

*has substitutes and complements in consumption.*⁴⁵² Das Unternehmen tritt insofern als Nachfrager, der Abschlussprüfer als Anbieter eines Produktes auf. In einer solchen Sichtweise hängt das Zusammenspiel von Aufsichtsrat – hier stellvertretend und vereinfachend für das verantwortliche Unternehmensorgan – und Abschlussprüfer vor allem von individuellen Kosten-Nutzen-Überlegungen ab, in die auch die individuellen Risikoneigungen eingehen. In der ökonomischen Theorie wird damit die Abschlussprüfung vor allem (auch) als Prinzipal-Agenten-Problem gesehen. Das vorrangige Ziel der Zusammenarbeit liegt für beide Seiten primär in der individuellen Nutzenmaximierung unter Vermeidung zivil- und strafrechtlicher Konsequenzen, wie sie etwa von Eigen- und Fremdkapitalgebern oder Steuerbehörden geltend gemacht werden könnten, die aufgrund von fehlerhaften Abschlüssen Schäden erlitten haben.³³ Entsprechend erscheint es auch sinnvoll, etwa die Prüfungsqualität durch strengere Haftungsregeln erhöhen zu wollen, ein Weg, den fast alle Regulatoren die letzten Jahre beschritten haben;³⁴ denn strengere Haftungsregeln erhöhen das Risiko für den Abschlussprüfer, was grundsätzlich zu einer Steigerung der Prüfungsleistung führen kann.³⁵ Unterstellt man, dass sich Abschlussprüfer zur Vermeidung von Haftungen an gesetzliche, berufsrechtliche und vertragsrechtliche Vorgaben halten, dann ist die Prüfungsqualität letztlich ein homogenes Gut. Offensichtlich kann dann aber der Aufsichtsrat durch die Auswahl eines Abschlussprüfers kaum Einfluss auf die Prüfungsleistung nehmen; denn alle infrage kommenden Abschlussprüfer haben die gleiche Berufsausbildung, unterliegen den gleichen Aufsichtsbörden, befolgen die gleichen berufsrechtlichen Standards, unterliegen dem gleichen Haftungsregime etc. Dies unterstellt, werden primär die Kosten für das Mandat ein wesentlicher Treiber bei der Auswahl des Abschlussprüfers sein, weswegen die Abschlussprüfer durch Prüfungseffizienz Kostenvorteile zu erlangen versuchen. Allerdings wird es einer Prüfungsgesellschaft nur schwer gelingen, sich am Markt von anderen „Produktanbietern“ durch die angebotene Leistung zu differenzieren, womit, wenn die Eigenschaften des Produktes quasi identisch und daher austauschbar sind, nicht zuletzt der Marke und Reputation des Abschlussprüfers eine besondere Bedeutung zukommen.

3.1.2. Zeitgemäße Sicht: Abschlussprüfung als Service

So hilfreich eine produktbezogene Sichtweise der Abschlussprüfung sein kann, so offenbart sie doch auch gewisse Schwierigkeiten: Zum einen neigt sie dazu, die Abschlussprüfung mehr oder weniger als eine compliancebezogene „Pflichtübung“ zu verstehen. Entsprechend liegt der Nutzen etwa für die Anteilseigner des Unternehmens primär darin begründet, dass eine angemessene Prüfungsleistung Haftungsschäden vermeidet. Man könnte auch pointiert sagen, dass das Zustandekommen eines Bestätigungsvermerkes oder des umfassenden Prüfberichtes so lange von untergeordnetem Interesse für dessen Adressaten ist, so lange dieser – was ja ge-

32 *Simunic*, The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research* 1980, 161 (162). Vgl grundlegend auch *Demski/Swieringa*, A Cooperative Formulation of the Audit Choice Problem, *The Accounting Review* 1974, 506.

33 Vgl *Simunic*, *Journal of Accounting Research* 1980, 161 (162): „That is, the benefits are in the nature of liability avoidance.“

34 Vgl etwa dazu das deutsche Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) vom 3. 6. 2021, dBGBI I 2021/30. Dazu bzw zum Referentenentwurf zB *Velte*, Regulierung von Corporate-Governance-Systemen durch das geplante FISG, WPg 2021, 387; *Veidt/Uhlmann*, Geplante Haftungsverschärfungen für Abschlussprüfer nach FISG-RefE – ein Konzentrationstreiber im Prüfermarkt, *Betriebs-Berater* 2020, 2608.

35 Vgl umfassend und differenzierter *Ewert/Wagenhofer*, *Externe Unternehmensrechnung* (2003) 425.

rade der Regelfall ist – keine Einschränkungen enthält. Ein unmittelbarer originärer Mehrwert für das Unternehmen wird dadurch aber noch nicht generiert. Zum anderen richtet sich der Informationsaustausch zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer vor allem auf Aspekte der gesetzlichen Ordnungsmäßigkeitsprüfung und damit einhergehende Prüfungsfeststellungen, weniger auf das gesamte Geschäftsmodell eines Unternehmens. Gesetzliche Abschlussprüfung als homogenes Gut verstanden fokussiert eben immer noch primär auf finanzielle Aspekte der Berichterstattung; sie ist weder eine Wirtschaftlichkeitsprüfung, noch eine Geschäftsführungsprüfung oder forensische Prüfung. Und schließlich vernachlässigt eine solche Sichtweise weitestgehend die für die Prüfungsdurchführung zwingend notwendige, komplexe praktische Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Unternehmen; denn ohne die Mitwirkung des Unternehmens ist eine Prüfung schlicht nicht durchführbar. Es ist dieser letzte Aspekt, der *Knechel/Thomas/Driskill* zu dem zentralen Gedanken bringt, die Abschlussprüfung statt produktbezogen vielmehr servicebezogen zu betrachten. Das Wesensmerkmal einer servicebezogenen Leistung lässt sich dabei wie folgt beschreiben: „A service relationship is epitomized by close interaction between the producer of the service and the recipient of the service. This interaction is a critical and explicit element of any service relationship because the service provider cannot provide maximum value to the client without input, assistance, and guidance from the client.“³⁶ Ein solcher Perspektivwechsel ermöglicht es, zahlreiche Einsichten für eine zeitgemäße Corporate Governance hervorzuheben: Zum einen richtet sich der Blick verstärkt auf die Tatsache, dass das Ziel einer tatsächlich auch wertschaffenden Abschlussprüfung nur durch umfangreiche, intensive Interaktion und Kooperation von Unternehmen und Abschlussprüfer erreicht werden kann, indem beide Seiten ihre jeweils spezifischen Ressourcen und Fähigkeiten nutzen und einbringen. Zum anderen wird ersichtlich, dass eine Regulierung, die die Prüfungsqualität allein durch einseitige Vorschriften nur für den Berufsstand meint erhöhen zu können, vor diesem Hintergrund mit ihrem Ziel häufig scheitern muss. Darüber hinaus wird deutlich, dass Abschlussprüfung eben gerade kein homogenes Gut ist, welches der Aufsichtsrat zum Beispiel in Form des Prüfungsberichts einfach passiv in Empfang nimmt. Die Prüfungsqualität hängt vielmehr von der aktiven Mitwirkung des Aufsichtsrates bzw der maßgeblichen Unternehmensvertreter ab. Damit wird auch ein Punkt berührt, den schon *Romuald Bertl* angesprochen hat: die „wechselseitige Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat“.³⁷ Auch kann man sich fragen, ob bei einer intensiven gemeinsamen Zusammenarbeit diese bei einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Finanzbereiches enden muss, oder ob es nicht vielmehr sinnvoller ist, auf Basis der ohnehin notwendigen Zusammenarbeit diese zum beiderseitigen Vorteil wertgenerierend auszubauen, thematisch etwa durch Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichte oder wesentlicher compliancerelevanter Bereiche, aber auch durch Austausch von Best Practice-Erfahrungen zum Beispiel im IT-Bereich oder der finanziellen Führung von Unternehmen.

3.2. Ausgewählte Konsequenzen für die Zusammenarbeit

3.2.1. Chancen

Ein serviceorientiertes Verständnis der Abschlussprüfung bietet eine gute Chance, wertsteigernde Lösungen für die oben skizzierten aktuellen Herausforderungen eines sich wandelnden

³⁶ *Knechel/Thomas/Driskill*, AOS 2020, 1 (2).

³⁷ *Bertl* in *Schenz/Eberhartinger*, Corporate Governance 383.

ökonomischen und regulatorischen Umfeldes zu finden. Dies soll anhand der drei Themenbereiche Digitalisierung, Compliance und Nachhaltigkeit kurz erläutert werden. Es ist offenkundig, dass der Berufsstand der Abschlussprüfer hohe Anstrengungen in der Digitalisierung unternimmt. Die „digitale Transformation von Prüfungsprozessen“ gilt als „ein wesentlicher Faktor für die Wettbewerbsfähigkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“. ³⁸ Im Mittelpunkt stehen dabei vor allem die Steigerung der Prüfungseffizienz, aber auch die Verbesserung der Datenanalyse. Freilich ist nicht unmittelbar erkennbar, worin der Mehrwert einer gesteigerten Prüfungseffizienz etwa für den Aufsichtsrat liegen soll, welchen Mehrwert er durch ein vermehrt digitalisiertes zustande gekommenes Produkt Abschlussprüfung generieren kann. Mittelbar könnte dieser Mehrwert sich etwa dadurch ergeben, dass der Abschlussprüfer durch automatisierte Analysen mehr Zeit für Diskussionen mit dem Aufsichtsrat erhält, also der „analoge“ Informationsaustausch gerade wieder an Bedeutung gewinnt. Die Chancen, durch die digitale Transformation der Abschlussprüfung einen Mehrwert auch für die Unternehmen zu generieren, werden in einer serviceorientierten Sichtweise deutlicher: Hier ist der Abschlussprüfer quasi natürlicher Begleiter der digitalen Transformation des Finanzbereichs des Unternehmens. ³⁹ Themen wie das Generieren von Echtzeitdaten, die datengetriebene Unterstützung von Entscheidungen, das Formulieren von Handlungsempfehlungen basierend auf künstlicher Intelligenz, das Durchführen von Simulations- und Prognoserechnungen, eine holistische Risikobeurteilung, das Aufbereiten nichtstrukturierter und nichtfinanzieller Informationen, die Homogenisierung der Systemlandschaft, eine papierlose Buchhaltung, Prozessautomatisierungen, Standardisierung von Workflows, Virtual-Reality-Tools zur Visualisierung von Kennzahlen sind eben nicht nur für den Abschlussprüfer relevant, sondern gleichermaßen für den Finanzbereich des Unternehmens. ⁴⁰ Diese serviceorientierte Zusammenarbeit ermöglicht es dem Finanzverantwortlichen, seine Rolle von einem bloßen „Zahlensaufbereiter“, der die Abschlusserstellung verantwortet, zu einem Co-CEO mit umfangreichem strategischem und operativem Verständnis zu wandeln. ⁴¹ Er wird damit im Corporate Governance-System weiter an Bedeutung gewinnen und dem Aufsichtsrat für seine Überwachungstätigkeiten neue Möglichkeiten eröffnen können.

Eine Chance mehrwertgenerierender Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat bietet auch das Thema Compliance. Produktbezogen würde der Aufsichtsrat zum Beispiel eine Zertifizierung für wesentliche compliancerelevante Themengebiete oder Tätigkeitsbereiche des Unternehmens vorsehen können und gegebenenfalls auf eine haftungsbegrenzende

38 O. Thomas/Bruckner/Leimkühler/Remark/K. Thomas, Konzeption, Implementierung und Einführung von KI-Systemen in der Wirtschaftsprüfung, WPg 2021, 551 (beide Zitate). Vgl etwa auch *Kompenhans/Wermelt*, „Big Data“ – Potenziale für innovative Abschlussprüfungen, Betriebs-Berater 2018, 299; *Schmiedt/Haller*, Digital ist besser (?) – zum aktuellen Stand aus der Praxis der Abschlussprüfung, Der Betrieb 2020, 2585; *Velte/Drews*, Herausforderungen in der Wirtschaftsprüfung durch den Einsatz von Big-Data-Technologien, Der Betrieb 2018, 2581; *Rausenberger/Prenecaj*, Audit 4.0 – Digitale Wirtschaftsprüfung. Der Einsatz von innovativen Technologien verändert Abschlussprüfung und -prüfer, Expert Focus 2017, 779; *ICAEW*, Data analytics for external auditors (2016).

39 Vgl dazu etwa *PwC*, Digital Audits of Financial Statements (2017).

40 Vgl *Abresch/Prenecaja*, Emerging Technologies in der Wirtschaftsprüfung, Expert Focus 2020, 904; *Kreher/Eichner*, Digitalisierung im Rechnungswesen, WPg 2021, 694; *Diehm/Benzinger*, Digital Finance: Digitale Rechnungsverarbeitung und Workflows als Basis für ein Rechnungswesen 4.0, Der Betrieb 2018, 841; *Financial Reporting Council*, Virtual and Augmented Reality in corporate reporting (2021).

41 Vgl *Berndt*, Abschlussprüfung als Servicefunktion effektiver Corporate Governance, Reporting Times 2021, 14 (15).

Wirkung eines Compliance-Zertifikates hoffen. Hilfestellung dafür bieten etwa der einschlägige Prüfungsstandard PS 980, der abgestuft Konzeptionsprüfungen, Angemessenheitsprüfungen und schließlich Wirksamkeitsprüfungen ermöglicht,⁴² ONR 192050 „*Compliance Management Systeme (CMS) – Anforderungen und Anleitung zur Anwendung*“, ISO 19600 bzw neu ISO 37301.⁴³ Serviceorientiert liegt die Chance einer Complianceprüfung hingegen vor allem auch darin, den diesbezüglichen „*tone from the top*“ zu stärken und dem Aufsichtsrat vermehrte Transparenz über Stand und Entwicklung des eigenen Compliance-Management-Systems zu verschaffen.⁴⁴ Da die Erfassung von Compliancerisiken elementarer Teil des Risikomanagementsystems sein muss und dessen Überwachung wiederum zur Aufgabe des Aufsichtsrats gehört, sollten solche Prüfungen im ureigenen Interesse des Aufsichtsrates sein, erhöhen sie doch die eigene Überwachungsqualität.

Schließlich bietet auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung Ansatzpunkte, durch die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer einen tatsächlich verantwortungsvollen und nachhaltigen Mehrwert zu generieren. Spätestens mit der sogenannten CSR-Richtlinie der Europäischen Union⁴⁵ und der damit einhergehenden Verpflichtung zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung von einer möglicherweise zunächst eher aus Imagegründen veröffentlichten Publikation zu einem wichtigen Informationsträger sowohl für interne wie auch für externe Adressaten geworden. Die Offenlegung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren und insbesondere das Identifizieren und Offenlegen wesentlicher Risiken aus der eigenen Geschäftstätigkeit sowie aus Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen berühren zentral die Aufgaben des Aufsichtsrates. Dies gilt umso mehr, wenn die nichtfinanzielle Erklärung, wie nach § 243b Abs 1 UGB grundsätzlich geboten, als Teil des Lageberichts gegeben wird bzw als gesonderter nichtfinanzieller Bericht nach § 243b Abs 6 UGB von den Mitgliedern des Aufsichtsrates zu prüfen ist.⁴⁶ Wiederum gilt, dass man die nichtfinanzielle Erklärung produktbezogen als notwendige Pflichtübung einer weiteren Offenlegung verstehen kann, man insofern zwar die Verantwortung für das Erstellen der Erklärung übernimmt, jedoch keine Schlussfolgerungen für daraus ableitbare unternehmerische, wertgenerierende strategische Aktivitäten ziehen möchte. Oder aber man sieht als Aufsichtsrat in einer Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer die Möglichkeit, ein umfassenderes, holistisches Verständnis we-

42 Vgl zum IDW PS 980 bzw praktisch gleichlautend dem Schweizerischen PS 980 zum Beispiel *Berndt*, Im Blickpunkt: Zertifizierung von Compliance-Management-Systemen als neues Geschäftsfeld, Betriebs-Berater 2012, VI; *Görtz*, Prüfung von Compliance-Management-Systemen – Anwendung und Erfahrungen mit IDW PS 980, Betriebs-Berater 2012, 178; *Coats/Hans/Harris*, Prüfung von Compliance-Management-Systemen nach dem neuen PS 980, Expert Focus 2018, 977; *von Busekist/Uhlig*, Auswirkungen des ISO-Standards 19600 auf die Prüfung von Compliance-Management-Systemen nach IDW PS 980, in *Schulz*, Compliance Management im Unternehmen² (2021), 267; *Makowicz/Maciuca*, Prüfung von Compliance-Management-Systemen im Lichte neuer ISO-Standards, WPg 2020, 73.

43 Vgl *Fissenwert*, Praxishandbuch internationale Compliance-Management-Systeme (2015).

44 Vgl *Coats/Hans/Harris*, Expert Focus 2018, 980, FN 42.

45 Vgl EU-Richtlinie 2014/95 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen vom 22. Oktober 2014, ABl L 2014/330, 1. Aus dem Schrifttum vgl zum Beispiel *Müller/Stawinoga/Velte*, Nationale Umsetzung der Mitgliedstaatenwahlrechte der europäischen CSR-Richtlinie beim Ausweis und bei der Prüfung der „nichtfinanziellen Erklärung“, ZfU 2015, 313.

46 Ausführlich dazu *Baumüller*, Nichtfinanzielle Berichterstattung (2020).

sentlicher nichtfinanzieller Aspekte des eigenen Geschäftsmodells zu erlangen,⁴⁷ finanzielle mit nichtfinanziellen Informationen im Sinne eines integrierten Berichts miteinander zu verknüpfen und daraus auch Konsequenzen für das eigene Geschäftsmodell abzuleiten. Die anstehende Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive wird diese Entwicklung noch befördern:⁴⁸ Das darin enthaltene Prinzip der doppelten Wesentlichkeit, die inhaltliche Präzisierung der Berichtspflichten durch eigene europäische, von der EFRAG zu entwickelnde Standards, die Prüfungspflicht der Nachhaltigkeitsberichte mit begrenzter Prüfungssicherheit sowie die verpflichtende digitale Berichterstattung mit digitalem Tagging gemäß den ESEF-Anforderungen zeigen zudem, wie verwoben die Themen Digitalisierung, Compliance und Nachhaltigkeit miteinander sind.⁴⁹

3.2.2. Gefahren

Die fundamentale Herausforderung, die eine servicebezogene Sichtweise mit sich bringt, liegt auf der Hand: Die Qualität und Wertgenerierung der Abschlussprüfung von der Interaktion und Kooperation mit dem zu prüfenden Unternehmen abhängig zu machen, läuft den regulativen Bestrebungen nach immer umfassenderer Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zuwider.⁵⁰ Die Grenzen, ab wann ein Unternehmen in kooperativer Weise und qualitätssteigernd mitwirkt, oder aber schon auf den Abschlussprüfer und sein Prüfungsurteil in unzulässiger Weise einwirkt, drohen ebenso zu verschwimmen, wie die Grenzen aufseiten des Abschlussprüfers zwischen zulässiger Prüfung und weitestgehend unzulässiger Beratung. Transparenz bezüglich des gesamten Prüfungs- und Urteilsprozesses mag helfen, dieses Risiko zu begrenzen, um so auch nach außen dokumentieren zu können, dass keine unzulässige Selbstprüfung stattgefunden hat.⁵¹ Aufseiten der Unternehmen werden typischerweise noch weitere Herausforderungen erkennbar: Zum einen hat der servicebezogene Ansatz zur Konsequenz, Prüfungsfehlerurteile stets beiden, Unternehmen und Abschlussprüfer, in der Verantwortung zuzuweisen. Den Adressaten der fehlerhaft testierten Abschlüsse und Bestätigungsvermerke öffnet sich insofern für Verantwortlichkeitsklagen ein vergleichsweise einfach zu durchschreitendes Einfallstor, das freilich bereits heute in Zusammenhang mit tatsächlichen oder auch nur vermeintlichen „Bilanzskandalen“ regelmäßig beschritten wird. Zum anderen setzen Interaktion und Kooperation voraus, dass beide Seiten überhaupt hinsichtlich ihrer jeweiligen technischen Infrastruktur dazu auch in der Lage sind. So ist es beispielsweise wenig sinnvoll, wenn der Aufsichtsrat bei der Beauftragung des Abschlussprüfers zwar den Einsatz neuester Technologien zur Datenanalyse vorschreibt,

47 Zur integrierten Berichterstattung vgl. zum Beispiel *Berndt/Bilolo/Müller*, International Integrated Reporting Framework: Leitfaden für eine moderne Unternehmensberichterstattung, Betriebs-Berater 2014, 363; *Günther/Bassen/Haller*, Konzepte, Aspekte und Herausforderungen des Integrated Reporting, in *Günther/Bassen* (Hrsg.), Integrated Reporting – Grundlagen, Implementierung, Praxisbeispiele (2016) 1; *Freidank/Müller/Velte* (Hrsg.), Handbuch Integrated Reporting (2015); sowie grundlegend *Eccles/Krpus*, One report. Integrated Reporting for a Sustainable Strategy (2010).

48 Vgl. FN 31.

49 Vgl. auch *Müller/Scheid/Baumüller*, Betriebs-Berater 2021, 1323.

50 Ausführlich zur Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers vgl. etwa *Gelter/Reiter*, Die Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers, in *Bertl/Hirschler/Aschauer* (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsprüfung (2019) 107.

51 Vgl. bereits *Moxter*, Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, Betriebs-Berater 1996, 683; *Lanfermann*, Unzulässige Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Erstellung des Abschlusses, in *Matschke/Schildbach* (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung (1998) 425.

selber im Unternehmen dafür aber gar keine technischen Voraussetzungen geschaffen hat. Eine servicebezogene Sichtweise der Abschlussprüfung kann also dazu führen, dass dem Unternehmen über die eigentliche Höhe der mit dem Prüfungsauftrag vereinbarten Honorare hinaus noch Kosten entstehen, um den eigenen Anspruch an die Prüfungsqualität überhaupt erfüllen zu können. Bevor sich ein Aufsichtsrat in seiner Überwachungsfunktion also Entlastungen, Effektivitäts- und Effizienzvorteile durch digitalisierte Prozesse und Tools versprechen kann, werden zuvor regelmäßig (höhere) Investitionen erforderlich.⁵² Und schließlich muss man befürchten, dass auch die Aufsichtsräte irgendwann in der Erfüllung ihrer Überwachungsfunktion trotz Zusammenarbeit mit und Unterstützung durch den Abschlussprüfer überfordert zu werden drohen. Dem etwa durch Vergrößerung des Aufsichtsrates, Bildung von weiteren Ausschüssen, Berufung von Fachspezialisten oder rein professionalisierten Aufsichtsräten begegnen zu wollen, kann sich als Scheinlösung mit jeweils eigenen Gefahren erweisen: Erhöhter Koordinationsaufwand zwischen den Mitgliedern und Ausschüssen können zu Ineffizienzen führen und die Überwachungsqualität senken, Nicht-Fachspezialisten im Aufsichtsrat könnten sich ohne eigene Urteilsbildung schlicht auf das Fachspezialistentum verlassen – sogenanntes „*leaning back syndrom*“⁵³ – und bei hauptberuflichen Aufsichtsräten, die auf die Entlohnung ihrer Tätigkeit angewiesen sind, droht eine ähnliche Unabhängigkeitsproblematik wie bei der Abschlussprüfung. Die Idee, diesen Gefahren durch die Prüfung der Angemessenheit des gesamten Corporate Governance-Systems, einschließlich der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates zu begegnen, insofern also (deutlich) über die Anforderungen an den bisherigen Corporate Governance-Bericht nach § 243b UGB hinauszugehen, trifft in der Praxis freilich noch nicht auf breite Zustimmung.

4. Zusammenfassung

- Die effektive Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist eines der Kernelemente guter Corporate Governance. Hohe Prüfungsqualität setzt umfassendes, vielfältiges Mitwirken der Unternehmensverantwortlichen voraus. Hohe Überwachungsqualität des Aufsichtsrats bedingt intensive Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer.
- Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollte kein Selbstzweck sein, ebenso wenig wie Corporate Governance um ihrer selbst willen als quasi formalisierter Bürokratismus betrieben werden sollte. Maßstab sollten vielmehr die Qualität von Prüfung und Überwachung sein. Was eine angemessene Qualität ist, bestimmt sich dabei an dem Ziel, durch für das Unternehmen geeignete Governance-Strukturen verantwortlich, nachhaltig und langfristige Werte zu schaffen.
- Der wertschaffende Beitrag der Corporate Governance, vor allem des Zusammenwirkens von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, ist typischerweise nur schwer greifbar. Zwei Denkansätze bieten sich hierzu an: Die Leistungen des Abschlussprüfers produktbezogen zu verstehen und insbesondere in dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk ein homogenes, vom Aufsichtsrat nachgefragtes Gut zu sehen. Oder aber man sieht die Leistungen des Abschlussprüfers serviceorientiert und akzeptiert damit, dass ein Mehrwert aus dessen Leistung nur dann resultiert, wenn auch das Unternehmen aktiv am Dienstleis-

⁵² Zum durch die digitale Transformation erforderlichen potenziellen (neuen) Anforderungsprofil der Aufsichtsräte vgl. *Eulerich/Grüne*, Digitale Transformation 108.

⁵³ *Böckli*, Aktienrecht⁴ § 14 Rz 370.

tungsprozess teilnimmt. Der Abschlussprüfer ist also kein Hersteller eines Produktes, vielmehr bestimmen beide Seiten gemeinsam die Bedürfnisse unter Berücksichtigung nicht nur der gesetzlichen Anforderungen, sondern auch der unternehmensindividuellen Erwartungen und Ressourcen.

- Entwicklungen wie die Digitalisierung, zunehmende Compliance-Anforderungen und die Nachhaltigkeitsthematik wirken sich auf die Geschäftsmodelle der Unternehmen aus, erfordern Anpassungen in den Corporate Governance-Systemen und machen Weiterentwicklungen im Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer unerlässlich. Die Unterstützung des Abschlussprüfers bei der digitalen Transformation des Finanzbereichs, die Prüfung von Compliance-Management-Systemen und die Unterstützung beim Aufbau neuer, finanzielle und nichtfinanzielle Informationen integrierender Berichte leisten zu einer verantwortlichen, langfristigen Wertgenerierung beim Unternehmen einen wichtigen Beitrag. Nicht zuletzt lässt sich damit die Effektivität des Corporate Governance-Systems unter Berücksichtigung von Shareholder- und Stakeholderinteressen steigern. Und schließlich ist eine angemessene, serviceorientierte Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zugleich der beste Schutz vor allfälligen Verantwortlichkeits- und Haftungsfragen.
- Der Weg einer Weiterentwicklung der Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat kann sinnvollerweise nur gemeinsam von Theorie und Praxis, von Ökonomen und Juristen, beschritten werden. Es ist zu wünschen, dass *Romuald Bertl* diesen Weg noch lange beschreitet.

