



Abschlussprüfung als ein Element der Corporate Governance: Zum Dienstleistungsverhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Hans-Joachim Böcking

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	740
2	Rechnungslegung und Abschlussprüfung als Instrumente der Corporate Governance	740
3	Veränderungen des Dienstleistungsverhältnisses von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer durch ausgewählte Gesetzesnovellen	741
3.1	Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat, interne Rotation und Teilnahme an der Bilanzsitzung (KonTraG 1998)	741
3.2	Kodifizierung der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer und DCGK (TransPuG 2002)	743
3.3	Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, IAS-VO und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (BilReG 2004)	744
3.4	Einführung des zweistufigen Enforcement-Systems (BilKoG 2004)	745
3.5	Kodifizierung des Prüfungsausschusses und Financial Expert (BilMoG 2009)	745
3.6	Externe Rotation, Nichtprüfungsleistungen und Key Audit Matters (AReG 2016)	747
3.7	Einführung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung (CSR-RUG 2017)	749
3.8	Neuverortung des Vergütungsberichts für Vorstand und Aufsichtsrat (ARUG II 2019)	750
4	Fazit und Ausblick	751
	Literatur	752

H.-J. Böcking (✉)

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance,
Goethe-Universität Frankfurt am Main, Frankfurt am Main, Deutschland
E-Mail: hjboecking@wiwi.uni-frankfurt.de

1 Einleitung

Die Verbesserung der Qualität von Dienstleistungen im Zeitverlauf markiert ein wesentliches Forschungsgebiet von Herbert Woratschek (Woratschek 2001, S. 262). Einen interessanten Bereich des Dienstleistungssektors stellt die Abschlussprüfung im Rahmen der Unternehmensberichterstattung dar. Als Element der Corporate Governance ist die Abschlussprüfung von zentraler Bedeutung für einen funktionierenden Kapitalmarkt, weshalb sie hoheitlich geregelt wird und seit dem Jahr 1931 Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers ist (Kruk et al. 1984, S. 104; IDW 2019, A, Rn. 7). Vor dem Hintergrund der Ausweitung der Unternehmensberichtspflichten versucht der Gesetzgeber, ein Mindestmaß an Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen, das aufgrund der Immaterialität der Dienstleistung und der damit verbundenen geringeren Wahrnehmbarkeit der Qualität (Woratschek 2001, S. 263) den kontinuierlich verändernden Gegebenheiten des Kapitalmarkts und der Gesellschaft gerecht werden soll. Um keine Erwartungslücken entstehen zu lassen, sollte für die Adressaten der Unternehmensberichterstattung klar sein, welche Teile der aktuellen Unternehmensberichterstattung vom Abschlussprüfer im gesetzlichen Auftrag inhaltlich und mit welcher Prüfungsintensität geprüft werden und wie sich das Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im dualistischen System der Corporate Governance im Zeitverlauf verändert hat.

Vor diesem Hintergrund soll untersucht werden, was der Gesetzgeber unternimmt, um die Beurteilung der Qualität der Unternehmensberichterstattung durch die Abschlussprüfung für Außenstehende transparent zu machen und ob es auf Dauer gelingen kann, diese Zielsetzung im Zeitverlauf auch widerspruchsfrei umzusetzen. Hierzu werden eine Auswahl der wichtigsten gesetzlichen Veränderungen seit dem Jahr 1998 und deren Besonderheiten für die Entwicklung des Verhältnisses von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat betrachtet. Die gewonnenen Erkenntnisse werden vor dem Hintergrund möglicher Erwartungslücken kritisch gewürdigt und in Verbindung mit der aktuellen Nachhaltigkeitsdebatte im Rahmen der Unternehmensberichterstattung gebracht. Hierzu werden die Einführung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung und die aktuelle Neugestaltung des Vergütungsberichts herangezogen. Offen ist, ob es dem Gesetzgeber gelingen kann, mithilfe von Regulierung ein Mindestmaß an Qualität zu erzielen und ob diese Vorgehensweise wegweisend für die Qualität anderer Dienstleistungen sein kann.

2 Rechnungslegung und Abschlussprüfung als Instrumente der Corporate Governance

Mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Erstellung der Rechnungslegung im Sinne einer Rechenschaftslegung durch den Vorstand (§§ 76 und 90 AktG), der Überwachung sowie Prüfung durch den Aufsichtsrat (§§ 111 und 171 AktG) und der Pflicht zur Prüfung durch

einen unabhängigen Abschlussprüfer (§ 316 HGB) sind zunächst drei verantwortliche Institutionen für die gesetzlich vorgesehene Unternehmensberichterstattung im Sinne von Rechenschaftslegung an die „Anteilseigner und Dritte“ (Gros 2010, S. 6; DCGK Grundsatz 21 (i. d. F. vom 09. Mai 2019)) identifiziert. Aus der Spieltheorie ist bekannt, dass das Spiel mit drei Spielern mehr als eine theoretische Herausforderung darstellt. Aufgrund einiger namhafter Bilanzskandale hat der Gesetzgeber im Jahr 1998 damit begonnen, unmittelbar in dieses Dreiecksverhältnis auf Unternehmensebene einzugreifen und mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) die Pflicht zur Erteilung des Prüfungsauftrags an den Abschlussprüfer vom Vorstand auf den Aufsichtsrat übertragen (§ 111 Abs. 2 AktG; § 321 Abs. 5 Satz 2 HGB), um durch die „Unabhängigkeit“ des Aufsichtsrats die Qualität der Rechnungslegung und Abschlussprüfung institutionell zu verbessern. Ergänzend formulierte der Gesetzgeber explizit die „Gehilfenfunktion“ (Böcking und Gros 2012, S. 109–111) des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat als neuen Auftraggeber und stärkt damit die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats (§ 111 Abs. 1 und 2 AktG). Insoweit wurde auch das bisherige Verhältnis von Vorstand und Aufsichtsrat im dualistischen System der Corporate Governance neu strukturiert.

Offen bleibt, ob der Aufsichtsrat auch über das notwendige Anforderungsprofil verfügt, um dieser neuen Aufgabe nachkommen zu können. Das (neue) Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer beeinflusst somit unmittelbar die Qualität der Dienstleistung „Abschlussprüfung“. Insoweit gilt es auch zu untersuchen, ob der Gesetzgeber zusätzliche Rahmenbedingungen im Zeitverlauf verankert hat, um die beabsichtigte Qualität der Abschlussprüfung und damit die Qualität der Unternehmensberichterstattung zu sichern bzw. weiter zu verbessern.

3 Veränderungen des Dienstleistungsverhältnisses von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer durch ausgewählte Gesetzesnovellen

3.1 Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat, interne Rotation und Teilnahme an der Bilanzsitzung (KonTraG 1998)

Mit dem Ziel zur Verbesserung der internen und externen Unternehmensüberwachung sowie der Verbesserung der Unternehmenspublizität wurde im Jahr 1998 das KonTraG eingeführt. Dabei stand u. a. der verstärkte Ausbau der Gehilfenfunktion des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat im Vordergrund (Böcking und Gros 2012, S. 109). Als eine der bedeutendsten Änderungen durch das KonTraG gilt die neue Verortung der Beauftragung des Abschlussprüfers. Dieser wird seither allein durch den Aufsichtsrat beauftragt (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG), um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers hervorzuheben und zu verdeutlichen, dass er dem Aufsichtsrat beratend zur Seite steht (Böcking 2004, S. 571). Für die Bestellung

des Abschlussprüfers ist jedoch auch weiterhin die Hauptversammlung (§ 119 Abs. 1 Nr. 5 AktG) zuständig. Ferner wurde das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer gestärkt, indem der Prüfungsbericht fortan unmittelbar dem Aufsichtsrat vorzulegen ist (§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB), um aus Sicht des Aufsichtsrats die Rechnungslegungsqualität des Vorstands überprüfen zu können. Denn der Prüfungsbericht ist unverzüglich nach Vorlage an den Aufsichtsrat und gleichzeitig einem eingerichteten Prüfungsausschuss sowie „dem Geschäftsführungsorgan mit Gelegenheit zur Stellungnahme zuzuleiten“ (§ 321 Abs. 5 Sätze 2 und 3 HGB). Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsrat z. B. die Umbuchungslisten vorzulegen sowie über die Diskussionen mit dem Vorstand zu berichten. Zudem ist der Abschlussprüfer seit dem Jahr 1998 gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG zur Teilnahme an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats verpflichtet. Während dieser Sitzung hat der Abschlussprüfer über die wesentlichen Prüfungsergebnisse zu berichten. Somit stellt der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers eine „interne“ Informationsquelle für das Kontrollorgan Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft dar. Im Gegensatz zum Bestätigungsvermerk wird der Prüfungsbericht grundsätzlich nicht veröffentlicht. Eine Offenlegung in besonderen Fällen regelt jedoch § 321a HGB, wie z. B. bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. In diesem Fall gewährt das Gesetz einen Einblick in die Prüfungsberichte der letzten drei Geschäftsjahre für außenstehende Dritte. Insoweit wurde eine Sanktion für den Abschlussprüfer verankert, die verhindern soll, dass Abschlussprüfer zu spät auf Risiken im Hinblick auf die Unternehmensfortführung im Prüfungsbericht hinweisen. Im Sinne einer funktionierenden Qualitätsmessung der Dienstleistung erscheint, ausgenommen dem Fall eines Insolvenzverfahrens, eine zeitnahe valide Messung der Abschlussprüfungsqualität für außenstehende Dritte kaum möglich (Woratschek 2004, S. 73).

Überdies führte der Gesetzgeber mit dem KonTraG die interne Rotationspflicht des verantwortlichen Abschlussprüfers ein (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a. F., aufgehoben durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) im Jahr 2016; die fortbestehende interne Rotation ergibt sich nun unmittelbar aus Art. 17 EU-Verordnung (EU-VO) Nr. 537/2014 mit weiteren Restriktionen, wie z. B. der Verlängerung der Cooling-off-Periode von zwei auf drei Jahre und der Verpflichtung des Abschlussprüfers ein angemessenes System für Führungspersonal einzuführen, auch sind nach Art. 13 Abs. 2 Buchstabe j der EU-VO Nr. 537/2014 die Grundsätze der internen Rotation im Transparenzbericht darzustellen), um die Unabhängigkeit des verantwortlichen Abschlussprüfers und somit den Nutzen seiner Dienstleistung für den Aufsichtsrat zu wahren. Für die Abschlussprüfer findet insoweit auf interner Ebene eine verstärkte Qualitätskontrolle statt.

Ebenfalls mit dem KonTraG wurde der Vorstand mit dem neuen § 91 Abs. 2 AktG verpflichtet, „geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden“. Der Sinn und Zweck besteht darin, dass das Risikofrüherkennungssystem den Vorstand so rechtzeitig zu informieren hat, dass er noch erfolgreich gegensteuern kann. Die Beurteilung des Risikofrüherkennungssystems wurde für die Abschlussprüfung explizit in den §§ 317 Abs. 4 und 321 Abs. 4 HGB geregelt. Danach

ist im Prüfungsbericht gesondert darauf einzugehen, „ob Maßnahmen erforderlich sind, um das interne Überwachungssystem zu verbessern“ (§ 321 Abs. 4 Satz 2 HGB).

3.2 Kodifizierung der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer und DCGK (TransPuG 2002)

Bereits vier Jahre nach dem KonTraG hat der Gesetzgeber im Jahr 2002 mit dem Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG) erneut Veränderungen bezüglich der Abschlussprüfertätigkeit vorgenommen. Der Abschlussprüfer ist seit dem Jahr 2002 im Rahmen der Berichterstattung im Prüfungsbericht zur erweiterten Redepflicht im Sinne einer Positiverklärung verpflichtet worden: „In Erweiterung der bisherigen Regelung hat der Prüfer künftig aber nicht nur Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung ‚darstellen‘, sondern bereits über solche Tatsachen, die entsprechende Verstöße ‚erkennen lassen‘“ (BT-Drs. 14/8769, S. 28 i. V. m. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auf Vorschlag der Regierungskommission „Corporate Governance“). Darüber hinaus ist der Abschlussprüfer zur problemorientierten Darstellung der bilanzpolitischen Einflussnahmen, wie z. B. durch sachverhaltensgestaltende Maßnahmen und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, verpflichtet (§ 321 Abs. 2 Satz 4 HGB; BT-Drs. 14/8769, S. 28). Zudem wurde durch die Ergänzung, dass eine Billigung des Konzernabschlusses nur durch eine vorherige Prüfung des selbigen möglich ist (§ 316 Abs. 2 HGB), die Bedeutung der prüferischen Dienstleistung des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat erneut hervorgehoben.

Durch das TransPuG wurde im Jahr 2002 auch der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) eingeführt und über die Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG aktienrechtlich verankert. Der DCGK beinhaltet schon damals neben zahlreichen Empfehlungen und Anregungen für eine „gute Corporate Governance“ auch unterschiedliche Empfehlungen für die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Neben dem Ausbau des Verhältnisses von dem Überwachungsorgan und dessen Gehilfen führte dies auch zu einer indirekten Erweiterung des Dienstleistungsspektrums des Abschlussprüfers. So wurde z. B. durch DCGK Tz. 7.2.1 i. d. F. vom 07. Februar 2017 empfohlen, dass der Aufsichtsrat mit dem Abschlussprüfer eine unverzügliche Unterrichtung des Aufsichtsrats- bzw. des Prüfungsausschussvorsitzenden „über während der Prüfung auftretende mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe“ vereinbaren soll, sofern diese nicht beseitigt werden.

Mit dem TransPuG wurde der Vorstand durch § 90 Abs. 1 Nr. 1 AktG zur so genannten „Follow-Up-Berichterstattung“ verpflichtet, d. h., der Vorstand hat dem Aufsichtsrat über die beabsichtigte Geschäftspolitik und somit die künftige Unternehmensstrategie zu berichten, „wobei auf Abweichungen der tatsächlichen Entwicklung von früher berichteten Zielen unter Angabe von Gründen einzugehen ist“. Insoweit handelt es sich um eine „Erweiterung der Regelberichterstattung“ (BT-Drs. 14/8769, S. 14).

Mit diesem „Soll-Ist-Vergleich“ bekommt der Aufsichtsrat ein Instrument zur Verfügung gestellt, das ihm erlaubt, die Prognosequalität des Vorstands beurteilen zu können. In diesem Zusammenhang wurde auch die persönliche Verschwiegenheitspflicht der Aufsichtsräte über erhaltene vertrauliche Berichte und vertrauliche Beratungen durch § 116 Satz 2 AktG verschärft. Insoweit wurde das Anforderungsprofil an die Aufsichtsräte in dem Sinne erhöht, dass Aufsichtsräte selbst in der Lage sein müssen, die vertraulichen strategischen Unterlagen zu verstehen und zu würdigen. Dies bedingt eine ständige Weiterbildung des Aufsichtsrats, für die er selbst verantwortlich ist.

3.3 Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, IAS-VO und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (BilReG 2004)

Das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) aus dem Jahr 2004 implementierte die so genannte „IAS-Verordnung“ (IAS-VO), d. h. die Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRS) für die Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen (§§ 315a (jetzt 315e), 324a, 325 HGB). Hiermit wurde das Anforderungsprofil für Vorstände, Aufsichtsräte und Abschlussprüfer sowie die Adressaten der Unternehmensberichterstattung erneut deutlich erweitert. Mit dem BilReG wurde das Dienstleistungsspektrum des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers zusätzlich erweitert, da gemäß § 289 Abs. 3 HGB für den Lagebericht und § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB a. F. (jetzt § 315 Abs. 3 HGB) für den Konzernlagebericht die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (so genannte Pre-Financial Performance Indicators) wie z. B. Umwelt- und Arbeitnehmerbelange durch den Aufsichtsrat zu prüfen sind und gemäß § 317 Abs. 2 Satz 1–3 HGB der inhaltlichen Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer unterliegen (Böcking und Althoff 2017, S. 246, 250–252).

Das BilReG ging allerdings auch gleichzeitig mit einer Einschränkung des Dienstleistungsangebots der Abschlussprüfer einher, da der Gesetzgeber dessen Unabhängigkeit und somit die Abschlussprüfungsqualität stärken wollte. So wurden durch § 319 HGB „Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe“ und § 319a HGB „Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“ jene Dienstleistungen untersagt, die aufgrund einer geschäftlichen, finanziellen oder persönlichen Beziehung Einfluss auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nehmen können. Aufgrund der zentralen Bedeutung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers für eine adäquate Abschlussprüfung hat der Gesetzgeber mit den §§ 319 und 319a HGB einen Katalog an Kriterien kodifiziert, der einen Abschlussprüfer von der Abschlussprüfung ausschließt, sobald eines der Kriterien zutrifft. Zu diesen Nichtprüfungsleistungen zählen neben der Buchführung und Erstellung von Abschlussunterlagen u. a. auch Dienstleistungen bezüglich der internen Revision, des internen Kontrollsystems mit Bezug zur Rechnungslegung sowie bestimmte steuerliche und juristische Beratungsleistungen. Ob diese Einschränkung zu einer tatsächlichen Qualitätsverbesserung beiträgt, ist fraglich,

da hier ein vorhandenes Know-how der Abschlussprüfer nicht mehr vollständig genutzt werden kann.

3.4 Einführung des zweistufigen Enforcement-Systems (BilKoG 2004)

Mit dem Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) aus dem Jahr 2004 soll dem durch zahlreiche Bilanzskandale und Unternehmenskrisen verursachten Vertrauensverlust in die Rechnungslegung begegnet werden. Durch die Einführung eines zweistufigen Enforcement-Verfahrens mit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) auf der ersten Stufe und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) auf der zweiten Stufe wirkte der Gesetzgeber der damaligen „Enforcement-Lücke“ entgegen (Hennrichs 2004, S. 399; Böcking et al. 2015, S. 265). Die Prüfung der Finanzberichterstattung von kapitalmarktorientierten Unternehmen erfolgt anlassbezogen, auf Verlangen der BaFin oder stichprobenorientiert und dient zur Feststellung wesentlicher Fehler, die gegebenenfalls durch das Unternehmen mit entsprechenden Erläuterungen im Bundesanzeiger veröffentlicht werden müssen. Zu dieser Prüfung werden gemäß § 342b Abs. 2 HGB u. a. die zuletzt festgestellten bzw. gebilligten (Konzern-)Abschlüsse und (Konzern-)Lageberichte herangezogen. Ferner werden darüber hinausgehende Unterlagen wie z. B. der – nicht öffentliche – Prüfungsbericht der gesetzlichen Abschlussprüfer für den Aufsichtsrat und den Vorstand angefordert. Entscheidet sich das geprüfte Unternehmen gegen eine Kooperation mit der DPR, wird die Prüfung durch die BaFin übernommen (Beschluss OLG Frankfurt vom 04.02.2019; Böcking et al. 2019b). Obwohl es sich bei dieser Prüfung weder um eine „Vollprüfung“ der Rechnungslegung noch um eine „zweite Abschlussprüfung“ handelt (Böcking et al. 2015, S. 265–266), wurden in den vergangenen Jahren rund 15 % der geprüften Unternehmensabschlüsse als fehlerhaft befunden (DPR 2019, S. 2). Die Pflicht zur Fehlerveröffentlichung im Bundesanzeiger soll eine Sanktion für alle Beteiligten bewirken. Diese zusätzliche Überwachung der Rechnungslegung des Vorstands stellt somit ebenfalls eine Kontrolle der Überwachung durch den Aufsichtsrat und den Abschlussprüfer dar. Seit der Einführung des zweistufigen Enforcement-Systems kann von einer Steigerung der Dienstleistungsqualität der Abschlussprüfung ausgegangen werden.

3.5 Kodifizierung des Prüfungsausschusses und Financial Expert (BilMoG 2009)

Die grundlegende Modernisierung des deutschen Gesellschafts- und Handelsrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) aus dem Jahr 2009 war mit weiteren zahlreichen Veränderungen der Corporate Governance verbunden. Eine der bedeutendsten Neuerungen dieses Gesetzes war die Einführung des Prüfungsaus-

schusses, der fortan vom Aufsichtsrat eingerichtet werden kann. Der Prüfungsausschuss kann sich mit der „Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie der Abschlussprüfung“ (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG) befassen. In Bezug auf die Abschlussprüfung kann sich der Prüfungsausschuss insbesondere mit der „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen“ befassen (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Obwohl die Prüfung und Billigung des Jahresabschlusses nicht an den Prüfungsausschuss delegiert werden kann (§ 107 Abs. 3 Satz 7 AktG), war es bisher durchaus möglich und durch den DCGK Tz. 5.3.2 i. d. F. vom 07. Februar 2017 empfohlen, dass er die Prüfung vorbereitet und zusätzliche Prüfungsschwerpunkte zur gesetzlichen Abschlussprüfung festlegt. Der am 09. Mai 2019 von der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex beschlossene, zum Zeitpunkt der Abgabe des Manuskripts jedoch noch nicht durch das BMJV im Bundesanzeiger veröffentlichte, DCGK enthält diese Empfehlung jedoch nicht mehr. Entscheidet sich ein Unternehmen gegen die Einrichtung eines Prüfungsausschusses oder überträgt ihm nur Teile der in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG genannten Aufgaben, sind die übrigen Aufgaben vom Plenum zu übernehmen (BT-Drs. 16/10067, S. 102).

Zudem setzte der Gesetzgeber mit dem BilMoG die Forderung der EU-Richtlinie (EU-RL) über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen um, dass „[m]indestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses [...] über Sachverstand in Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen [muss]“ (Art. 41 Abs. 1 Satz 3 EU-RL 2006/43/EG). Allerdings entschied sich der Gesetzgeber mit der Formulierung „Rechnungslegung oder Abschlussprüfung“ (§ 100 Abs. 5 AktG) bei der Umsetzung für die geringere Anforderung an den Sachverstand des so genannten Financial Expert. Aufgrund der Auftragserteilung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat bzw. dessen Prüfungsausschuss sind Kenntnisse über die Abschlussprüfung von mindestens einem Aufsichtsratsmitglied jedoch unverzichtbar (Böcking et al. 2019c, S. 3), weshalb ausschließlich ein „und“ zweckadäquat gewesen wäre.

Mit der Einführung des Financial Expert wurde sichergestellt, dass der Aufsichtsrat durch dieses Mitglied die Aufgaben und Erläuterungen des Abschlussprüfers besser beurteilen kann. Diese Gesetzesänderung führte somit zu einer verbesserten Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat, da der Abschlussprüfer seither mindestens einen sachverständigen „Sparringspartner“ hat. Zudem ist der Abschlussprüfer bereits seit dem Jahr 1998 (KonTraG) dazu verpflichtet, an den Verhandlungen des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses teilzunehmen und über „die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung“ zu berichten (§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG a. F.). Ersetzt wurde der § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG a. F. durch folgende Sätze nach dem BilMoG im Jahr 2009: „Ist der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über diese Vorlagen teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems, bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Er infor-

miert über Umstände, die seine Befähigung besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat“ (§ 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG). Zu hinterfragen ist, ob ein einziger Financial Expert im Aufsichtsrat wirklich ausreichend ist.

3.6 Externe Rotation, Nichtprüfungsleistungen und Key Audit Matters (AReG 2016)

Mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) aus dem Jahr 2016 wurde sowohl die EU-Änderungsrichtlinie 2014/56/EU als auch die EU-VO 537/2014 in nationales Gesetz umgesetzt bzw. implementiert und ist somit dem Änderungsbedarf bezüglich prüfungsbezogener Regelungen und Ausführungen nachgekommen. Eine der bedeutendsten Änderungen dieser Gesetzesnovelle ist die externe Rotationspflicht der Abschlussprüfer nach zehn Jahren für Unternehmen, die das Kriterium des öffentlichen Interesses erfüllen. Mit Ausnahme von Banken und Versicherungen (§ 340k Abs. 1, 341k Abs. 1 HGB) besteht jedoch die Möglichkeit, durch eine erneute öffentliche Ausschreibung der Abschlussprüfung die Höchstgrenze um weitere zehn Jahre zu verlängern (§ 318 Abs. 1a Satz 1 HGB). Die maximale Bestelldauer des Abschlussprüfers kann jedoch von 20 auf 24 Jahre ausgeweitet werden, sofern eine Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit) vorgenommen wird (§ 318 Abs. 1a Satz 2 HGB). Gemeinschaftsprüfungen spielen in der Praxis jedoch nur eine untergeordnete Rolle und stellen somit eher eine theoretische Option dar. Empirische Forschungsergebnisse lassen darauf schließen, dass diese u. a. auf höhere Kosten und Ineffizienzen in der Prüfung zurückgeführt werden können (Böcking und Gros 2015, S. 316). Unklar ist, ob die Aufsichtsräte über die notwendigen Ressourcen verfügen, um einen Ausschreibungsprozess der Abschlussprüfung selbst zu organisieren oder ob sie auf externe Berater und/oder auf interne Mitarbeiter des Unternehmens (z. B. der Einkaufs- und Finanzabteilung) bei der Auswahl des neuen Abschlussprüfers zurückgreifen. Insoweit könnte der ursprüngliche Sinn und Zweck der Vergabe des Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat an den Abschlussprüfer aufgeweicht bzw. verfehlt werden. Das heißt, der gesetzliche Eingriff in das Dreiecksverhältnis von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer durch das KonTraG wird durch das bei der externen Rotation notwendige Procedere in der Praxis teilweise ad absurdum geführt, wenn der Vorstand wieder direkt oder indirekt in den Entscheidungsprozess miteinbezogen wird. Andererseits wäre denkbar, dass der Gesetzgeber scheinbar mehr auf den Wettbewerb des Abschlussprüfermarktes vertraut. Allerdings zeigt die Praxis, dass die externe Rotation den Konzentrationsprozess erhöht hat. Insoweit wird deutlich, welche Unwägbarkeiten bzw. Gefahren eine Überregulierung auslösen kann, wenn diese losgelöst von den Kenntnissen eines speziellen Marktes, hier des Abschlussprüfermarktes, erfolgt. Der neu entfachte Preiswettbewerb, der bei der externen Rotation der Abschlussprüfung aktuell zu beobachten ist, wird das Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer und somit auch die Qualität der Abschlussprüfung nachhaltig beeinflussen.

Eine weitere bedeutende Änderung durch diese Gesetzesnovelle ist die Anpassung der Regelung bezüglich der Nichtprüfungsleistungen an die Abschlussprüfungs-Verordnung der EU. Demnach ist zur Erbringung von bestimmten Dienstleistungen, die zwar in der so genannten Blacklist aufgeführt sind, ein so genannter Pre-Approval durch den Prüfungsausschuss zwingend erforderlich (Wahlrechtsausübung des Gesetzgebers). Der Abschlussprüfer kann die erlaubten Nichtprüfungsleistungen demnach nur noch durch die Billigung über einen so genannten Zustimmungsvorbehalt des Prüfungsausschusses durchführen (Art. 5 Abs. 4 der EU-VO Nr. 537/2014). Des Weiteren ist es dem mit der Abschlussprüfung beauftragten Unternehmen sowie Mitgliedern dessen Netzwerks untersagt, Nichtprüfungsleistungen bei der geprüften „Public Interest Entity“ (PIE) bzw. deren Mutter- und Tochterunternehmen innerhalb der EU durchzuführen (Art. 5 Abs. 1 und 2 der EU-VO Nr. 537/2014), wodurch der Rückgriff auf das vorhandene Dienstleistungsangebot des Abschlussprüfers bisweilen erheblich eingeschränkt wird.

Erbringt der Abschlussprüfer ab dem Jahr 2020 in mindestens drei aufeinander folgenden Jahren Nichtprüfungsleistungen, besteht eine Kappungsgrenze der Gesamthonorare für diese Leistungen von höchstens 70 % des Durchschnitts der in den letzten drei Jahren gezahlten Abschlussprüfungshonorare. Eine Ausnahme von dieser Kappungsgrenze besteht, sofern die Leistungen weder allein noch kumuliert einen unmittelbaren oder wesentlichen Einfluss auf die geprüften Abschlüsse besitzen (Böcking et al. 2019a, Kommentar zu § 319a HGB Rn. 6). Die Befreiung kann allerdings nur ausnahmsweise und höchstens für ein Geschäftsjahr beantragt werden. Zudem wird die Kappungsgrenze nicht gänzlich, sondern lediglich auf höchstens 140 % der genannten Honorare angehoben (§ 319a Abs. 1a Satz 1 HGB). Obwohl das Dienstleistungsangebot der Abschlussprüfer durch die Begrenzung der Nichtprüfungsleistungen eingeschränkt wurde, konnte der negative Einfluss dieser Dienstleistungen auf die tatsächliche Abschlussprüfungsqualität in empirischen Studien mehrheitlich bisher nicht festgestellt werden (Böcking und Gros 2015, S. 309). Neben dem verringerten Dienstleistungsangebot sprechen auch der geringere Wissenstransfer sowie der Effizienzverlust gegen das eingeführte Verbot von Nichtprüfungsleistungen. Insoweit könnte diese Regelung auch zu einer Qualitätsverminderung der Abschlussprüfung führen.

Sofern es sich um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) im Sinne des § 319a HGB handelt, hat der Bestätigungsvermerk für die Berichtszeiträume, die nach dem 16. Juni 2016 begonnen haben, Angaben nach Artikel 10 der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-VO Nr. 537/2014) zu umfassen (Schmidt und Küster 2018, Kommentar zu § 322 HGB Rn. 2). Artikel 10 Abs. 2 Buchstabe c EU-APrVO sieht die Beschreibung der als „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ vor (Schmidt und Küster 2018, Kommentar zu § 322 HGB Rn. 134). Diesen Anforderungen entsprechend sieht IDW PS 401 zur Untermauerung des Prüfungsurteils die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters, KAMs) vor, die im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen (IDW 2017, IDW PS 401 Tz. 9). Insoweit wird die Qualität der Abschlussprüfung zunächst für den Aufsichtsrat als Adressaten des „internen“ Prüfungsberichts und auch transparent für die Adressaten des „externen“ Bestätigungsvermerks erhöht. Zu dieser grundlegenden Veränderung des Bestätigungsver-

merks werden zusätzlich auch detaillierte Ausführungen zur Verantwortung von gesetzlichen Vertretern, Aufsichtsorgan und Abschlussprüfer aufgenommen. Insoweit dürften die KAMs zu einer Qualitätsverbesserung der Abschlussprüfung beitragen. Offen ist, in welchem Verhältnis die KAMs zu den weiteren Ausführungen im nicht veröffentlichten Prüfungsbericht stehen, d. h. welchen Mehrwert die KAMs für die Anteilseigner und Dritte tatsächlich zu leisten vermögen.

3.7 Einführung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung (CSR-RUG 2017)

Durch das Inkrafttreten des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes (CSR-RUG) im Jahr 2017 wurden bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen zur Offenlegung von wesentlichen CSR-Aspekten gesetzlich verpflichtet. Diese sollen in Form einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung nach dem Modell der CSR-Richtlinie grundsätzlich einen integralen Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts darstellen. Gemäß der §§ 289b Abs. 3 bzw. 315b Abs. 3 HGB besteht allerdings ein Wahlrecht, welches einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht außerhalb der (Konzern-)Lageberichterstattung (z. B. innerhalb des Nachhaltigkeitsberichts) ermöglicht. Entscheidet sich die Gesellschaft zur Ausübung dieses Wahlrechts, muss sie sicherstellen, dass der gesonderte nichtfinanzielle (Konzern-)Bericht dieselben Inhalte wie eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung nach § 289c HGB aufweist (§§ 289b Abs. 3 bzw. 315b Abs. 3 HGB). Im Jahr der Erstanwendung entschieden sich lediglich 33 % der 27 untersuchten DAX-Unternehmen für eine Veröffentlichung der nichtfinanziellen Konzernklärung in ihrem Konzernlagebericht. Für eine Einbettung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts in den freiwilligen Nachhaltigkeitsbericht haben sich 26 % der untersuchten Unternehmen entschieden (Althoff und Wirth 2018, S. 1143–1144).

Eine inhaltliche Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer wurde vom Gesetzgeber in § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht vorgenommen, da die EU-RL diesbezüglich ein Wahlrecht einräumte und der Gesetzgeber um eine 1:1-Umsetzung der EU-RL in deutsches Recht bemüht war. Die inhaltliche Prüfungspflicht obliegt de lege lata ausschließlich dem Aufsichtsrat (§ 171 Abs. 1 Satz 4 AktG), während der Abschlussprüfer lediglich das „formale“ Vorhandensein einer nicht-finanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. eines gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts zu prüfen hat (§ 317 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB). Dennoch wurde – erst im Rahmen von Anhörungen und der Verabschiedung des Gesetzes, also über den Referentenentwurf (RefE) und Regierungsentwurf (RegE) hinaus – dem Aufsichtsrat über § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG die Möglichkeit kodifiziert, die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung bzw. den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht einer externen inhaltlichen Überprüfung unterziehen zu lassen. Eine inhaltliche Überprüfung durch einen externen Dritten entpflichtet den Aufsichtsrat jedoch nicht von seiner originären Prüfpflicht. Eine Analyse der Prüfungs- und Bestätigungsvermerke der

DAX-Unternehmen im Erstanwendungsjahr ergab, dass sich lediglich ein Aufsichtsrat gegen eine freiwillige externe Inhaltsprüfung der nichtfinanziellen Konzernklärung durch den Abschlussprüfer entschied. Zur Unterstützung des Aufsichtsrats wurden ausnahmslos Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beauftragt, deren Prüfung überwiegend mit einer (nur) begrenzten Prüfungssicherheit durchgeführt wurde. Lediglich drei der 27 untersuchten Unternehmen entschlossen sich für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit (Althoff und Wirth 2018, S. 1147–1148).

Bei der Einführung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung (CSR-RUG 2017) zeigt sich bereits, dass es sinnvoll war, dass der Gesetzgeber dem Aufsichtsrat eine „externe inhaltliche Überprüfung“ der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung durch den § 111 Abs. 2 AktG faktisch angeraten hat. Die Umsetzung in der Praxis erfolgte sinnvollerweise durch den Abschlussprüfer. Aufgrund der bisherigen Qualitätssicherung der Abschlussprüfung hätte es nahegelegen, wenn der Gesetzgeber die inhaltliche Prüfungspflicht in § 317 HGB „Gegenstand und Umfang der Prüfung“ geregelt hätte. Insoweit hat der Gesetzgeber zu einer Erwartungslücke beigetragen, da Anteilseigner und Dritte realiter wohl davon ausgehen, dass die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung auch einer inhaltlichen Prüfung im Rahmen der regulären Abschlussprüfung unterzogen worden ist. Dies umso mehr als der Gesetzgeber bereits mit dem BilReG aus dem Jahr 2004 die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, wie z. B. Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, als Pflichtprüfungsbestandteile des (Konzern-)Lageberichts vorgesehen hatte. Sinnvollerweise führten die Anhörungen im Gesetzgebungsverfahren noch dazu, dass Änderungen gegenüber dem RefE und dem RegE vorgenommen wurden. Hier wird aber bereits deutlich, welchen Einfluss ein RefE eines Gesetzes auf die Qualitätssicherung der Dienstleistung Abschlussprüfung haben kann. Um dies beurteilen zu können, müssen auch die Besonderheiten in der Organisation der betreffenden Referate des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) mit einbezogen werden. Dieser Aspekt könnte für die Qualitätssicherung durch den Gesetzgeber künftig immer bedeutsamer werden, da die Gemengelage an Richtlinien und Verordnungen aus Brüssel immer komplexer wird. Die Organisation und Personalstärke im BMJV dürfte aber hierfür offenbar nicht hinreichend ausgestattet sein.

3.8 Neuverortung des Vergütungsberichts für Vorstand und Aufsichtsrat (ARUG II 2019)

Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) vom 12. Dezember 2019 stellt die Umsetzung der zweiten Europäischen Aktionärsrechterichtlinie (2. AR-RL) 2017/828 aus dem Jahr 2017 (ABIEU Nr. L 132) dar. Das Ziel dieser Richtlinie ist die Aktionärsmitwirkung in börsennotierten Gesellschaften zu fördern und eine Erleichterung der grenzüberschreitenden Information und Ausübungen von Aktionärsrechten zu bewirken (RegE ARUG II, S. 1). Das ARUG II sieht hierzu u. a. eine Verlagerung der handelsrechtlichen hin zu aktienrechtlichen Publizitätsvorschriften für die

Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung vor, obwohl den Mitgliedsstaaten gemäß EU-Erwägungsgrund (EU-ErwG) 32 der 2. AR-RL die Möglichkeit eingeräumt wurde, den Vergütungsbericht auch weiterhin als Teil des (Konzern-)Lageberichts beizubehalten. Die Verlagerung des Vergütungsberichts von §§ 285 Nr. 9 bzw. 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB i. V. m. §§ 289a Abs. 2 bzw. 315a Abs. 2 HGB a. F. nach § 162 AktG führt daher zu einer Zergliederung der Unternehmensberichterstattung, die sich auf die externe Prüfung durch den Abschlussprüfer auswirkt. Entgegen der gegenwärtig vorzufindenden materiellen Prüfung der Vergütungsangaben als fester Bestandteil der jährlichen Abschlussprüfung ist durch ARUG II der Vergütungsbericht nach § 162 Abs. 3 AktG künftig nur noch formell, d. h. nicht mehr materiell vom Abschlussprüfer zu prüfen. Diese nicht erfolgte Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Beibehaltung des Vergütungsberichts als Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts führt zum einen zu einer Verringerung der Entscheidungsnützlichkeit für die Adressaten der Unternehmensberichterstattung und zum anderen zu einer Erweiterung der Erwartungslücke (Böcking und Bundle 2018, S. 504).

Gemäß § 162 Abs. 1 AktG haben Vorstand und Aufsichtsrat den Vergütungsbericht zukünftig gemeinsam zu erstellen. Das ARUG II intendiert durch die gemeinsame Aufgabe zeitgleich eine gegenseitige Kontrolle sicherzustellen (RegE zu ARUG II, S. 126). Durch diese Doppelkompetenz bleibt indes offen, inwieweit der Vergütungsbericht durch die Organe zu prüfen ist. Die Prüfung durch den Aufsichtsrat gemäß § 171 AktG findet keine Anwendung mehr auf das neue aktienrechtliche Publizitätsinstrument. Vor dem Hintergrund, dass die Vorstandsvergütung fortwährend im öffentlichen Diskurs steht, bleibt offen, weshalb das BMJV keine gesetzliche inhaltliche Prüfung vorsah. Im Hinblick auf mögliche Haftungsfragen wäre der Aufsichtsrat künftig gut beraten, die Dienstleistung des Abschlussprüfers im Rahmen einer freiwilligen inhaltlichen Prüfung des Vergütungsberichts in Anspruch zu nehmen.

4 Fazit und Ausblick

Die ausgewählten Gesetzesänderungen zeigen, dass das Dienstleistungsverhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer eine zentrale Rolle im dualistischen Corporate Governance System einnimmt. Deutlich wird, dass der Gesetzgeber bemüht ist, die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Zeitverlauf sukzessiv zu verbessern, indem er für beide Institutionen qualitätssichernde Maßnahmen vorgenommen hat. Insoweit wurde das Anforderungsprofil auf beiden Seiten deutlich angehoben, mit dem Ziel, eine Verbesserung der Qualität der Unternehmensberichterstattung durch die Abschlussprüfung zu erreichen.

Allerdings führen die Anforderungen an die CSR-Berichterstattung sowie die vorgesehene Neuregelung des Vergütungsberichts zu einer Zergliederung der Unternehmensberichterstattung und einer Abkehr von der Abschlussprüfung als Garant für die

Ordnungsmäßigkeit der Unternehmensberichterstattung. Weder für die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung noch für den neuen Vergütungsbericht hat der Gesetzgeber eine primäre gesetzliche Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer vorgesehen. Hierdurch wird nicht nur die Entscheidungsnützlichkeit der publizierten Informationen verringert, sondern auch zu einer Entstehung von Unsicherheiten bei den Berichtsadressaten und somit zu einer Ausweitung der Erwartungslücke beigetragen. Insoweit bedarf es weiterer Regulierung für den Aufsichtsrat, um eine entsprechende Transparenz herbeizuführen. Notwendig wird die explizite Vorgabe von Mindestinhalten des Aufsichtsratsberichts, die offenlegen, welche Teile der Unternehmensberichterstattung in welcher Intensität und durch welche Instanz überwacht bzw. geprüft wurden. Es schließt sich die Frage an, ob eine inhaltliche Prüfung des Aufsichtsratsberichts durch den Abschlussprüfer erfolgen könnte oder müsste.

Wenngleich die gesetzliche Regulierung ein Mehr an zusätzlichen Dienstleistungen bedingt, könnte deren konkrete Umsetzung in der Praxis allerdings zu Qualitätsminderungen führen. Ob die bisherige gesetzliche Qualitätssicherung der Dienstleistung Abschlussprüfung eine sinnvolle Option für andere Dienstleistungen sein kann, dürfte vom jeweiligen Markt und seiner Wettbewerbsstrukturen abhängen. Der Gesetzgeber ist gefordert, sich mit der zunehmenden Komplexität von Sachverhalten auseinanderzusetzen und hat zu prüfen, inwieweit seine bisherigen Organisationsstrukturen dafür geeignet sind, die Herausforderungen durch den Wertewandel der Gesellschaft zu erfassen.

Literatur

- Althoff, C.; Wirth, W. (2018): Nichtfinanzielle Berichterstattung und Prüfung im DAX 30: Eine Analyse der Erstanwendung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 71. Jg., H. 18, S. 1138–1149.
- Böcking, H.-J. (2004): Prüfungsausschuss und Aufsichtsratsvergütung: Elemente einer verantwortungsvollen Corporate Governance, in: Lange, T. A.; Löw, E. (Hrsg.): *Rechnungslegung, Steuerung und Aufsicht von Banken*, Wiesbaden, S. 563–588.
- Böcking, H.-J.; Althoff, C. (2017): Paradigmenwechsel in der (Konzern-) Lageberichterstattung über nicht-monetäre Erfolgsfaktoren: Pre-Financial Performance Indicators als Vorstufe, nicht als Gegensatz von Financial Performance Indicators, in: *Der Konzern*, 15. Jg., H. 5, S. 246–255.
- Böcking, H.-J.; Bundle, L. (2018): Erhöhte Transparenz für Aktionäre durch den RefE zu ARUG II? Eine kritische Würdigung zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (2. AR-RL), insbesondere zur Verlagerung und Qualität der Vergütungsberichterstattung, in: *Der Konzern*, 16. Jg., H. 12, S. 496–504.
- Böcking, H.-J.; Gros, M. (2012): Unternehmensinterne und unternehmensexterne Überwachung der Finanzberichterstattung: Zur Einbindung des Aufsichtsrats, in: Erle, B.; Goette, W.; Kleindiek, D.; Krieger, G.; Priester, H.-J.; Schubel, C.; Schwab, M.; Teichmann, C.; Witt, C.-H. (Hrsg.): *Festschrift für Peter Hommelhoff zum 70. Geburtstag*, Köln, S. 99–114.

- Böcking, H.-J.; Gros, M. (2015): Reform des Abschlussprüfermarkts: Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre und evidenzbasierte Regulierung, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, 44. Jg., H. 2, S. 305–319.
- Böcking, H.-J.; Gros, M.; Rabenhorst, D. (2019a): Kommentar zu § 319a HGB, in: Wiedmann, H.; Böcking, H.-J.; Gros, M. (Hrsg.): Bilanzrecht, 4. Aufl., München.
- Böcking, H.-J.; Gros, M.; Wirth, W. (2019b): Fehlerfeststellung im Enforcement-Verfahrens – Zeitenwende der Bilanzrechtsprechung: Bedeutung und Implikationen des Beschlusses des OLG Frankfurt/M. vom 04.02.2019 (WpÜG 3/16, WpÜG 4/16), in: Der Konzern, 17. Jg., H. 9, S. 341–355.
- Böcking, H.-J.; Gros, M.; Worret, D. (2015): Zehn Jahre Enforcement der Rechnungslegung durch DPR und BaFin: Welche Erkenntnisse liefert die empirische Rechnungslegungsforschung?, in: Der Konzern, 13. Jg., H. 6, S. 265–272.
- Böcking, H.-J.; Althoff, C.; Bundle, L.; Hanke, A.; Malaeb, R.; Wirth, W. (2019c): Stellungnahme vom 29. Januar 2019 zum Entwurf des grundlegend überarbeiteten DCGK der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex vom 25. Oktober 2018, in: Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex, Erstveröffentlichung: 29.01.2019, verfügbar: <https://www.dcgk.de/de/konsultationen/archiv/konsultation-2019.html?file=files/dcgk/usercontent/de/Konsultationen/2019/Eingegangene%20Stellungnahmen/190129%20Stellungnahme%20Uni%20Frankfurt%20Prof.%20Dr.%20Boecking.pdf> (Zugriff am 13.06.2019).
- DPR (2019): Tätigkeitsbericht 2018, in: Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V., Erstveröffentlichung: 24.01.2019, verfügbar: https://www.frep.info/docs/jahresberichte/2018/2018_tb.pdf (Zugriff am 13.06.2019).
- Gros, M. (2010): Rechnungslegung in Deutschland und den USA: Implikationen für eine zweckadäquate Fortentwicklung der deutschen Rechnungslegungskonzeption, Wiesbaden.
- Henrichs, J. (2004): Fehlerhafte Bilanzen, Enforcement und Aktienrecht, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, 168. Jg., S. 383–413.
- IDW (2017): Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401) (Stand: 30.11.2017), in: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.): IDW Prüfungsstandards, Band 2, Loseblattsammlung, Stand: Juni 2019, Düsseldorf.
- IDW (2019): Beruf und Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers, in: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.): WP Handbuch Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 16. Aufl., Düsseldorf.
- Kruk, M.; Potthoff, E.; Sieben, G. (1984): Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, Stuttgart.
- Schmidt, S.; Küster, T. (2018): Kommentar zu § 322 HGB, in: Grottel, B.; Schmidt, S.; Schubert, W. J.; Winkeljohann, N. (Hrsg.): Beckscher Bilanz-Kommentar, S. 2376–2437, 11. Aufl., München.
- Woratschek, H. (2001): Zum Stand einer „Theorie des Dienstleistungsmarketing“, in: Die Unternehmung, 55. Jg., H. 4, S. 261–278.
- Woratschek, H. (2004): Qualitätsmanagement im Dienstleistungsbereich, in: Controlling, 16. Jg., H. 2, S. 73–84.

Stefan Roth
Chris Horbel
Bastian Popp *Hrsg.*

Perspektiven des Dienstleistungs- managements

Aus Sicht von Forschung und Praxis

EBOOK INSIDE

 Springer Gabler

Perspektiven des Dienstleistungsmanagements

Stefan Roth · Chris Horbel · Bastian Popp
(Hrsg.)

Perspektiven des Dienstleistungs- managements

Aus Sicht von Forschung und Praxis

Hrsg.

Stefan Roth
Technische Universität Kaiserslautern
Kaiserslautern, Deutschland

Chris Horbel
Norwegian School of Sport Sciences
Oslo, Norwegen

Bastian Popp
Universität des Saarlandes
Saarbrücken, Deutschland

ISBN 978-3-658-28671-2 ISBN 978-3-658-28672-9 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-28672-9>

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

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Barbara Roscher

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany



Professor Dr. Herbert Woratschek

Vorwort

Seit Beginn der konkreten Auseinandersetzung von Wissenschaft und Praxis mit dem Dienstleistungsmanagement hat sich dieses Feld der Betriebswirtschaft von einer „Nische“, in der vor allem die Frage im Vordergrund stand, was Dienstleistungen eigentlich „besonders“ macht, zu einem nahezu allumspannenden und übergreifenden Thema entwickelt. Der zunehmende Wandel zur so genannten „Dienstleistungsgesellschaft“ war dafür jedoch nicht allein ausschlaggebend. Der wissenschaftliche Diskurs über das Phänomen Dienstleistung und das Dienstleistungsmanagement hat wesentlich dazu beigetragen, dass Dienstleistungen heute nicht mehr als Ausnahme oder Nebenprodukt wirtschaftlicher Prozesse angesehen werden, sondern als Kern des Austausches auf Märkten.

Herbert Woratscheks Herz schlägt für das Dienstleistungsmanagement. Die Entwicklung dieses Forschungsbereichs hat er daher auch nicht nur verfolgt und begleitet, sondern durch seine Schriften wie auch seine leidenschaftlichen Vorträge und Diskussionsbeiträge geprägt und bereichert. Neugier und kritisches Hinterfragen, auch seiner eigenen Beiträge, sind zwei wichtige Triebfedern seines wissenschaftlichen Wirkens. Daher ist es auch nicht verwunderlich, dass sich Herbert Woratschek in seiner wissenschaftlichen Laufbahn dem Forschungsbereich immer wieder aus neuen Perspektiven genähert hat: Aus grundlegender Perspektive, wie bei der Frage, was Dienstleistungen eigentlich ausmacht, aus theoretischer Perspektive, wie bei der Entwicklung von Positionierungsmodellen für Dienstleistungsunternehmen, aus verschiedenen funktionalen Perspektiven vom Controlling bis zum Marketing, aus der Perspektive verschiedener Dienstleistungsbranchen, insbesondere dem Handel, Sport und Tourismus sowie vor allem aus der Perspektive der Praxis.

Somit war es für uns naheliegend, Herbert Woratscheks Weggefährten, Freunde und Kollegen zu bitten, Beiträge zu ihren Perspektiven auf das Dienstleistungsmanagement zu dieser Festschrift beizusteuern. Das Ergebnis ist ein Band, der nicht nur vielfältige Perspektiven widerspiegelt, sondern gleichzeitig Ausdruck der vielfältigen Forschungs- und Praxisfelder ist, die sich unter dem Dach des Dienstleistungsmanagements vereinen. Ganz in diesem Sinne „lebt“ Herbert Woratschek das Dienstleistungsmanagement, ist wichtiger Teil von unterschiedlichen Wissenschafts-, Praktiker- und vor allem

übergreifenden Netzwerken mit Fokus auf Marketing, Handel, Rechnungswesen oder dem Sportmanagement. Die Vielfalt seiner Netzwerke dient ihm als wichtige Quelle der Inspiration und des Verstehens der Probleme im Dienstleistungsmanagement, denen er sich dann mit Leidenschaft widmet. Gleichzeitig sind sie aber auch ein wichtiger Spiegel für seine Erkenntnisse und Ansporn diese weiterzuentwickeln.

Als Herausgeber sind wir über die große Resonanz aus diesen Netzwerken außerordentlich erfreut. Viele namhafte Autoren sind unserer Einladung gefolgt, sich an dieser Festschrift anlässlich des 65. Geburtstags von Herbert Woratschek zu beteiligen, und wir konnten insgesamt 43 wissenschaftliche Beiträge berücksichtigen. Damit deckt diese Festschrift ein extrem breites Spektrum der vielfältigen Probleme, Fragen und Themen des Dienstleistungsmanagements ab. Diese werden aus sieben Perspektiven beleuchtet:

Aus einer „Generellen Perspektive“ erläutern die Autoren in Teil I allgemein oder mit Bezug zu bestimmten Branchen zukünftige Entwicklungen des Dienstleistungsmanagements vor dem Hintergrund aktueller Trends wie dem Vormarsch der Digitalisierung, globaler Plattformen und der Netzwerkorientierung. In Teil II wird von den Autoren überwiegend eine „Theoretische Perspektive“ eingenommen, um aktuelle Themen (z. B. Co-Creation, Service-Ökosysteme und Engagement Platforms) oder traditionelle Themen (z. B. Einzelhandelsgutachten in der Standortplanung) der Dienstleistungsforschung zu analysieren. Teil III widmet sich aus der „Funktionalen Perspektive“ unterschiedlichen Themen und Fragestellungen mit Bezug zu spezifischen Unternehmensfunktionen. Dabei geht es um das Management negativer Kundenemotionen, mulmige Gefühle der Kunden, die Wahrnehmung des Fehlverhaltens von Kunden oder Unterbrechungen im Kaufprozess. Weiterhin stehen Themen wie die Sortimentsplanung, Dienstleistungsprogramme in Zeiten der Digitalisierung sowie Sponsoring und Positionierung im Sport im Mittelpunkt. Darüber hinaus werden kundenseitige Wertschöpfungsaktivitäten, Co-Creation und Wertorientierung sowie die Glaubwürdigkeit von Umweltaudits diskutiert. Eine „Institutionelle Perspektive“ wird in Teil IV eingenommen, und es werden aktuelle Fragestellungen mit Bezug zum Handel, zur Sportbranche, zu Medienunternehmen und zu Non-Profit-Organisationen diskutiert. Die Beiträge in Teil V nehmen eine „Technologische Perspektive“ ein, stellen diverse neue Technologien vor (z. B. Shopping Apps, Conversational Agents und digitale Plattformen) und erläutern deren Auswirkungen auf unterschiedliche Dienstleistungsbranchen (z. B. Einzelhandel und Gesundheitswesen) sowie den Trend zur Sharing Economy. In Teil VI steht die „Rechtliche Perspektive“ im Mittelpunkt. Diese Beiträge erläutern die kartellrechtskonforme Gestaltung der Zentralvermarktung im Sport und die Abschlussprüfung als Element der Corporate Governance. Darüber hinaus werden Transferzahlungen im Profisport sowie Kundenbindungsprogramme im Jahresabschluss diskutiert. In Teil VII verfolgen einige Autoren eine „Praktische Perspektive“ und berichten aus ihren Erfahrungen in unterschiedlichen Dienstleistungsbranchen wie den Gesundheitswissenschaften, dem Bildungsbereich und der Finanzdienstleistungsbranche.

Den Autoren der zahlreichen spannenden und hochkarätigen Beiträge, die diese Festschrift mit Leben füllen, gilt unser besonderer Dank. Wir danken darüber hinaus Anna Priester (M.Sc.) und Christopher Pütz (M.Sc.) am Lehrstuhl für Marketing an der Technischen Universität Kaiserslautern sowie Noreen Rach (M.Sc.) und Gabriele Thös am Lehrstuhl für Handelsmanagement an der Universität des Saarlandes, die die Festschrift redaktionell und organisatorisch betreut haben. Unser Dank gilt außerdem Frau Carmen Back vom Lehrstuhl für Dienstleistungsmanagement der Universität Bayreuth für die Bereitstellung von Materialien über ihren Chef sowie Frau Birgit Borstelmann vom Verlag Springer Gabler für die verlagsseitige Unterstützung des Projekts.

Unser größter Dank gebührt natürlich unserem Jubilar. In allererster Linie danken wir ihm für seinen Beitrag und seine Unterstützung im Rahmen unseres wissenschaftlichen Werdegangs, seine Begeisterungsfähigkeit für die Themen, die uns am Herzen liegen, seine kritischen Fragen und Anregungen, die uns Ansporn sind, unsere Erkenntnisse selbst kritisch zu hinterfragen und sein Vertrauen in unsere Fähigkeiten. All das hat uns von Schülern zu Kollegen reifen lassen, die weiterhin die Zusammenarbeit und vor allem das freundschaftliche Verhältnis zu ihrem Lehrer sehr zu schätzen wissen und denen er stets ein Vorbild sein wird. Dafür können wir Dir, lieber Herbert – auch im Namen aller jetzigen und ehemaligen Studierenden, Doktoranden und Habilitanden – nicht genug danken.

Im Namen aller Kollegen, Freunde und Wegbegleiter wünschen wir Dir für die Zukunft alles erdenklich Gute und den Lesern dieser Festschrift viel Vergnügen, die unterschiedlichen Perspektiven des Dienstleistungsmanagements kennenzulernen!

Februar 2020

Stefan Roth
Chris Horbel
Bastian Popp