassen, was sie davon gewußt haben und welche Vorkehrungen sie getroffen haben, um derartige Vorgänge zu verhindern. Im Beispiel Ford wies die Unternehmensleitung Vorwürfe zurück, wonach organisatorische Mängel den Millionenbetrug begünstigt hätten: "Wir haben klare Kontrollmechanismen, die im täglichen Geschäft sehr gut greifen. Hier wurden sie durch die hohe kriminelle Energie der Mitarbeiter ausgehebelt.", so die Geschäftsführung.

Angesichts dieser öffentlichkeitswirksamen Fälle verwundert es nicht, dass eine Umfrage unter 300 Führungskräften ergab, dass von den Befragten 80 Prozent das Phänomen Wirtschaftskriminalität als ernsthaftes Problem für die Wirtschaft betrachteten. Noch im Jahre 2006 stimmten nur 71 Prozent dieser Aussage zu.¹ Die Manager nannten als betroffene Unternehmensbereiche an erster Stelle den Vertrieb, gefolgt von

¹ KPMG, Wirtschaftskriminalität in Deutschland, 2010, S. 4. Die Studie kann abgerufen werden unter <http://www.kpmg.de/Themen/17321.htm>.

Kreditgeschäft und Finanz- und Rechnungswesen. Diese veränderte Einstellung zeigt sich auch an den zum Teil erheblichen Investitionen in die Einrichtung von Präventionssystemen, die die Unternehmen in den letzten Jahren unternommen haben. So wurden Compliance-Funktionen im Unternehmen geschaffen, Berechtigungskonzepte eingerichtet und Grundsätze der Geschäftsethik („Code of Ethics“) verabschiedet. Kommt es zu Hinweisen auf kriminelle Handlungen, verfolgen die Unternehmen zunehmend eine „Null-Toleranz-Politik.“ Das Management dringt auf eine vollständige Aufklärung und sanktioniert derartige Handlungen konsequent und hierarchieunabhängig mit arbeitsrechtlichen, teilweise auch mit zivilrechtlichen Mitteln oder durch Einschaltung der Staatsanwaltschaft. Mit der Aufklärung des Sachverhaltes werden häufig externe Spezialisten, meist Rechtsanwaltskanzleien und Wirtschaftsprüfer beauftragt.

Auch der Abschlussprüfer muss sich mit diesen Fragen auseinandersetzen. Er ist es schließlich, der am Ende der Prüfung des Jahresabschlusses einen Bestätigungsvermerk, auch Testat genannt, abgeben muss.

2. Bedeutung des Testats im Hinblick auf die Aufdeckung von Verstößen

Die Abschlussprüfung hat die Verlässlichkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten.² Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers ist letztlich ein Signal für die Glaubwürdigkeit der Rechenschaftslegung des Vorstandes. Er erklärt damit, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- bzw. Konzernabschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht (vgl. § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB).

² Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Prüfungsstandard (PS) 200, Tz. 8, 2000, S. 280 (281). Zu dem Gesichtspunkt der Agency-Theorie vgl. auch Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., S. 37 ff.

Welche Aussagekraft kommt diesem Signal für die Aufdeckung von Verstößen, im Englischen fraud und illegal acts³, zu?

Die Öffentlichkeit betrachtet das Testat als „Gütesiegel“. Das Testat bescheinigt nicht nur die umfassende Richtigkeit der Rechnungslegung, sondern auch die gezielte Aufdeckung doloser Handlungen. Nun sollte der Wirtschaftsprüfer selbstverständlich solche Handlungen aufdecken. In dem Sinne, dass der Abschlussprüfer *alle* Formen von Verstößen im Unternehmen aufzudecken hat, kann dies der Abschlussprüfer aber nicht leisten. Das Gesetz geht von einer viel engeren Aufgabe des Abschlussprüfers aus. Nach § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB ist die Prüfung so anzulegen, dass Verstöße gegen die gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss wesentlich auswirken, *bei gewissenhafter Berufsausübung* erkannt werden.⁴ Das bedeutet, dass ein Abschlussprüfer – der sorgfältig arbeitet und sich an die Prüfungsstandards hält – auch dann nicht sorgfaltspflichtwidrig handelt, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass es zu Unregelmäßigkeiten gekommen ist.⁵ Damit wird nicht zuletzt dem Umstand Rechnung getragen, dass fraudulente Handlungen meist sorgfältig vorbereitet und verdeckt vorgenommen werden.⁶ Häufig wirken mehrere Personen kollusiv zusammen. Damit kommt jede Jahresabschlussprüfung an die Grenzen. Diese Differenz ist Kern der *Erwartungslücke*. Darunter ist die Abweichung zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit über Gegenstand und Aussagekraft der Abschlussprüfung auf der einen Seite und der öffentlichen

³ Im Folgenden wird der Begriff „illegal acts“ verwendet. Er ist ein eingeführter Begriff, der aus dem US-amerikanischen Recht stammt (vgl. etwa § 10A(b)(2) SEA)) und wird im Prüfungsstandard des AICPA Nr. 317.02 als Verstoß gegen Gesetze oder Verstöße definiert. Inhaltlich entspricht er dem in den internationalen Prüfungsstandards verwendeten Begriff „Non-Compliance“ (vgl. IFAC, ISA 250 [clarified] Tz. 11).

⁴ Zum Merkmal der Wesentlichkeit vgl. auch Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht/Burg/Müller, 2010, § 317 HGB Rn. 36 ff.

⁵ Zur Verbindlichkeit von Prüfungsstandards für den Abschlussprüfer vgl. IDW PS 201, Tz. 20, FN 2008, S. 172 (175).

⁶ Vgl. IFAC, ISA 204 [clarified] Tz. 6.

Wahrnehmung dessen, was die Abschlussprüfung tatsächlich leistet, zu verstehen.⁷

2.1. Abgrenzung zur Unterschlagungsprüfung

In diesem Zusammenhang möchte ich klarstellen, dass es nicht um eine gezielte Aufdeckung von fraud und illegal acts geht. Dies ist Gegenstand einer Unterschlagungsprüfung. Sie unterscheidet sich von der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung durch Aufgabe, Zwecksetzung und Verfahren.⁸ Die Pflichtprüfung ist stets eine Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften, während die Unterschlagungsprüfung der Prüfung einzelner betrieblicher Tätigkeiten und Geschäftsvorfälle dient und sich damit auf Teilgebiete des Unternehmens erstreckt. Die Jahresabschlussprüfung muss sich in der Regel weitgehend auf Stichproben beschränken, während die Unterschlagungsprüfung bestimmte Teilbereiche vollständig behandelt und zeitlich in der Regel größere Perioden abdeckt. Darüber hinaus geht die Unterschlagungsprüfung über die kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers hinaus und setzt ein besonderes Misstrauen des Unterschlagungsprüfers voraus.⁹

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Abschlussprüfer bei diesem Befund stehen bleiben können oder ob nicht vielmehr der Umfang der Prüfungshandlungen an das veränderte Umfeld angepasst werden sollte.

2.2. Weiterentwicklung der Abschlussprüfung

Noch vor gut zehn Jahren war es das allgemeine Verständnis, zumindest im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, dass die Aufdeckung von Unterschlagungen nicht Teil der Abschlussprüfung war. Das mittlerweile

⁷ Ausf. Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., S. 19 ff., S. 335 ff.; Münchener Kommentar HGB/Ebke, 2. Aufl., § 317 Rn. 66 m.w.N.

⁸ Vgl. IDW Fachgutachten 1/1937 i.d.F. 1990, FN 1990, S. 66.

⁹ Vgl. IDW PS 210, Tz. 15, FN 2006, S. 694 (698).

aufgehobene Fachgutachten 1/88 des Instituts der Wirtschaftsprüfer formulierte dazu, dass „gezielte Prüfungshandlungen zur Aufdeckung derartiger Tatbestände nicht Gegenstand der Abschlussprüfung ist.“¹⁰ Deshalb stand früher ein entsprechender Satz in jedem Prüfungsbericht auf der ersten Seite. Heute wird immerhin die bereits erwähnte gesetzliche Formulierung des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB wiedergegeben, wonach „die Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden.“ Diese Entwicklung hat dazu geführt, dass sich die Anforderungen an die Abschlussprüfer in diesem Bereich in den letzten zehn Jahren kontinuierlich erhöht haben.

Bevor auf die Pflichten des Abschlussprüfers im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen näher eingegangen wird, sind verschiedene Begriffe zu erläutern.

3. Begriffsbestimmungen

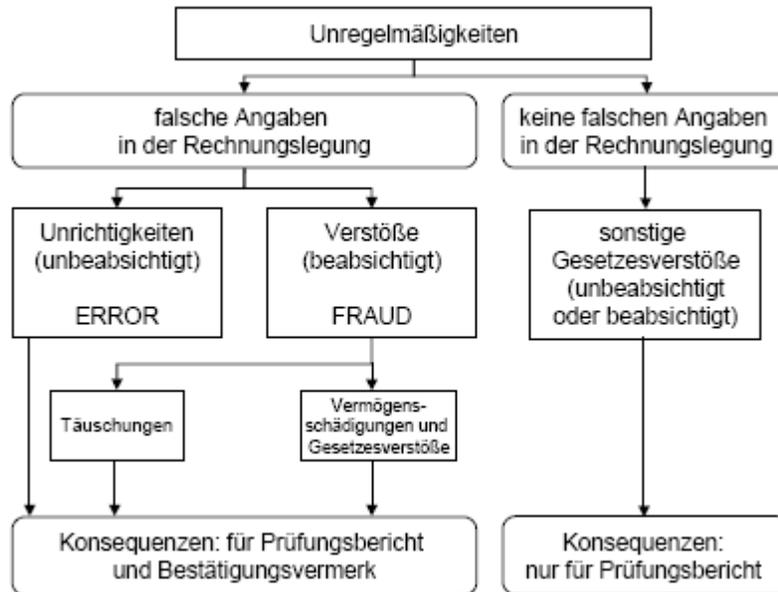
Die Begriffsbestimmungen sind den Internationalen Prüfungsgrundsätzen, den International Standards on Auditing – kurz ISA – entnommen.¹¹

Sämtliche Formen falscher Angaben bezeichnen wir als Unregelmäßigkeiten. Dabei kann es sich um solche handeln, die sich auf die Rechnungslegung auswirken. In diesem Fall sprechen wir von *Unrichtigkeiten bzw. Verstößen*. Es kann aber auch zu Unregelmäßigkeiten kommen, die sich nicht auf den Jahresabschluss auswirken und die zunächst nicht im Blickfeld des

¹⁰ WPg 1989, S. 9 (11, Nr. 3).

¹¹ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 11; ISA 250 [clarified] Tz. 12.

Abschlussprüfers sind. Das sind sogenannte *sonstige Gesetzesverstöße*. Die verschiedenen Formen lassen sich wie folgt zusammenfassen:¹²



Unrichtigkeiten stellen unbeabsichtigte falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht dar, die beispielsweise aus Schreib- oder Rechenfehlern, aber auch aus einer unbewusst falschen Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen oder der unzutreffenden Einschätzung von Sachverhalten resultieren. *Verstöße* sind dagegen falsche Angaben im Abschluss oder Lagebericht, die auf einem beabsichtigten Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätze beruhen.¹³

Sonstige Gesetzesverstöße sind beabsichtigte oder unbeabsichtigte Handlungen und Unterlassungen, die von den gesetzlichen Vertretern oder Mitarbeitern des geprüften Unternehmens begangen werden und in Widerspruch zu Gesetzen, Gesellschaftsvertrag oder Satzung stehen, die aber nicht zu falschen Angaben in der Rechnungslegung führen (ISA 250

¹² Das Schaubild ist IDW PS 210 Tz. 7 (FN 2006, S. 694 [697]) entnommen.

¹³ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified], Tz. 11.

[clarified], Tz. 11). Darunter fallen beispielsweise Verstöße gegen umweltrechtliche oder sozialversicherungsrechtliche Vorschriften.¹⁴

Über erkannte wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße muss der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk berichten.¹⁵ Stellt er bei der Durchführung der Prüfung Tatsachen fest, die sonstige Gesetzesverstöße erkennen lassen, hat er lediglich eine Hinweispflicht im Prüfungsbericht, wenn diese schwerwiegender Art sind (vgl. § 321 Abs. 1 S. 3 HGB). Darauf werde ich nachher zurückkommen.

Es gibt eine weitere Unterscheidung innerhalb der Verstöße. Nämlich Täuschungen und Vermögensschädigungen bzw. Gesetzesverstöße. Unter *Täuschungen* werden beabsichtigte Falschangaben im Abschluss und Lagebericht verstanden, wie zum Beispiel Fälschungen in der Buchführung oder deren Grundlagen, Buchungen ohne Vorliegen von entsprechenden Geschäftsvorfällen oder unterlassene Buchungen. In der Praxis gehen Täuschungen häufig einher mit der gezielten Umgehung des internen Kontrollsystems durch die gesetzlichen Vertreter oder andere Führungskräfte (sog. Management Override).¹⁶ Zu der zweiten Gruppe von Verstößen, den *Vermögensschädigungen*, zählt die Entwendung von Vermögensgegenständen des Unternehmens, etwa der Diebstahl von Vorräten oder die Unterschlagung von Geldmitteln.

In der Presse stehen immer wieder Fälle von Bestechungen im Blickpunkt der Berichterstattung. Der eingangs dargestellte Fall steht exemplarisch für viele weitere Beispiele. *Bestechungsgelder*, die ein Mitarbeiter des Unternehmens an einen Kunden zahlt, stellen auch dann eine Vermögensschädigung im Sinne des Prüfungsstandards dar, wenn dadurch das Unternehmen einen

¹⁴ Vgl. IFAC, ISA 250 [clarified], Tz. 6.

¹⁵ Vgl. IDW PS 210, Tz. 12, FN 2006, S. 694 (698).

¹⁶ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified], Tz. A4; IDW PS 210, Tz. 7, FN 2006, S. 694 (696); siehe auch *Schruff*, WPg 2003, S. 901.

Vorteil, etwa in Form eines Auftrags erhält. Wenn die Zahlung in der Buchhaltung nicht ausgewiesen wird, widerspricht dies dem Grundsatz der lückenlosen Erfassung aller rechnungslegungsrelevanten Geschäftsvorfälle (vgl. § 239 Abs. 2 HGB) und stellt einen Verstoß dar. Zur Begründung des Betriebskostenabzugs (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG) wird die Zahlung des Bestechungsgeldes häufig verdeckt ausgewiesen und beispielsweise als „Beratungshonorar“ oder als „Provision“ erfasst. Soweit diese als Aufwand erfasst sind, liegt noch keine falsche Angabe im Abschluss vor. Wenn der Betriebskostenabzug jedoch zu Unrecht vorgenommen wurde, führt dies zu einer falschen Darstellung des Steuerergebnisses im handelsrechtlichen Jahresabschluss und damit zu einem Verstoß.

Nimmt ein Mitarbeiter des Unternehmens eine Bestechungszahlung an, kann dies zu einer Vermögensschädigung führen, wenn es einen Vertrag zu Bedingungen eingeht, zu dem es diesen mit einem Dritten nicht eingehen würde.

In verschiedenen Fällen wurden für Bestechungsgelder „schwarze Kassen“ angelegt, die in der Rechnungslegung nicht ausgewiesen wurden und damit zu einer falschen Darstellung der Vermögenslage im Jahresabschluss führten. Meist kommt es aber nicht zu einer Falschdarstellung im Abschluss bzw. Lagebericht, sondern nur zu einem sonstigen Gesetzesverstoß.

4. Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen

Das HGB kennt keine Vorschriften zum Umfang der Prüfung.¹⁷ Es führt lediglich in § 317 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB aus, dass die Prüfung die Buchführung einzubeziehen habe, sowie sich darauf zu erstrecken habe, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung beachtet worden sind. Diese

¹⁷ Für Unternehmen bestimmter Branchen, wie z.B. für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, bestehen Regelungen (RechKredV, RechVersV, VO über den Prüfungsbericht).

Vorschrift habe ich eben bereits zitiert. Es hat sich deshalb eine Berufsübung herausgebildet, wonach das Institut der Wirtschaftsprüfer in Prüfungsstandards, Art und Umfang der Prüfungshandlungen niederlegt, die in Summe die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen bilden. Diese hat ein Abschlussprüfer bei seiner Prüfung zu beachten.¹⁸

Nun wurde vielerorts beklagt, dass die Unternehmen zwar zunehmend eine einheitliche, internationale Rechnungslegungssprache sprechen, die Wirtschaftsprüfer aber weiterhin nationalen Prüfungsstandards folgen. Deshalb wollte man zumindest in Europa einheitliche Prüfungsgrundsätze anwenden. Dabei hat man sich entschieden, nicht europäische Prüfungsregeln zu schaffen, sondern auf die bereits zitierten International Standards on Auditing (ISA) zurückzugreifen.

Nach § 317 Abs. 5 HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes¹⁹ sind Wirtschaftsprüfer daher verpflichtet, bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem sogenannten Komitologieverfahren angenommen worden sind.²⁰ Dieses Verfahren kennen wir bereits von der Anwendung der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS bzw. IAS) in Deutschland (vgl. § 315a HGB).²¹

Derzeit sind noch keine internationalen Prüfungsgrundsätze von der Europäischen Kommission angenommen.²² Damit dürfte auf absehbare Zeit auch nicht zu rechnen sein, weil die Kommission mit dem „*Green Paper*“ zur

¹⁸ Vgl. IDW PS 201, Tz. 20, FN 2008, S. 172 (175).

¹⁹ BilMoG vom 25.5.2009, BGBl. I S. 1102.

²⁰ Vgl. dazu Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht/*Burg/Müller*, 2010, § 317 HGB Rn. 127 ff.

²¹ § 315a HGB wurde durch das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4.12.2004 (BGBl. I S. 3166) aufgenommen. Zur Anwendung der IFRS vgl. *Buchheim/Knorr/Schmid*, KoR 2008, S. 334; *Inwinkl*, WPg 2007, S. 289; *Lanfermann/Röhrich*, BB 2008, S. 826.

²² Vgl. auch *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BilMoG, 2009, Kap. S. Rn. 24.

Abschlussprüfung und der Bearbeitung der Stellungnahmen aus der Praxis vollauf beschäftigt ist.²³

Für die deutsche Praxis hat diese Entwicklung ohnehin keine nennenswerten Auswirkungen, weil das IDW bei der Abfassung der deutschen Prüfungsstandards die internationalen Grundsätze weitestgehend berücksichtigt hat.

5. Berücksichtigung fraudrelevanter Risiken in der Abschlussprüfung

Wie haben Wirtschaftsprüfer nun im Rahmen der Abschlussprüfung mit dem Risiko von Unregelmäßigkeiten umzugehen? Zunächst müssen sie sich vergegenwärtigen, wann es zu fraud kommen kann und wer im Unternehmen dafür anfällig ist.

5.1. Das „Fraud Triangle“

Immer wieder wurden Versuche unternommen, das typische Profil eines Wirtschaftskriminellen zu identifizieren. Auch wenn sich viele Dinge auf den ersten Blick stark ähneln, sind Wirtschaftskriminelle alles andere als eine homogene Gruppe. Die Faktoren des wirtschaftskriminellen Handelns werden häufig mit dem sogenannten „Fraud Triangle“ beschrieben: *Motivation – Gelegenheit – Rechtfertigung*.²⁴

Lassen Sie mich diese drei Kategorien anhand einiger Stichworte illustrieren:

- *Motivation:*
 - persönlich (z. B. Krankheit),
 - finanziell (z. B. finanzielle Notlage)
 - tätigkeitsbezogen (z. B. drohender Wegfall des eigenen Arbeitsplatzes infolge von Restrukturierungsmaßnahmen)
- *Gelegenheit:*

²³ Einen Überblick über die Stellungnahme der EU-Kommission vermitteln *Kämpfer/Kayser/Schmidt*, DB 2010, S. 2457.

²⁴ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A1.

- fehlende Kontrollen (z. B. kein 4-Augen-Prinzip)
- ineffiziente Kontrollen (z. B. kein Passwörterchutz)
- *Rechtfertigung:*
 - persönlich (z. B. „Das habe ich verdient“, „Wir sind ja versichert“)
 - unternehmenskulturell (z. B. „Die anderen machen das auch“). Das stellt die wichtige Frage, welche Kultur im Unternehmen herrscht.²⁵ Besteht eine Kultur der Ehrlichkeit und des ethischen Verhaltens oder herrscht eher das Prinzip: „Jeder sieht zu, wo er bleibt“?

5.2. Pflicht des Abschlussprüfers zur Vornahme fraudrelevanter Prüfungshandlungen

5.2.1. Kritische Grundhaltung („professional scepticism“)

Es ist unstrittig, dass die Abschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen ist.²⁶ Wir sprechen dabei von der *berufsüblichen Skepsis*. Ein besonderes Misstrauen des Abschlussprüfers ist regelmäßig nicht erforderlich. In der Praxis wird diese kritische Grundhaltung bisher üblicherweise so interpretiert, dass so lange von der Ehrlichkeit und Integrität der gesetzlichen Vertreter, anderer Führungskräfte und Mitglieder des Aufsichtsorgans auszugehen ist, wie keine gegenteiligen Sachverhalte und Umstände bekannt werden; niemand wird von vornherein als potentieller Krimineller angesehen.²⁷

Die Prüfungsstandards betonen zunehmend, dass sich der Abschlussprüfer stets darüber im Klaren sein muss, dass Umstände (Fehler, Täuschung, Vermögensschädigung oder sonstige Gesetzesverstöße) existieren können, aufgrund derer der Jahresabschluss und der Lagebericht wesentliche falsche Aussagen enthalten kann. Er kann daher nicht ohne weiteres im Vertrauen

²⁵ Vgl. auch IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 4.

²⁶ Unter Bezugnahme auf § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO sowie § 4 Berufssatzung der WPK vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 317 HGB Rn. 146.

²⁷ Vgl. *Schruff*, WPg 2003, S. 905.

auf die Glaubwürdigkeit der gesetzlichen Vertreter beispielsweise von der Richtigkeit ihrer Auskünfte ausgehen, sondern muss sich diese belegen lassen und die Überzeugungskraft ihrer Nachweise würdigen.²⁸ Die kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers erfordert ein *ständiges Hinterfragen*, ob die erlangten Informationen und Prüfungsnachweise Hinweise auf Verstöße enthalten. Der Abschlussprüfer muss, ungeachtet seiner bisherigen Erfahrung im Hinblick auf die Ehrlichkeit und die Integrität der gesetzlichen Vertreter und anderer Führungskräfte sowie der Mitglieder des Aufsichtsorgans des Unternehmens, jederzeit die Möglichkeit in Betracht ziehen, dass Verstöße begangen werden können, er also getäuscht werden kann.²⁹ Das ist dann freilich eine Herausforderung, wenn das Unternehmen jahrelang von einem bestimmten Abschlussprüfer betreut wird und zu den Verantwortlichen im Unternehmen langjährige Beziehungen bestehen. Zur Sicherstellung der Unabhängigkeit hat der Gesetzgeber deshalb bei kapitalmarktorientierten Unternehmen eine interne Rotation nach sieben Jahren vorgesehen (vgl. § 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Studien zeigen, dass fraudulente Handlungen durch das Management am nachhaltigsten in die Vermögenssphäre des Unternehmens eingreifen.³⁰ Diese Tätergruppe hat die Möglichkeiten, bestehende Kontrollmechanismen außer Kraft zu setzen und entweder selbst in die Unternehmensprozesse einzugreifen oder Mitarbeiter anzuweisen, von üblichen Prozessen oder Regelungen abzuweichen (sog. „Management override“).³¹ Deshalb ist die prüferische Skepsis so unerlässlich.

²⁸ IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 12; ISA 200 Tz. 15.

²⁹ IFAC, ISA 240 [clarified] A7 und A8.

³⁰ Vgl. etwa KPMG, Wirtschaftskriminalität in Deutschland, 2010, S. 9 f. (siehe auch Fußnote 1).

³¹ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 7 und 31.

5.2.2. Fraudrelevante Prüfungshandlungen

Bereits während der Prüfungsplanung sind auf der Grundlage der bis dahin erlangten Informationen mögliche Anfälligkeiten für Unregelmäßigkeiten zu erörtern. Dabei könnten im Rahmen eines Kick off-Meetings innerhalb des Prüfungsteams beispielsweise die folgenden Überlegungen angestellt werden:³²

- Wie könnte das Management bzw. Mitarbeiter des Unternehmens gegen gesetzliche Vorschriften verstoßen und Täuschungen verschleiern und könnten Vermögensgegenstände des Unternehmens unterschlagen werden?
- Liegen Faktoren vor, die eine Motivation oder Gelegenheit für Verstöße darstellen oder die auf entsprechende Einstellungen des Managements oder weiterer Personen hinweisen könnten?
- Bestehen Auffälligkeiten im Lebensstil von Mitgliedern des Managements oder Mitarbeitern?

Ergänzend muss sich der Abschlussprüfer Klarheit auch über folgende Fragen verschaffen:³³

- Wie schätzt das Management die Anfälligkeit der Jahresabschlüsse für Unregelmäßigkeiten ein?
- Welche Prozesse zur Identifizierung und zum Umgang mit „Fraud-Risiken“ wurden eingerichtet?
- Wie erfolgt die Kommunikation, wenn es zu einem Fall mit fraudulentem Hintergrund gekommen ist?

Neben den Gesprächen mit dem Management sucht der Abschlussprüfer das *Gespräch mit verschiedenen Mitarbeitern des Unternehmens*, um zu prüfen, ob es Hinweise auf Unregelmäßigkeiten gibt. Als solche kommen beispielsweise Mitarbeiter der Rechtsabteilung des Unternehmens oder der

³² Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A11.

³³ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 17.

internen Revision in Betracht.³⁴ Besonders bewährt sind Befragungen von Mitarbeitern, die mit einem Sachverhalt befasst sind, aber unterschiedlichen Abteilungen, Standorten oder Hierarchieebenen angehören. Auf diese Weise kann schnell das im Unternehmen vorhandene Wissen zusammengetragen werden und Personen auf ihre Verlässlichkeit überprüft werden.³⁵

Neben Gesprächen muss der Abschlussprüfer auch der Frage nachgehen, inwieweit *Geschäftsvorfälle nicht, falsch oder zu einem falschen Zeitpunkt gebucht* worden sein könnten.³⁶ Im Hinblick auf den Umfang der Datenmengen im Unternehmen bedient er sich geeigneter IT-Software, wie beispielsweise IDEA.³⁷ Dabei wird der gesamte Buchungsstoff auf bestimmte Merkmale hin untersucht.³⁸ So kann er sich beispielsweise alle Buchungen anzeigen lassen, die nachts, an Wochenenden oder etwa vom Finanzvorstand selbst vorgenommen wurden. Er kann auch einen Abgleich von Mitarbeiterdaten mit denen von Kunden oder Lieferanten vornehmen, um zu prüfen, ob Mitarbeiter Liefer- bzw. Leistungsbeziehungen zum Unternehmen unterhalten. „Schlägt das System an, muss er tiefer einsteigen.“³⁹

Besonders kritisch wird sich der Abschlussprüfer mit den *Buchungen zum Jahresende* auseinandersetzen,⁴⁰ weil hier die Gefahr besteht, dass das Jahresergebnis gezielt verändert werden soll. In der Praxis kommt es dabei immer wieder dazu, dass ein Vertriebsmitarbeiter des Unternehmens Waren verkauft, um die Umsatzerlöse (und die Tantieme des Vertriebsmitarbeiters) zu steigern. Das ist zunächst noch nicht zu beanstanden. Steht aber von

³⁴ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A16.

³⁵ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A33.

³⁶ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A3 f.

³⁷ IDEA ist eine Softwarelösung und dient dem Import, der Selektion und Analyse großer Datenmengen. Im Jahr 2002 hat die Finanzverwaltung ihre Außenprüfer zur Durchführung der digitalen Steuerprüfung mit der Prüfsoftware IDEA ausgestattet.

³⁸ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 32 (a)(i), (iii).

³⁹ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 34.

⁴⁰ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 32(a)(ii).

vorneherein fest, dass der Kunde das Geschäft zu Beginn des neuen Jahres storniert, muss auch der Umsatzerlös korrigiert werden. Sofern dies unterlassen wird, kommt es zu einer falschen Darstellung der Umsatzerlöse im Jahresabschluss. Darüber hinaus muss sich der Abschlussprüfer mit *Schätzungen und für den Abschluss wesentlichen Entscheidungen* befassen. Er muss prüfen, ob das Management von den ursprünglichen Annahmen der Sache nach unzutreffend abweicht.⁴¹ So wird der Abschlussprüfer aufmerksam, wenn zum Jahresergebnis Rückstellungen für einen schwebenden Prozess aufgelöst werden, weil die Geschäftsführung im Unterschied zur Vergangenheit nunmehr davon ausgeht, dass sie in dem Prozess nicht unterliegt. Hier muss eine plausible Begründung vorgelegt werden.

Schließlich wird der Abschlussprüfer *wesentliche Unternehmenstransaktionen* in seine Würdigung fraudrelevanter Risiken einbeziehen. Dabei greift er auf sein Verständnis von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zurück. Wesentliche mit Fraudrisiken behaftete Transaktionen sind zum Beispiel komplexe Transaktionen, die ohne sachlichen Grund übermäßig kompliziert ausgestaltet sind oder Transaktionen mit nicht konsolidierten Zweckgesellschaften, die weder überwacht noch vom Vorstand genehmigt sind, anzusehen.⁴²

Generell wird der Abschlussprüfer *Überraschungselemente* in seine Prüfungshandlungen „einbauen.“⁴³ Damit verhindert er, dass seine Prüfung „berechenbar“ wird und Anreize für fraudulente Handlungen in solchen Bereichen geschaffen werden, die sich der Abschlussprüfer erfahrungsgemäß nicht ansieht. Deshalb wird er beispielsweise bei der Auswahl der zu

⁴¹ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 32(b)(i).

⁴² Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A48.

⁴³ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 29(c).

prüfenden Salden bei Forderungen nicht immer auf die gleichen Kunden des Unternehmens zurückgreifen. Oder er wird Prüfungshandlungen an wechselnden Standorten vornehmen.⁴⁴

In einigen Fällen wird es sich anbieten, *Spezialisten für forensische Prüfungen einzubinden*. Zudem ist zu entscheiden, ob diese Spezialisten auch im weiteren Verlauf der Prüfung einzelne Prüfungshandlungen vornehmen.⁴⁵

6. Reaktionen bei Hinweisen auf Fraud oder Illegal Acts

Der Abschlussprüfer kann auf verschiedene Weise Kenntnis von Unregelmäßigkeiten bzw. Hinweisen darauf erlangen. Teilweise stößt er im Rahmen seiner Prüfungshandlungen auf Auffälligkeiten, die Anlass zu weiteren Untersuchungen geben. Meist wird er Hinweise aus dem Kreis der Geschäftsführung, der Mitarbeiter der internen Revision oder anderer Mitarbeiter des Unternehmens erhalten. Einen wichtigen Stellenwert nehmen zunehmend Meldungen aus internen Hinweisgebersystemen (sog. „whistleblowing hotlines“) ein.

6.1. Ausweitung der Prüfungshandlungen

Bei Indizien auf Unrichtigkeiten und Verstöße hat der Abschlussprüfer zu prüfen, welche Ursachen dazu geführt haben und welche Auswirkungen sich auf die Rechnungslegung ergeben können.⁴⁶ Der Abschlussprüfer ist aufgefordert, sich zusätzliche Erkenntnisse durch Ausweitung der Prüfungshandlungen zu verschaffen. Zunächst wird der Abschlussprüfer das *Gespräch mit Mitarbeitern* des Unternehmens suchen. Er wird sich ein Bild vom Kenntnisstand des Vorganges im Unternehmen machen und auch in Gesprächen mit dem Management dessen Einschätzung erfragen und

⁴⁴ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A36.

⁴⁵ Vgl. auch IFAC, ISA 240 [clarified] A34.

⁴⁶ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 35.

würdigen.⁴⁷ Sofern das Unternehmen davon ausgeht, dass es sich um einen einmaligen Vorgang handelt, der keine weiteren Aktivitäten oder Konsequenzen erfordert, muss dies durch den Abschlussprüfer kritisch geprüft werden, z.B. indem er Stichproben auf andere Unternehmensbereiche ausweitet. Stehen Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften im Raum, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss bzw. den Lagebericht auswirken, wird der Abschlussprüfer prüfen, ob er *rechtliche Expertise heranzieht*.⁴⁸

Nach § 317 Abs. 1 S. 3 HGB ist die Prüfung so anzulegen, dass Verstöße gegen die gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, die sich auf die Darstellung im Jahresabschluss **wesentlich** auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Sofern es sich nicht um einen offenkundig belanglosen Fall handelt, wird der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen schon deshalb ausweiten müssen, um auszuschließen, dass sich nicht weitere Sachverhalte ergeben, die insgesamt wesentlich sein können.⁴⁹ Dabei wird er in den betroffenen Teilbereichen Befragungen der Mitarbeiter durchführen und ergänzende Einzelfallprüfungen vornehmen. So wird er z.B. Eingangsrechnungen oder Auftragsbestätigungen einsehen, zusätzliche Bestätigungsanfragen, etwa von Dritteinlagerern, durchführen oder er wird etwa auf eine erneute Durchführung einer Inventur drängen.

6.2. Prüfungspflicht bei einer durch das Unternehmen veranlassten Untersuchung

Studien zufolge beauftragen deutsche Unternehmen üblicherweise die interne Revision oder eine eigens zu diesem Zweck einberufene „Task Force“ mit der Aufklärung von Sachverhalten (91 Prozent), während externe Spezialisten in

⁴⁷ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] A60.

⁴⁸ Vgl. IFAC, ISA 250 [clarified] Tz. 19.

⁴⁹ Zum Grundsatz der Wesentlichkeit vgl. auch Münchener Kommentar HGB/*Ebke*, 2. Aufl., § 317 Rn. 46, 67.

einem Viertel der Fälle an der Aufdeckung mitwirken.⁵⁰ Im Unterschied hierzu hat sich in der Praxis US-amerikanischer Unternehmen mittlerweile die „internal investigation“ als Aufklärungsform durchgesetzt. So gaben in einer Umfrage in den USA im Jahre 2006 63 Prozent aller befragten Unternehmen an, mindestens ein Mal im Jahr eine „internal investigation“ durchzuführen.⁵¹

Beauftragt das Unternehmen die interne Revision oder Unternehmensexterne mit der Ermittlung des Sachverhaltes, stellt sich die Frage, inwiefern sich der Abschlussprüfer mit deren Vorgehen und Ergebnissen befassen muss. In beiden Fällen muss sich der Abschlussprüfer mit dem geplanten Umfang, dem Gang und den Ergebnissen der Untersuchung auseinandersetzen. Damit begleitet er die gesamte Untersuchung. In der Praxis hat sich hierfür der Begriff „*shadow investigation*“ oder „*shadow audit*“ herausgebildet.

Der Abschlussprüfer wird sich dabei zunächst mit der *Beauftragung* der internen Revision bzw. der Untersucher befassen, da diese den Rahmen des Handelns der Ermittler festlegt. Darüber hinaus muss sich der Abschlussprüfer ein Urteil bilden, ob die mit der Untersuchung beauftragten Personen über die *berufliche Qualifikation* und die erforderlichen fachlichen Kenntnisse verfügen. Sofern Mitarbeiter der internen Revision involviert sind, muss sichergestellt werden, dass sie über eine ausreichende fachliche Ausbildung und Befähigung verfügen.⁵² Der Abschlussprüfer wird sich sodann in regelmäßigen Abständen mit dem Untersuchungsteam treffen und *über den aktuellen Stand berichten lassen* und hierzu zumindest alle schriftlichen Berichte des Untersuchungsteams kritisch würdigen. Schließlich wird der Abschlussprüfer die Ergebnisse der Ermittlungen mit seinen Erkenntnissen

⁵⁰ Die Aufklärung durch die Strafverfolgungsbehörden findet immerhin in 56 Prozent der Fälle statt; vgl. KPMG, Wirtschaftskriminalität in Deutschland, 2010, S. 13 (siehe auch Fußnote 1).

⁵¹ Vgl. Behrens, RiW 2008, S. 22 (23).

⁵² Vgl. IFAC, ISA 610 [clarified] Tz. 9 f.

aus der Abschlussprüfung abgleichen und ggf. durch eigene Prüfungshandlungen ergänzen.

Wichtig ist, dass der Abschlussprüfer die Untersuchung im Hintergrund begleitet, sie aber nicht federführend durchführt. Einem „shadow audit“ liegt daher keine eigene Beauftragung des Abschlussprüfers durch die Ermittler selbst oder durch die zu prüfende Gesellschaft zugrunde, sondern dieser stellt eine Erkenntnisquelle für sein eigenes Prüfungsurteil im Rahmen der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung dar. Die Verpflichtung zur Begleitung der Untersuchung resultiert aus der erweiterten Prüfungspflicht des Abschlussprüfers bei Vermutung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten, die Vorfälle und ihre Auswirkung auf die Rechnungslegung zu würdigen.⁵³ Diese Pflicht findet ihren Grund in der Gesamtaussage, die der Abschlussprüfer im Falle eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks trifft. Mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk trifft der Abschlussprüfer die positive Gesamtaussage, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat (§ 322 Abs. 3 S. 1 und Abs. 6 i.V.m. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB). Das ist der Kern der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, die sich auf die Übereinstimmung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Lageberichts mit den jeweiligen für das geprüfte Unternehmen geltenden Vorschriften erstreckt.⁵⁴

6.3. Mitteilungspflichten

Der Abschlussprüfer hat bei Anzeichen von Unregelmäßigkeiten das *Management* zu informieren. Üblicherweise wird der Abschlussprüfer die *nächsthöhere Leitungsebene* unterrichten.⁵⁵ Über wesentliche falsche Angaben in der Rechnungslegung ist in jedem Fall der zuständige gesetzliche

⁵³ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 36 f.

⁵⁴ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 5.

⁵⁵ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 40 ff.; ISA 250 [clarified] Tz. 24.

Vertreter zeitnah zu verständigen.⁵⁶ Ergeben sich im Verlauf der Prüfung Tatsachen, die Unregelmäßigkeiten unter Beteiligung von gesetzlichen Vertretern oder Mitarbeitern mit wesentlicher Bedeutung für das interne Kontrollsystem erkennen lassen, etwa dem Leiter Rechnungswesen, die zu wesentlichen falschen Angaben im Abschluss oder im Lagebericht führen, muss der Aufsichtsrat als zentrales Überwachungsgremium des Unternehmens in diesen Fällen frühzeitig eingebunden werden.⁵⁷ Der Abschlussprüfer hat dann den gesamten *Aufsichtsrat im Wege einer Vorabberichterstattung* zu informieren. Die Vorabberichterstattung ist insbesondere dann bedeutsam, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die auf eine Beteiligung des Managements an Unregelmäßigkeiten hindeuten.⁵⁸

6.4. Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk

Sofern Informationen über Unregelmäßigkeiten im Verlauf einer Abschlussprüfung bekanntwerden, steht der Abschlussprüfer vor der Frage, ob er nach Beendigung seiner Prüfungshandlungen in der Lage ist, ein Gesamturteil über das Ergebnis der Prüfung abzugeben. In der Praxis bedeutsam sind die Fälle, in denen der Vorwurf besteht, dass ein flächendeckendes Unrechtssystem, etwa von Korruptionspraktiken, besteht und Ermittlungen durchgeführt werden, deren Ergebnis noch nicht abgeschlossen ist. Ein Bestätigungsvermerk darf erst erteilt werden, nachdem die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers für die Beurteilung erforderliche Prüfung materiell abgeschlossen ist. Sein Gesamturteil beruht in erster Linie auf den Einzelergebnissen, zu denen der Abschlussprüfer aufgrund eigener Prüfungsfeststellungen gekommen ist und

⁵⁶ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 40 ff.

⁵⁷ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 40 ff.

⁵⁸ Vgl. IFAC, ISA 240 [clarified] Tz. 40 f.; ISA 250 [clarified] Tz. 23.

umfasst auch die Erkenntnisse der Ermittlungen. Die Einzelergebnisse sind zu gewichten und daraus ein abschließendes Gesamturteil abzuleiten.⁵⁹

Der Abschlussprüfer kann einen *uneingeschränkten Bestätigungsvermerk* nur erteilen, wenn er keine wesentlichen Beanstandungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht hat und keine besonderen Umstände vorliegen, aufgrund derer er bestimmte wesentliche abgrenzbare oder nicht abgrenzbare Teile der Rechnungslegung nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilen kann (Prüfungshemmnisse).⁶⁰ Mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk trifft der Abschlussprüfer eine positive Gesamtaussage (§ 322 Abs. 3 S. 1 und Abs. 6 i.V.m. § 317 Abs. 1 S. 1 HGB). Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk wird immer dann in Betracht kommen, wenn die Unregelmäßigkeiten aufgedeckt sind und in Abschluss und Lagebericht entweder bereits berücksichtigt sind oder sich nicht wesentlich darauf auswirken.

Der *Bestätigungsvermerk* ist hingegen *einzuschränken* oder zu *versagen*, wenn sich die Unrichtigkeit oder der Verstoß wesentlich auf den Abschluss auswirkt und der Mangel im Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung noch vorliegt und nicht zutreffend im Abschluss dargestellt ist.⁶¹ Zu einem Versagungsvermerk kann es auch dann kommen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten, den Sachverhalt aufzuklären, nicht in der Lage ist, zumindest eine eingeschränkte positive Gesamtaussage abzugeben. Ein derartiger *Versagungsvermerk* aufgrund von Prüfungshemmnissen (§ 322 Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 HGB)⁶² ist etwa dann zu erteilen, wenn sich die Unternehmensleitung beispielsweise weigert, ihr vorliegende Unterlagen einer Untersuchung zu gravierenden Verdachtsmomenten gegen Vorstandsmitglieder wegen Bestechlichkeit an

⁵⁹ Vgl. IFAC, ISA 700 [clarified] Tz. 11.

⁶⁰ Vgl. IFAC, ISA 700 [clarified] Tz. 16.

⁶¹ Vgl. IFAC, ISA 700 [clarified] Tz. 17.

⁶² Vgl. auch IFAC, ISA 700 [clarified] Tz. 17.

den Abschlussprüfer herauszugeben und eigene Ermittlungen des Prüfers behindert werden.

6.5. Konsequenzen für den Prüfungsbericht

Nach § 321 Abs. 1 S. 3 HGB hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unregelmäßigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Die Schwere des sonstigen Verstoßes, über den im Prüfungsbericht zu berichten ist, hängt von verschiedenen Kriterien ab. Solche können etwa das für die Gesellschaft mit dem Verstoß verbundene Risiko oder die Bedeutung der verletzten Rechtsnorm sein. Ungeachtet der Tatsache, dass ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde, muss der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht auf wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße hinweisen, die für eine angemessene Information der Adressaten, insbesondere für die Überwachung der Unternehmensführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung sind. Dies kann zum Beispiel angenommen werden, wenn mehrere Mitarbeiter kollusiv zusammenwirken, um Kontrollsysteme außer Kraft zu setzen oder leitende Mitarbeiter oder gesetzliche Vertreter an den Verstößen beteiligt sind. Gleiches gilt, wenn mittlerweile behobene Fehler auf Schwächen im internen Kontrollsystem schließen lassen. Umgekehrt lösen unwesentliche Beanstandungen grundsätzlich keine Berichtspflicht im Prüfungsbericht aus.

6.6. Mündliche Berichterstattung in der Sitzung des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses

Die Berichterstattung des Abschlussprüfers über seine Prüfung an den Aufsichtsrat erfolgt in Form des Prüfungsberichts. Sie wird ergänzt durch seine mündliche Berichterstattung in der Sitzung des Aufsichtsrats oder des

Prüfungsausschusses über den Jahresabschluss und den Lagebericht (Bilanzsitzung; § 171 Abs. 1 S. 2 AktG). Im Hinblick auf die Berichtspflicht von Unrichtigkeiten und Verstößen nach § 321 Abs. 1 S. 3 HGB umfasst die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat auch diese Tatsachen. Die mündliche Berichterstattung kann jedoch lediglich im Prüfungsbericht dokumentierte Ergebnisse erläutern, diese aber nicht ersetzen. Es ist deshalb nicht möglich, auf die Berichterstattungspflicht im Prüfungsbericht zu verzichten, um auf Unregelmäßigkeiten lediglich mündlich hinzuweisen.

7. Fazit

Im Rahmen dieses Vortrags konnte ich nur auf ausgewählte Aspekte der Frage eingehen, wie fraud und illegal acts im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen sind. Dennoch möchte ich zum Abschluss auf die eingangs aufgeworfene Frage eingehen, ob der Wirtschaftsprüfer derartige Gesetzesverstöße aufdecken muss. Es liegt auf der Hand, dass diese Frage zu verneinen ist. Die Abschlussprüfung ist keine forensische Prüfung und führt ohnehin nicht zu einer absoluten, sondern nur zu einer hinreichenden Sicherheit. Nichtsdestotrotz ist die stärkere Ausrichtung der Abschlussprüfung zu einer Aufdeckung von Verstößen richtig. Zudem bin ich davon überzeugt, dass diese Entwicklung weitergehen wird - nicht zuletzt vor dem Hintergrund der gestiegenen Bedeutung von Compliance in den Unternehmen. Gleichwohl wird die Abschlussprüfung aber nie zu einer gezielten Aufdeckung von fraud und illegal acts führen. Sie sollte es auch nicht.

ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHES WIRTSCHAFTSRECHT DER UNIVERSITÄT BONN

CENTER FOR EUROPEAN ECONOMIC LAW, UNIVERSITY OF BONN
CENTRE DE DROIT ECONOMIQUE EUROPEEN DE L'UNIVERSITE DE BONN

Leitung: Prof. Dr. Dr. h.c. Ulrich Everling
Prof. Dr. Meinhard Heinze †
Prof. Dr. Matthias Herdegen
Prof. Dr. Ulrich Huber
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw.
Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.
Prof. Dr. Matthias Leistner, LL.M.
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Marcus Lutter (Sprecher)
Prof. Dr. Wulf-Henning Roth, LL.M. (Gfd. Direktor)
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M.
Prof. Dr. Gerhard Wagner, LL.M.
Prof. Dr. Daniel Zimmer, LL.M.

Anschrift: Adenauerallee 24-42, D - 53113 Bonn
Telefon: 0228 / 73 95 59
Telefax: 0228 / 73 70 78
E-Mail: zew@uni-bonn.de
URL: www.zew.uni-bonn.de
URL: www.zew.uni-bonn.de

[...]

Die Gesamtliste aller Veröffentlichungen dieser Schriftreihe ist sowohl auf der Internetpräsenz als auch im ZEW erhältlich.

- Nr. 150 Sammelband: Symposion zu Ehren von Ulrich Everling „Die Entwicklung einer europäischen Grundrechtsarchitektur“, 2005, mit Beiträgen von Vassilios Skouris, Matthias Herdegen, Thomas Oppermann, Jürgen Schwarze, Ulrich Everling (vergriffen)
- Nr. 151 Jan M. Smits, *European Private Law*, 2006
- Nr. 152 Juliane Kokott, *Anwältin des Rechts – Zur Rolle der Generalanwältin beim Europäischen Gerichtshof*, 2006
- Nr. 153 Martin Nettesheim, *Grundfreiheiten und Grundrechte in der Europäischen Union – Auf dem Wege zur Verschmelzung?*, 2006
- Nr. 154 Sammelband: Festsymposion zu Ehren von Bruno Kropff „40 Jahre Aktiengesetz“, 2005, mit Beiträgen von Marcus Lutter, Mathias Habersack, Holger Fleischer, Johannes Semler, Bruno Kropff
- Nr. 155 Christian Waldhoff, *Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen*, 2006; vergriffen
- Nr. 156 W. Rainer Walz, *Non-Profit-Organisationen im europarechtlichen Zugwind*, 2006
- Nr. 157 Theodor Baums, *Aktuelle Entwicklungen im Europäischen Gesellschaftsrecht*, 2007
- Nr. 158 Christian Tomuschat, *Die Europäische Union und ihre völkerrechtliche Bindung*, 2007
- Nr. 159 Ansgar Staudinger, *Stand und Zukunft des Europäischen Verbraucherrechts*, 2007
- Nr. 160 Christian Calliess, *Die Dienstleistungsrichtlinie*, 2007
- Nr. 161 Corinna Ullrich, *Die Richtlinie zu der grenzüberschreitenden Ausübung von Aktionärsrechten*, 2007

- Nr. 162 Klaus Kinkel, Quo vadis Europa?, 2007
- Nr. 163 Peter Hommelhoff, Die „Europäische Privatgesellschaft“ am Beginn ihrer Normierung, 2008
- Nr. 164 Robert Rebhahn, Aktuelle Entwicklungen des europäischen Arbeitsrechts, 2008
- Nr. 165 Martin Böse, Die strafrechtliche Zusammenarbeit in Europa – Stand und Perspektiven, 2008
- Nr. 166 Thomas von Danwitz, Rechtsschutz im Bereich polizeilicher und justizieller Zusammenarbeit der Europäischen Union, 2008
- Nr. 167 Matthias Leistner, Konsolidierung und Entwicklungsperspektive des Europäischen Urheberrechts, 2008
- Nr. 168 Peter Hemeling, Die Societas Europaea (SE) in der praktischen Anwendung, 2008
- Nr. 169 Ulrich Immenga, Leitlinien als Instrument europäischer Wettbewerbspolitik, 2008
- Nr. 170 Rupert Scholz, Nach Lissabon und Dublin: Die Europäische Union am Scheideweg, 2008
- Nr. 171 Hanno Kube, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht - Stand und Perspektiven, 2009
- Nr. 172 Piet Jan Slot, Recent Developments in EC State Aid Law, 2009
- Nr. 173 Stefan Leible, Rom I und Rom II: Neue Perspektiven im Europäischen Kollisionsrecht, 2009
- Nr. 174 Herbert Kronke, Transnationales Handelsrecht in der Reifeprüfung: Die UNIDROIT-Arbeiten 1998 – 2008, 2009
- Nr. 175 Stefan Bechtold, Optionsmodelle und private Rechtsetzung im Urheberrecht am Beispiel von Google Book Search, 2010
- Nr. 176 Claus Dörr, Perspektiven des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches, 2010
- Nr. 177 Ulrich Tödtmann, Persönliche Beteiligung von Vorstandsmitgliedern am Verlust der Aktiengesellschaft, 2010
- Nr. 178 Carsten Grave, Banken-Fusionskontrolle in der Finanzkrise, 2010

- Nr. 179 Fabian Amtenbrink, Ratings in Europa: Kritische Anmerkungen zum europäischen Regulierungsansatz, 2010
- Nr. 180 Wolfgang Durner, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Rechtsfortbildung, 2010
- Nr. 181 Laurens Jan Brinkhorst, Staatliche Souveränität innerhalb der EU ?, 2010
- Nr. 182 Alfred Dittrich, Geldbußen im Wettbewerbsrecht der Europäischen Union, 2010
- Nr. 183 Marc Amstutz, Die soziale Verantwortung von Unternehmen im europäischen Recht, 2010
- Nr. 184 Joachim Hennrichs – Wienand Schruff, Stand und Perspektiven des Europäischen Bilanzrechts – aus Sicht von Wissenschaft und Praxis, 2011
- Nr. 185 Verica Trstenjak, Internetverträge in der Rechtsprechung des EuGH im Bereich des Verbraucherschutzes, 2011
- Nr. 186 Michel Fromont, Souveränität, Verfassung und Europa: Ein Vergleich der deutschen und französischen Perspektive, 2011
- Nr. 187 Joachim Schindler, Aktuelle Überlegungen zu Fraud und Illegal Acts im Rahmen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung der in der EU geltenden Prüfungsgrundsätze, 2011