

Prof. Dr. Mark K. Binz, RA/FAStR, und Dr. Martin H. Sorg, WP

Verschärfte Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats – eine Bestandsaufnahme

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.5.2009 (BilMoG) wurden in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG erstmals weitreichende Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats aufgelistet, insbesondere die Prüfung der internen Revision, des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems. Obwohl die Gesetzesbegründung noch davon ausging, dass dadurch der Aufgabenbereich nur konkretisiert würde, war damit de facto eine erhebliche Verschärfung der Kontrollpflichten und damit der Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats verbunden. Inzwischen haben Verbände, Institute, Literatur und Rechtsprechung den Umfang der zusätzlichen Überwachungsaufgaben weitgehend geklärt. Daher ist es jetzt, rund zehn Jahre nach Inkrafttreten des BilMoG an der Zeit für eine kritische Bestandsaufnahme. Denn vielen Aufsichtsräten ist immer noch zu wenig bewusst, dass ihre persönliche Verantwortlichkeit und damit Haftung seit dem (von den Autoren ins Rollen gebrachten) Mannesmann-Prozess zunehmend ins Visier der Rechtsprechung geraten ist und durch den Diesel-Skandal neuen Zündstoff erhalten wird.

I. Einleitung

Gemäß § 111 Abs. 1 AktG hat der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft die Geschäftsführung durch den Vorstand zu überwachen. Die Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats wurden allerdings erstmals mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.5.2009 (BilMoG)¹ in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG konkretisiert, was de facto eine erhebliche Verschärfung der Kontrollpflichten des Aufsichtsrats zur Folge hatte. Das ist umso gravierender, weil die sonst parallel verlaufenden Prüfungspflichten des Abschlussprüfers (sog. Dualität der Prüfungszuständigkeiten) unverändert blieben. Anfängliche Versuche, dieser Asymmetrie durch erweiterte Prüfungsaufträge zu begegnen, scheiterten am Abschlussprüfer oder wurden mit Abwehrrangeboten beantwortet, so dass der Aufsichtsrat jahrelang auf sich allein gestellt war und mit „Bordmitteln“ auskommen musste. Hintergrund dieser auffälligen Enthaltensamkeit war vermutlich, dass für solche (freiwilligen) Prüfungsaufträge anfangs noch keine Prüfungsstandards entwickelt waren. So hat der Abschlussprüfer auch das Risikomanagement (RMS) und das interne Kontrollsystem (IKS) zu prüfen, aber nicht – wie der Aufsichtsrat – insgesamt, sondern nur beschränkt auf den Rechnungslegungsprozess, und zwar selbst bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften (vgl. § 171 Abs. 1 AktG). Inzwischen hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) die bisherigen Lücken geschlossen.² Auch der Berufsverband der „Financial Experts Association“ hat 2015 Empfehlungen zu den Geschäftsprozessen in Aufsichtsgremien veröffentlicht.³ Auch die im Grenzbereich von Betriebswirtschaft und Aktienrecht angesiedelte Fachliteratur hat sich inzwischen der verschärften Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats angenommen und diese weiter konkretisiert.⁴

II. Regulatorische Grundlagen

§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG verpflichtet den Aufsichtsrat in Umsetzung von Art. 41 Abs. 2 der EU-Abschlussprüferrichtlinie vom 17.6.2006⁵ zur Überwachung

- des Rechnungslegungsprozesses,
- der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie
- der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen.

Vorgeblich wollte der Gesetzgeber das Aufgabengebiet des Aufsichtsrats durch § 107 Abs. 3 S. 2 AktG nicht erweitern.⁶ Tatsächlich wurden aber durch das BilMoG einzelne, in der Praxis eminent wichtige Pflichten des Aufsichtsrats besonders hervorgehoben und konkretisiert:

- Der Vorstand ist gemäß §§ 242 ff., 264 ff. HGB zur Rechnungslegung verpflichtet, was einen geeigneten Rechnungslegungsprozess erfordert. Die Rechnungslegung ist damit automatisch Gegenstand der gemäß § 111 Abs. 1 AktG vom Aufsichtsrat zu überwachenden Geschäftsführung. Ferner bestimmt § 171 Abs. 1 S. 1 AktG, dass der Jahresabschluss vom Aufsichtsrat zu prüfen ist.
- Ein angemessenes internes Überwachungssystem gehörte bereits vor dem BilMoG zum notwendigen Bestandteil einer wertorientierten Unternehmensführung und ist damit Gegenstand der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats. Interne Kontrollen, Risikomanagement und interne Revision sind Elemente dieses Systems. In der Sache handelt es sich um alten Wein in neuen Schläuchen, da sich diese Aufgaben schon aus der allgemeinen Sorgfaltspflicht des § 93 Abs. 1 AktG herleiten ließen.⁷ Als Reaktion auf die Unternehmenskrisen und Skandale in den 1990er-Jahren hatte der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27.4.1998 (KonTraG)⁸ den Vorstand durch den neuen Absatz 2 des § 91 AktG verpflichtet, „geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaften gefährdende Entwicklungen

1 BGBl. I 2009, 1102.

2 IDW PS 980 – Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management Systemen (Stand: 11.3.2011); IDW PS 981 – Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (Stand: 3.3.2017); IDW PS 982 – Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens (Stand: 3.3.2017); IDW PS 983 – Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen (Stand: 3.3.2017).

3 Leitlinien für Geschäftsprozesse in Aufsichtsgremien, DIN SPEC 33456.

4 Aktuell Dreher/Hoffmann, ZGR 2016, 445; Stein/Wiedemann/Zielinski, DB 2018, 1292; Fett/Habbe, AG 2018, 257; Gehrke, BOARD 2017, 68; Eichler/Wendt, Der Aufsichtsrat 2018, 22; Peemöller, BB 2016, 2410.

5 ABl. L 157 vom 9.6.2006, 87.

6 Gesetzesbegründung zum BilMoG, BT-Drs. 16/10067, 102 (= BR-Drs. 344/08); AKEU, DB 2009, 1279 (zum internen Überwachungssystem); Mertens/Cahn, in: Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2012, § 107, Rn. 110.

7 Vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz, AktG, 4. Aufl. 2019, § 91, Rn. 29.

8 BGBl. I 1998, 786.

früh erkannt werden“. In der Gesetzesbegründung wurden angemessenes Risikomanagement und angemessene interne Revision als Teile des (internen) Überwachungssystems ausdrücklich erwähnt.

– Der Abschlussprüfer wurde bereits vor dem BilMoG vom Aufsichtsrat vorgeschlagen (§ 124 Abs. 3 S. 1 AktG) und – nach der Wahl durch die Hauptversammlung – von ihm beauftragt (§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG). Hierbei hat der Aufsichtsrat die gesetzlichen Ausschlussgründe (§§ 319, 319a HGB), insbesondere bei fehlender Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, zu beachten. Gemäß § 171 Abs. 1 AktG hat der Abschlussprüfer nach Abschluss seiner Prüfung dem Aufsichtsrat zu berichten sowie Rede und Antwort zu stehen.

§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG richtet sich formal an den Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, der nach dem Gesetz fakultativ ist, dessen Einrichtung in Ziff. 5.3.2 des Deutschen Corporate Governance Kodex 2017 (kurz: „Governance-Kodex“) jedoch empfohlen wird. Wird kein Prüfungsausschuss gebildet oder werden diesem lediglich einzelne der genannten Aufgaben übertragen, so sind trotz des insoweit irreführenden Wortlauts die (übrigen) Aufgabengebiete vom Plenum des Aufsichtsrats selbst wahrzunehmen (so jetzt auch ausdrücklich der Entwurf des überarbeiteten Governance Kodex vom 6.11.2018).⁹ In diesem Beitrag wird deshalb im Zusammenhang mit § 107 Abs. 3 S. 2 AktG einheitlich von Aufgaben des Aufsichtsrats gesprochen.

III. Erfüllung der konkretisierten Überwachungsaufgaben

1. Überwachung des Rechnungslegungsprozesses

a) Begriffsbestimmung

Der Vorstand ist verpflichtet, ein System einzurichten, das einen funktionierenden Rechnungslegungsprozess gewährleistet. Dieser umfasst die Bereiche

- Informationsbeschaffung (Sicherung der Vollständigkeit und Richtigkeit),
- Informationsbeurteilung (Auswertung, Einschätzung und Kontrolle),
- Informationsverarbeitung (Erfassung und Dokumentation),
- Informationsdarstellung (Bilanzierung, Erläuterung, Offenlegung).

Ergebnis des Rechnungslegungsprozesses ist der Jahresabschluss nebst Lagebericht, bei Konzernmutterunternehmen auch der Konzernabschluss nebst Konzernlagebericht. Die Vorstandsverantwortung ist insoweit umfassend, wie der Bilanzzeit nach § 264 Abs. 2 S. 5 HGB verdeutlicht.¹⁰

b) Aufgaben des Aufsichtsrats aus § 171 Abs. 1 S. 1 AktG

Gemäß § 171 Abs. 1 S. 1 AktG hat der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nebst Lagebericht, bei Konzernmutterunternehmen auch den Konzernabschluss nebst Konzernlagebericht zu prüfen:¹¹

- Zum einen muss sich der Aufsichtsrat davon überzeugen, dass die genannten Abschlüsse rechtmäßig sind, d.h. den gesetzlichen Vorschriften und, soweit vorhanden, den Vorgaben der Satzung entsprechen. Diese Rechtmäßigkeitsprüfung überschneidet sich inhaltlich mit den Aufgaben des – soweit bestellten – Abschlussprüfers. Bei prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften hat der Aufsichtsrat die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Prüfung in seine Beurteilung einzubeziehen (§ 171 Abs. 1 S. 3 AktG).¹²
- Zum Zweiten muss der Aufsichtsrat die Zweckmäßigkeit der Ausübung bilanzpolitischer Ermessens hinterfragen, die sich an den

Zielen der Gesellschaft zu orientieren hat. Als Bilanzpolitik wird die Möglichkeit des Vorstands bezeichnet, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens im (Konzern-)Jahresabschluss durch die Nutzung von Gliederungs-, Ausweis- und Erläuterungswahlrechten (formelle Bilanzpolitik) sowie die Nutzung von Ansatz-, Bewertungs- und Methodenwahlrechten, Ermessensspielräumen und Sachverhaltensgestaltungen (materielle Bilanzpolitik) zu beeinflussen.

- Zum Dritten erstreckt sich die Prüfung auf die Zweckmäßigkeit der Rücklagendotierung. Denn der Vorstand kann gemäß § 58 Abs. 2 AktG mit Zustimmung des Aufsichtsrats bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen einstellen, also der Gewinnverwendungsentscheidung der Hauptversammlung entziehen. Darüber hinaus kann der Vorstand gemäß § 58 Abs. 2a AktG – ebenfalls mit Zustimmung des Aufsichtsrats – den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen.

Das einzelne Aufsichtsratsmitglied erfüllt seine entsprechende Prüfungspflicht primär dadurch, die Jahres- und Konzernabschlüsse und – soweit geprüft – die Prüfungsberichte durchzuarbeiten, sich ein Urteil über die innere Plausibilität zu bilden und Unverständlichkeiten mit dem Vorstand zu klären. Insbesondere die Überwachung der Zweckmäßigkeit erfordert einen offenen, direkten Dialog mit dem Vorstand, z. B. mit folgenden Diskussionsansätzen:¹³

- Welche Ansatz- oder Bewertungswahlrechte wurden im aktuellen Geschäftsjahr anders ausgeübt und welche Folgen resultieren hieraus?
- Findet eine vollständige Risikoinventur unter Einbeziehung von aussagekräftigen Drittbestätigungen statt und wie haben sich die Problemfälle bzw. die als bedenklich zu beurteilenden Bewertungsgrundsätze des letzten Abschlusses entwickelt? Wurden Berechnungsgrundlagen, Erwartungswert-Schätzungen oder Zukunftserwartungen angepasst?
- Hält sich der Vorstand an die Risikovorgaben der Geschäftsordnung? Gibt es besondere spekulative oder außerbilanzielle Geschäfte? Welche Auswirkungen hätten diese, würde man sie in den Abschluss aufnehmen?
- Ist die Finanzierungsstruktur ausreichend gesichert (Covenants, Kennzahlen)?

Soweit eine Abschlussprüfung erfolgt ist, gilt dies entsprechend für den schriftlichen Bericht des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung dessen mündlichen Berichts über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung gem. § 171 Abs. 1 S. 2 AktG. Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsrat hiernach unaufgefordert über aus der Prüfung resultierende Sachverhalte zu berichten, die er nach pflichtgemäßem Ermessen als bedeutsam für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess

⁹ BT-Drs. 16/10067, 102.

¹⁰ Eine Angabepflicht besteht allerdings nur für bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen; für alle Geschäftsführungen gilt gemäß § 245 HGB die nach § 331 HGB strafbewehrte Verpflichtung zur Unterzeichnung der Jahresabschlüsse.

¹¹ Hüffer, in: Hüffer/Koch AktG, 13. Aufl. 2018, § 171, Rn. 3; Euler/Klein, in: Spindler/Stilz, AktG, 4. Aufl. 2019, § 171, Rn. 42 ff.

¹² Ein ungeprüfter Jahresabschluss ist nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig, daher muss sichergestellt werden, dass für den beauftragten Abschlussprüfer die Ausschlussgründe nach §§ 319, 319a HGB i.V.m. mit Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 2 Buchst. a) Ziff. i, iv bis vii der AprVO EU Nr. 537/2014 nicht vorliegen.

¹³ Buhleier/Krowas, DB 2010, 1165, 1167.

erachtet.¹⁴ Für die Diskussion mit dem Abschlussprüfer bieten sich folgende Themenbereiche an:

- Beinhaltet der Bestätigungsvermerk eine ausreichende und umfassende Beurteilung der bedeutsamsten beurteilten Risiken?¹⁵
- Hat der Abschlussprüfer auf einen sog. Management-Letter, indem insbesondere organisatorische Schwachstellen im Unternehmen und Optimierungsempfehlungen aufgelistet werden, verzichtet und wenn ja, aus welchem Grund?
- Gab es Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder besondere sachverhaltsgestaltende Maßnahmen und wurden diese umfassend im Prüfungsbericht dargestellt?
- Gab es Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschlussprüfer – und wenn ja, wie wurden diese gelöst? Welche Prüfungsfeststellungen bezogen sich auf den vorgelegten Jahresabschluss und gab es nicht gebuchte Differenzen, die nur bei der „Materiality-Beurteilung“¹⁶, also der Wesentlichkeitsprüfung, Berücksichtigung fanden?
- Wie ist die Offenheit der Auskunftspersonen zu beurteilen? Gab es ungehinderten Zugang zu den angeforderten Unterlagen? Gab es einen beschränkten Kreis an Auskunftspersonen?
- Mit welchem Ergebnis wurden die in den Rechnungslegungsprozess eingebundenen Personen über unangemessene oder ungewöhnliche Buchungen und Anpassungen befragt?¹⁷
- Ist es im Prüfungsverlauf zu „Überraschungen“ gekommen? Worin bestanden diese und wie wurden diese Sachverhalte letztlich geklärt?
- Wie geht der Vorstand mit den Empfehlungen des Abschlussprüfers um?
- Wie kann die Rechnungslegungspolitik insgesamt eingeschätzt werden (aggressiv oder konservativ)? Ergaben sich im Zuge der internen Rotation abweichende Einschätzungen und fühlt sich der verantwortliche Abschlussprüfer „wohl in seiner Haut“?

Der Aufsichtsrat kann grundsätzlich auf eine positive Bestätigung des Abschlussprüfers vertrauen,¹⁸ es sei denn die Diskussion offenbart, dass die Beurteilung des Abschlussprüfers „offensichtlich unrichtig“ ist.¹⁹

c) Aufgaben des Aufsichtsrats aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG

Eine Definition oder nähere Beschreibung der Überwachungsaufgabe zum Rechnungslegungsprozess in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG findet sich weder im Gesetz noch in seiner Begründung. Der Gesetzeswortlaut macht aber ausreichend deutlich, dass es sich um eine Prozessüberwachung handelt,²⁰ die von der Prüfung der vorgelegten Abschlüsse gem. § 171 Abs. 1 S. 1 AktG zu unterscheiden ist. Gegenstand der Überwachung ist also der gesamte Prozess der Ableitung der Zahlen und Angaben des Jahresabschlusses aus der Rechnungslegung. Für den Aufsichtsrat geht es hierbei darum, das Risiko einzuschätzen, dass der Vorstand in unangemessener Weise auf den Rechnungslegungsprozess Einfluss nimmt (z. B. durch Ergebnismanipulation zur Beeinflussung der Einschätzung von Analysten).

Ergeben sich aus den zu prüfenden Abschlussunterlagen, der Berichterstattung des Vorstands sowie dem – schriftlichen und mündlichen – Bericht des Abschlussprüfers keine Hinweise auf Schwachstellen, kann vom Aufsichtsrat nicht erwartet werden, eigene Untersuchungen von Einzelfunktionen und Abläufen des Rechnungslegungsprozesses und der Erstellung des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses anzustellen. Nur bei Unstimmigkeiten oder ernsthaften Zweifeln wird der Aufsichtsrat weitere Maßnahmen ergreifen, z. B. auf die Expertise der inter-

nen Revision oder des Abschlussprüfers zurückgreifen oder gemäß § 111 Abs. 2 S. 1 AktG die Bücher der Gesellschaft einsehen und prüfen.

2. Überwachung der Wirksamkeit der Corporate Governance Systeme

a) Begriffsbestimmung

Das Corporate Governance System ist die Gesamtheit der Überwachungssysteme:²¹

- Internes Kontrollsystem (IKS),
- Risikomanagementsystem (RMS),
- Internes Revisionssystem (IRS) und
- Compliance Management System (CMS).

Die interne Revision und das interne Kontrollsystem sind tradierte Funktionen in der Betriebswirtschaftslehre und in der Unternehmenspraxis. Anders verhält es sich mit dem Risikomanagementsystem und dem Compliance Management System.²² Legaldefinitionen gibt es nicht. Die Gesetzesbegründung beschränkt sich auf den Hinweis, dass das interne Revisionssystem zum IKS und das in § 91 Abs. 2 AktG vorgeschriebene Risikofrüherkennungssystem zum RMS gehört.²³ Die Systeme sind in ihrer Aufgabenstellung und Wirkung gegenseitig überschneidend und nicht immer trennscharf voneinander abzugrenzen.²⁴

Unter dem IKS werden die von dem Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) verstanden, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.²⁵

Das RMS umfasst die Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risikoerkennung und zum Umgang mit den Risiken unternehmerischer Betätigung.²⁶

Das IRS umfasst die Gesamtheit der Regelungen, die darauf ausgerichtet ist, die Einrichtung einer internen Revisionsfunktion sowie die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch die interne Revision zu gewährleisten (sog. „third line of defense“²⁷).

Das CMS beinhaltet die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnah-

14 IDW PS 470, 7a.

15 Vgl. dazu Art. 10 Abs. 2 Buchst. c) AprVO EU Nr. 537/2014; IDW PS 400 n. F. Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (Stand: 30.11.2017).

16 IDW PS 250.

17 Vgl. IDW PS 210 Tz. 43.

18 Auch bezüglich der Aussagen zur Gesamtlage des Unternehmens, die einer zunehmenden Prüfungspflicht unterworfen sind, IDW PS 350 n. F. – Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2017).

19 *Hennrichs/Pöschke*, in: Münchner Kommentar AktG, 4. Aufl. 2018, § 171, Rn. 104.

20 Vgl. *Vetter*, ZGR 2010, 751, 766.

21 IDW PS 982, Tz. 6.

22 Das CMS wird zum Teil des IKS zugeordnet (Art. 46 EU-RL 2009/138/EG – Solvency II); zum Verhältnis von IKS u. RMS einerseits und IRS andererseits *Dreher/Hoffmann*, ZGR 2016, 445.

23 BT-Drs. 16/10067, 102.

24 AK Schmalenbach-Gesellschaft (AKS), DB 2011, 2101, 2102.

25 IDW PS 261, Tz. 19; IDW PS 982, Tz. 9.

26 IDW PS 350, Tz. 4.

27 WP-Hb.: Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2017, L 213 ff.

men, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens, mit hin auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von Regelverstößen abzielen.²⁸ Ob es Teil des IKS²⁹ oder selbständig zu beurteilen ist, ist für die Beurteilung der Wirksamkeit ohne materielle Bedeutung.

IKS, RMS, IRS und CMS sind nach der Vorstellung des Gesetzgebers optional, weshalb es der pflichtgemäßen Entscheidung des Vorstands vorbehalten ist, über das „Ob“ und „Wie“ zu entscheiden.³⁰ Dies ist folgerichtig, da insbesondere kleine inhabergeführte Unternehmen nicht alle Systeme benötigen, sondern sich z. B. auf einzelne Systeme oder auf Einzelmaßnahmen beschränken können. Die konkrete Ausformung der Systeme ist von Größe, Branche, Struktur, dem Kapitalmarktzugang etc. des jeweiligen Unternehmens abhängig,³¹ unter Berücksichtigung „wichtiger Wirtschaftlichkeits- und Effizienzgesichtspunkte“.³² Ein „Pauschalrisikomodell“ für alle Unternehmensformen kann es nicht geben.³³

b) Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer hat nach dem Gesetz (nur) den Jahresabschluss einschließlich aller gesetzlichen Pflichtbestandteile darauf hin zu prüfen, ob die für die Rechnungslegung und Bilanzierung geltenden gesetzlichen Vorschriften und die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind (§§ 316 Abs. 1, 317 Abs. 1 HGB). Auf eine generelle Ausweitung der Abschlussprüfung auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung analog § 53 HGrG oder § 53 GenG hat der Gesetzgeber verzichtet. In Bezug auf IKS, RMS, IRS und CMS bedeutet dies Folgendes:

- Beim IKS beschränkt sich der Abschlussprüfer auf jene Regelungen, die die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung, den Fortbestand des Unternehmens sowie den Schutz des vorhandenen Vermögens einschließlich der Verhinderung oder Aufdeckung von Vermögensschädigungen sicherstellen sollen. Dies inkludiert die Beurteilung der Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen IKS.³⁴ Demgegenüber sind solche Regelungsbereiche, die auf die Einhaltung z. B. von Arbeitsschutzbestimmungen oder die Sicherstellung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der unternehmensinternen Abläufe gerichtet sind oder die gewährleisten sollen, dass der Produktionsprozess wirtschaftlich gestaltet ist, für die Abschlussprüfung im Allgemeinen nicht relevant, soweit sich daraus üblicherweise keine Rückwirkung auf den geprüften Jahresabschluss ergeben können.³⁵
- Beim (Konzern-)Lagebericht hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob
 - die Darstellung der Risikomanagementziele und -methoden sowie der Risiken, denen die Gesellschaft bei der Verwendung von Finanzinstrumenten ausgesetzt ist, dazu beiträgt, ein zutreffendes Bild von den tatsächlichen Verhältnissen im Unternehmen zu vermitteln (§§ 289 Abs. 2 Nr. 1 lit. a), 315 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) HGB);³⁶
 - die wesentlichen Merkmale des IKS und RMS im Hinblick auf den (Konzern-)Rechnungslegungsprozess zutreffend beschrieben sind (§§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB, im Konzern nur bei kapitalmarkt-orientierten Unternehmen).
- Nur bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften (börsennotierte Gesellschaften nach § 3 Abs. 2 AktG sowie Unternehmen nach § 264d HGB) hat der Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 4 HGB im Rahmen der Abschlussprüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG erforderlichen Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.³⁷

Gemäß § 171 Abs. 1 S. 1 AktG hat der Abschlussprüfer bei der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats „über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des IKS und RMS bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten“.³⁸ Dies umfasst auch eine Berichtspflicht über festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften. Eine Pflicht zur inhaltlichen Prüfung besteht allerdings nur eingeschränkt, da die Berichtspflicht auf die „ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfung“ bezogen,³⁹ also aus Sicht des Abschlussprüfers im Rahmen seines gesetzlichen Auftrages zu sehen ist.

c) Grundsätzliche Herangehensweise des Aufsichtsrats

§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG definiert den Aufgabenbereich des Aufsichtsrats auf der Grundlage des Rechnungslegungsprozesses und weist dem Prüfungsausschuss, ersatzweise (s. o.) dem Plenum, die Aufgabe zu, die Wirksamkeit des IKS, RMS und des IRS zu überwachen – das CMS wird nicht ausdrücklich erwähnt (vgl. dazu Abschnitt 5.).⁴⁰ Das Gesetz begründet weder eine originäre Organisationspflicht noch eine Pflicht zur Sicherstellung der Wirksamkeit des IKS, RMS und IRS durch den Aufsichtsrat. Diese Pflicht obliegt im Rahmen der aktienrechtlichen Kompetenzabgrenzung zwischen Vorstand und Aufsichtsrat allein dem Vorstand.⁴¹ Hiernach muss der Aufsichtsrat „nur“ überwachen, dass der Vorstand seiner Verpflichtung zur Unterhaltung wirksamer Systeme nachkommt, soweit die Einrichtung solcher Systeme als notwendig erachtet wird. Die Überwachung der Wirksamkeit unterscheidet sich insoweit nicht von der Überwachung der übrigen Geschäftsführungstätigkeit.

Die Überwachung durch den Aufsichtsrat ist eine „von außerhalb“ durchgeführte Beurteilung, ob die vorhandenen Systeme angemessen sind. Hierzu muss sich der Aufsichtsrat zunächst über den konkret für die Unternehmensorganisation sachgerechten Soll-Zustand der Systeme Gedanken machen und diese dann mit dem Ist-Zustand vergleichen.⁴² Sollte festgestellt werden, dass Systeme nicht in einem angemessenen Umfang eingerichtet wurden, muss der Aufsichtsrat die Notwendigkeit für deren Einrichtung überprüfen und ggf. deren Einrichtung anregen.⁴³ Da ein System auch wirksam sein kann, ohne optimal zu funktionieren, ist die Wirksamkeit eine Mindestanforderung. Die Optimierung bzw. die Gewährleistung der Effizienz der Systeme gehört demgemäß nicht zur Überwachungspflicht des Aufsichtsrats.⁴⁴ Die Überwachung des Aufsichtsrats beginnt konkret damit, dass er vom Vorstand einen schriftlichen Bericht über die Organisation und

28 IDW PS 980, Tz. 6.

29 Vgl. Dreher/Hoffmann, ZGR 2016, 445, 475.

30 BR-Drs. 16/10067, 77 u. 102; EU-Abschlussprüferrichtlinie (durch die Wahl des Begriffes „ggf.“ in Ziff. 41 Abs. 2 lit. c), ABl. L157, 87.

31 Vgl. BT-Drs. 13/9712, 15.

32 BT-Drs. 16/10067, 77 (ausdrücklich zu Maßnahmen im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess).

33 Vgl. Grünbuch der EU-Kommission „Europäischer Corporate Governance Rahmen“, KOM 2011, 164/3, S. 12.

34 IDW PS 261 n. F., Tz. 19 ff.

35 IDW PS 261 n. F., Tz. 23, 42.

36 Hierzu IDW EPS 350 n. F., Tz. 34 ff.

37 Zur Prüfung des RMS im Einzelnen IDW PS 340.

38 Wermelt/Scheffler, WPg 2017, 925, 930.

39 IDW PS 450, Tz. 37.

40 Anders als Ziff. 3.4 Abs. 2 und Ziff. 5.3.2 DCGK; ebenso der Entwurf des überarbeiteten Governance-Kodex.

41 Diese Pflicht des Vorstands bekommt zunehmende rechtliche Relevanz, vgl. BGH, 9.5.2017 – 1 StR 265/16, CB 2017, 330, NJW 2017, 3798 zur Steuerhinterziehung, vgl. auch Gnädiger/Kieff, WPg 2018, 470.

42 Withus, DB 2009, BL 5, 82, 84.

43 Lanfermann/Röhrich, BB 2009, 887, 889.

44 AKEU, DB 2009, 1279.

Wirksamkeit der Systeme einfordert, ggf. eine Begründung dafür, warum die Einrichtung eines Systems – ganz oder teilweise – nicht für notwendig erachtet wird.⁴⁵ Diese Berichterstattung hat er kritisch zu hinterfragen. Bei Bedarf hat der Aufsichtsrat den Vorstand zur Nacherläuterung aufzufordern. Reichen diese Maßnahmen nicht aus, so kann der Aufsichtsrat die interne Revision, in Ausnahmefällen auch externe Sachverständige hinzuziehen.⁴⁶ Konkrete berufsrechtliche Vorgaben, die für eine sachverständige und verantwortliche Beurteilung der Systeme gefordert werden, legen weder den Umfang noch den Inhalt der Wirksamkeitsprüfung durch den Aufsichtsrat fest. Der Aufsichtsrat hat sodann zu überwachen (Follow-up), ob festgestellte Systemmängel und Schwächen vom Vorstand binnen angemessener Zeit beseitigt worden sind.⁴⁷

Nach den Maßstäben eines ordentlich handelnden Aufsichtsrats (§ 116 AktG) hat sich die Intensität der Überwachung an der konkreten Unternehmenssituation zu orientieren. Plausibilitätsmaßnahmen werden bei normalem Geschäftsverlauf ausreichen; in kritischen Unternehmensphasen wird die Überwachungstätigkeit zu intensivieren sein (sog. „abgestufte Überwachungspflicht“).⁴⁸ Die Überwachung kann von der „begleitenden Überwachung“ (Normalfall) zur „unterstützenden Überwachung“ (wirtschaftliche Fehlentwicklungen) bis hin zur „eingreifenden Überwachung“ (Krisensituation, Insolvenz) führen.⁴⁹

Sollte der Vorstand die Pflicht zur Einrichtung wirksamer Systeme nicht umsetzen, bleibt dem Aufsichtsrat als Sanktion angesichts der Eigenverantwortlichkeit des Vorstands (§ 76 Abs. 1 AktG) nur das Mittel der fristlosen Abberufung wegen Pflichtverletzung. Der Aufsichtsrat ist dagegen weder berechtigt, konkrete Systemvorgaben zu definieren, noch selbst solche Systeme einzurichten (§ 111 Abs. 4 S. 1 AktG). Ihm ist es auch verwehrt, seine Vorstellungen und Wünsche gegenüber dem Vorstand durch Weisungen durchzusetzen, auch wenn natürlich die Personalhoheit ihm faktisch großen Einfluss ermöglicht.⁵⁰ Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat in den letzten Jahren Grundsätze zur Beurteilung der Systeme entwickelt,⁵¹ die zwar keine allgemeinverbindlichen rechtlichen Vorgaben enthalten, die jedoch die Standards setzen und damit den Rahmen für ein sachgerechtes Vorgehen liefern.⁵²

d) Überwachung der Wirksamkeit des IKS

In Bezug auf das IKS wird sich der Aufsichtsrat vom Vorstand darlegen lassen müssen, dass die definierten Betriebsabläufe, organisatorischen Steuerungs- und Sicherungsmaßnahmen sowie die Prozesskontrollen angesichts der Geschäftstätigkeit, Größe, Komplexität und Strategie des Unternehmens ein angemessenes und funktionsfähiges Kontrollsystem bilden, das dem speziellen Risikoprofil des Unternehmens Rechnung trägt und geeignet ist, wesentliche Risiken zu verhindern oder wenigstens frühzeitig zu erkennen.⁵³ Der Aufsichtsrat ist hierbei zwangsläufig auf die Unterstützung durch den Abschlussprüfer (in Bezug auf das Rechnungswesen)⁵⁴ und die interne Revision, in Ausnahmefällen auch auf externe Sachverständige gemäß § 111 Abs. 2 S. 2 AktG angewiesen.

e) Überwachung der Wirksamkeit des RMS

Die Überwachung der Wirksamkeit des RMS erfordert ein Verständnis des Aufsichtsrats, wie der Vorstand systematisch mit der Erkennung von Risiken, ihrer Steuerung und ihrer Kommunikation umgeht.⁵⁵ Der Aufsichtsrat wird insbesondere die gegenwärtigen und zukünftigen Geschäftsrisiken mit wesentlichen materiellen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mit dem Vorstand

erörtern.⁵⁶ Hierfür wird der Aufsichtsrat sich vom Vorstand die Ausgestaltung der Systeme darlegen lassen und mit ihm im kritischen Dialog ihre Funktion und Arbeitsweise, nämlich die organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zum Umgang mit Risiken (Risiko-Identifikation, Risikoanalyse und Risiko-Bewertung, Risiko-Steuerung, Risiko-Kommunikation und Risiko-Überwachung) auf Geeignetheit, Angemessenheit und Effizienz erörtern müssen.⁵⁷

Risikomanagement erschöpft sich nicht im Erkennen und Managen der das Unternehmen treffenden Risiken, sondern umfasst auch die grundsätzliche Entscheidung, welche Risiken ein Unternehmen überhaupt einzugehen bereit sein sollte. Durch zustimmende Kenntnisnahme des vom Vorstand entwickelten Risikoprofils und des „Risikoappetits“ sowie für die Überwachung der Einhaltung der genehmigten Vorgaben hinsichtlich des Risikoprofils trifft den Aufsichtsrat eine Mitverantwortung.⁵⁸ Die Entscheidung des OLG Düsseldorf (IKB)⁵⁹ macht deutlich, dass es auch Aufgabe des Aufsichtsrats ist, den Vorstand davon abzuhalten, unkontrollierbare und mit äußersten Risiken verbundene Geschäftstätigkeiten aufzunehmen. Die Rechtsprechung fordert, dass der Aufsichtsrat mit allen zu Gebote stehenden Mitteln diesen Fragen nachgeht und ggf. auf Abhilfe hinwirkt.⁶⁰

f) Überwachung der Wirksamkeit des IRS

In Bezug auf das IRS hat sich der Aufsichtsrat grundsätzlich mit den Ressourcen der internen Revision, dem Prüfungsplan, den Kriterien, nach denen der Prüfungsplan erstellt wird, und den Prüfungsmethoden zu befassen.⁶¹ Der Aufsichtsrat sollte Empfehlungen zur Auswahl, Bestellung, Wiederbestellung und ggf. Entlassung des Leiters der für die interne Prüfung zuständigen Abteilung sowie zu deren Mittelausstattung abgeben, und sei es nur um zu verfolgen, wie der Vorstand auf seine Empfehlungen reagiert.⁶² Notwendige Voraussetzung für die Effizienzbeurteilung des Aufsichtsrats ist eine mündliche Berichterstattung des Leiters der internen Revision mindestens einmal im Jahr,

45 Vgl. Ziff. 3.4 Abs. 2 S.1 DCGK; Ziff. 5.2, S. 4 enthält die weitergehende Empfehlung, dass der Aufsichtsratsvorsitzende zwischen den Sitzungen mit dem Vorstand, insbesondere mit dem Vorsitzenden bzw. Sprecher des Vorstands, regelmäßig Kontakt halten und mit ihm Fragen u. a. der Risikologie und des Risikomanagements beraten soll.

46 AKEU, DB 2009, 1279.

47 Nonnenmacher/Pohle/von Werder, DB 2009, 1447, 1451.

48 Oetker, in: Erfurter Kommentar AktG, 19. Aufl. 2019, § 111 AktG, Rn. 4; Hoffmann-Becking, in: Münchner Hb GesR, 4. Aufl. 2015, § 29 Rn. 34; Lanfermann/Röhricht, BB 2009, 887, 890.

49 Drygala, in: K. Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 111 Rn. 22.f.; zu dem Umfang der Überwachungsmaßnahmen Fett/Habbe, AG 2018, 257.

50 Habersack, in: Münchner Kommentar AktG, 5. Aufl. 2019, § 111, Rn. 12.

51 Vgl. Fn. 2 – IDW PS 981; IDW PS 982; IDW PS 983; vgl. dazu Peemöller, BB 2016, 2410.

52 Dreher/Hoffmann, ZGR 2016, 445, 492.

53 Unternehmen, deren Aktien an US-amerikanischen Börsen gehandelt werden, müssen die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems auf der Grundlage von SOX 404 sicherstellen. Dies bedeutet insbesondere, dass sich die Geschäftsführung zu Inhalt und Wirksamkeit des IKS im Jahresabschluss erklären müssen und diese Erklärungen vom Abschlussprüfer zu prüfen sind.

54 Vetter, ZGR 2010, 751, 770, mit dem Hinweis, dass die Bedeutung des Abschlussprüfers als „Gehilfe“ des Aufsichtsrats zunehmen wird.

55 Abschn. 4.2, Rn. 1 Anh. I der Empfehlung der EU-Kommission vom 15.2.2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats (EU-Empfehlung), ABl. L 52, 51.

56 Nonnenmacher/Pohle/von Werder, DB 2009, 1447, 1451.

57 Vetter, ZGR 2010, 751, 771; Withus, DB 2009 BL 5, 82, 86 und 88 (mit Vorschlag für kritische Fragen).

58 EU-Grünbuch, Europäischer Corporate Governance Rahmen, S. 12; zustimmend Stellungnahme der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex vom 7.7.2011.

59 OLG Düsseldorf, 9.12.2009 – I-6 W 45/09, NJW 2010, 1537 Ls; dazu Fleischer, NJW 2010, 1504.

60 BGH, 15.11.1982 – II ZR 27/82 (Hertie), NJW 1983, 991.

61 Abschn. 4.2, Rn. 1 Anh. I EU-Empfehlung; vgl. auch DIIR Revisionsstandard 3 (Juli 2016) zur Prüfung von internen Revisionsystemen.

62 EU-Empfehlung, Anhang I Tz. 4.2.

die bei entsprechendem Anlass auch in Abwesenheit des Vorstands stattfinden sollte.⁶³

Der Aufsichtsrat sollte sich ferner einen Überblick über die wesentlichen Feststellungen der internen Revision und der dazu veranlassenden Maßnahmen der hierfür verantwortlichen Vorstandsmitglieder verschaffen. Er sollte zudem – bei Bedarf – auch Revisionsberichte einsehen.⁶⁴ Eine sinnvolle Unterstützung des Aufsichtsrats kann eine externe Zertifizierung der internen Revision nach einschlägigen Berufsstandards sowie Selbst-Assessments mit unabhängiger Validierung sein.⁶⁵

Gesellschaften, die keine interne Revision haben, sollten mindestens einmal jährlich den Bedarf überprüfen.⁶⁶

3. Überwachung der Abschlussprüfung

a) Umfang

Die Überwachung des Abschlussprüfers reicht von der Auswahl des Abschlussprüfers über die Beauftragung und die Erarbeitung des Prüfungsprogramms nebst Prüfungsschwerpunkten bis zur Entgegennahme der Prüfungsberichte und deren Erörterung mit dem Abschlussprüfer. Zur Erfüllung dieser Aufgabe enthält der Governance Kodex 2017 einige Empfehlungen u. a. in Ziff. 7.2.1. Abs. 1, die jedoch ausweislich der Begründung im Entwurf des geänderten Governance Kodex entbehrlich geworden sind.⁶⁷

b) Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Besonderen

Der Aufsichtsrat hat insbesondere die Aufgabe, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu überwachen.⁶⁸ Unabhängigkeit wird in § 2 Abs. 1 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer als das Fehlen von Bindungen definiert, die die berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten. Die enumerativen gesetzlichen Ausschließungsgründe für alle Abschlussprüfer in § 319 Abs. 3 bis 5 HGB (z. B. qualifizierter Anteilsbesitz, Organstellung, Führung der Bücher, Erstellung des Jahresabschlusses oder Mitwirkung an der internen Revision) und ergänzend nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen (bzw. Unternehmen von öffentlichem Interesse) in § 319a HGB i. V. m. Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 2 Buchst. a) Ziff. i, iv bis vii der AprVO EU Nr. 537/2014 werden durch die Generalklausel in § 319 Abs. 2 HGB abgerundet. Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn die Besorgnis seiner Befangenheit besteht. Befangen ist gemäß § 22 Abs. 2 S. 1 der Berufssatzung, wer sich sein Urteil nicht unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. Gründe, die eine Besorgnis der Befangenheit auslösen können, sind insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zum geprüften Unternehmen.⁶⁹ Bei Zweifeln hinsichtlich eines potenziellen Interessenkonflikts sollte der Aufsichtsrat zwischen den Vorteilen der besonderen Kenntnisse des Abschlussprüfers und dem Risiko eines Interessenkonflikts sorgfältig abwägen.⁷⁰

Gemäß § 171 Abs. 2 S. 3 AktG ist der Abschlussprüfer verpflichtet, den Aufsichtsrat über diejenigen Leistungen, die zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht wurden, und über (sonstige) Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen, zu „informieren“. Mit dieser Vorschrift wurde Art. 42 Abs. 1 lit. b und c der EU-Abschlussprüferrichtlinie in deutsches Recht umgesetzt,⁷¹ in der die Pflicht des Abschlussprüfers freilich weitergehend, nämlich dahingehend festgelegt ist, dass die Risiken für ihre Unabhängigkeit sowie die von ihnen gemäß Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie dokumentierten Schutzmaßnahmen zur Minderung dieser Risiken mit dem Aufsichts-

rat zu „erörtern“ sind.⁷² Die Information hat unaufgefordert zu erfolgen, was leider häufig nicht beachtet wird.

Hintergrund dieser Informations- bzw. Erörterungspflicht ist zum einen die Herstellung der gebotenen Transparenz und zum anderen die Tatsache, dass die Besorgnis der Befangenheit nicht zu einer Beeinträchtigung der Unbefangenheit führt, wenn die maßgeblichen Umstände für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich oder zusammen mit den ergriffenen Schutzmaßnahmen insgesamt unbedeutend sind. Hierbei handelt es sich um solche Maßnahmen oder Verfahren, die geeignet sind, eine Gefährdung der Unbefangenheit des Abschlussprüfers soweit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist, z. B. die Einschaltung von Personen in den Prüfungsauftrag, die nicht schon anderweitig damit befasst sind, und die Implementierung sog. Firewalls.⁷³

Zur Überwachung der Unabhängigkeit sollte der Aufsichtsrat im Rahmen eines Zustimmungsvorbehalts gemäß § 111 Abs. 4 S. 2 AktG vorschreiben, dass Zusatzaufträge an den Abschlussprüfer, deren Erteilung in den Händen des Vorstands liegt, nicht ohne seine Zustimmung erteilt werden dürfen. Ferner sollte sich der Aufsichtsrat über die Erledigung solcher Aufträge und das damit verbundene Honorarvolumen berichten lassen, damit ein angemessenes Verhältnis zwischen Prüfungshonorar und Vergütungen für zusätzliche Beratungsaufträge gewahrt bleibt.⁷⁴

c) „Outsourcing“ von Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats

Gemäß § 111 Abs. 5 AktG können Aufsichtsräte ihre Aufgaben nicht durch andere wahrnehmen lassen (Grundsatz der persönlichen Amtswahrnehmung). Da der Aufsichtsrat hiernach grundsätzlich selbst zur Überwachung aufgerufen ist,⁷⁵ kann er die Aufgaben aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG in Bezug auf das interne Überwachungssystem nicht durch generelle Beauftragung externer Sachverständiger „outsourcen“. Er kann jedoch gemäß § 111 Abs. 2 S. 2 AktG in konkreten Einzelangelegenheiten „besondere Sachverständige“ beauftragen, die wegen der Bedeutung der Vertraulichkeit idealerweise berufsrechtlich, also gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet sein sollten. Da der Abschlussprüfer ein derartiger Sachverständiger ist, mit dem der Aufsichtsrat ohnehin regelmäßig zu tun hat, stellt sich die Frage, inwieweit dieser unterstützend eingebunden werden kann.

Allgemeine Bedenken gegen die Einbindung des Abschlussprüfers bestehen nicht, die Eignung einer besonderen Prüfung, „... den Auf-

63 Vetter, ZGR 2010, 751, 772.

64 Nonnenmacher/Pohle/von Werder, DB 2009, 1447, 1451.

65 AKEU, DB 2009, 1279; Zieske/Zenkiz, Der Konzern 2011, 163.

66 EU-Empfehlung, Anh. I Tz. 4.2.

67 S. hierzu die Begründung im Entwurf des geänderten Governance-Kodex, S. 63: „Ziff. 7.2.1 Abs. 1 DCGK 2017 ist aufgrund der nach Art. 6 Abs. 2 EU-VO 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gebotenen jährlichen Bestätigung der Unabhängigkeit gegenüber dem Prüfungsausschuss und der fallbezogenen Berichtspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss nach § 171 Abs. 1 S. 3 AktG entbehrlich.“

68 Gesetzesbegründung zum BilMoG, BT-Drs. 16/10067, 103.

69 Konkrete Beispiele WP-Hb.: Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2017, E 54 ff.

70 Vgl. Dreher/Hoffmann, ZGR 2016, 445, 498.

71 BT-Drs. 16/10067, 105.

72 Vgl. IDW PS 470, Tz. 15a.

73 Vgl. §§ 10, 30 der Berufssatzung.

74 Vetter, ZGR 2010, 751, 776; Hoffmann-Becking, in: Münchner Hb GesR, 4. Aufl. 2015, § 25, Rn. 5.

75 Habersack, in: Münchner Kommentar AktG, 5. Aufl. 2019, § 111 Rn. 156.

76 BGH, 15.11.1982 – II ZR 27/82 (Hertie), NJW 1983, 991; Hüffer, in: Hüffer/Koch AktG, 13. Aufl. 2018, § 111, Rn. 12.

sichtsrat bei seiner Wirksamkeitsprüfung zu unterstützen ...“; wird zum Teil ausdrücklich betont.⁷⁷ Entsprechend sehen die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer vor, dass der Prüfungsauftrag „erweitert“ oder durch einen zusätzlichen Auftrag „ergänzt“ werden kann.⁷⁸ Daneben ist es möglich, dem Abschlussprüfer unabhängig von der Abschlussprüfung gesonderte Aufträge zu erteilen. Die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer gehen offenbar grundsätzlich davon aus, dass eine gesonderte Beauftragung bzgl. IKS, RMS und CMS zulässig ist, was die Verfasser von ihrem eingangs dargelegten Standpunkt aus nur begrüßen können.⁷⁹ Vor einer Beauftragung des Abschlussprüfers ist der Aufsichtsrat verpflichtet, sich sorgfältig von der Unabhängigkeit und der Vereinbarkeit der „Nichtprüfungsleistungen“ mit den Ausschlussgründen des § 319a HGB i.V.m. Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 2 Buchst. a) Ziff. i, iv bis vii der AprVO EU Nr. 537/2014 zu überzeugen (§ 107 Abs. 2 S. 2 AktG). Die besondere Billigung aller Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss⁸⁰ verdeutlicht die große Bedeutung der Befangenheitskontrolle.⁸¹ Da der Aufsichtsrat für die Beauftragung der Abschlussprüfung und damit für die Sicherung der Unabhängigkeit verantwortlich zeichnet (§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG)⁸², ist eine sorgfältige Berichterstattung des Abschlussprüfers vor seiner Beauftragung mit Leistungen des CMS, IKS oder RMS unverzichtbar. Über einen erweiterten Prüfungsauftrag ist im Abschlussprüfungsbericht zu informieren,⁸³ während über Ergänzungs- bzw. Zusatzaufträge ein gesonderter Bericht zu erstatten ist. Insoweit wird der Abschlussprüfer dann nicht in dieser Funktion, sondern als besonderer Sachverständiger nach § 111 Abs. 2 S. 2 AktG tätig.⁸⁴

Eine Erweiterung des Prüfungsauftrags (sog. Prüfungsschwerpunkte) ist nur im Rahmen des Gegenstands der gesetzlichen Abschlussprüfung möglich, in Bezug auf das IKS und RMS also nur eingeschränkt.⁸⁵ Weitergehende Aufträge können folglich nur Gegenstand einer freiwilligen Zusatzprüfung sein. Solche Aufträge dürfen allerdings die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht beeinträchtigen. Auch wenn der Abschlussprüfer grundsätzlich ein geeigneter Sonderprüfer ist,⁸⁶ kann ein gesetzlicher Ausschlussgrund – insbesondere aufgrund Befangenheit – vorliegen.⁸⁷ Soweit Interessenkonflikte möglich sind, schließt dies eine Beauftragung aus, da beim Abschlussprüfer – wie dargestellt – bereits die bloße Möglichkeit eines Interessenkonflikts schädlich ist. Gerade im Bereich der Beurteilung der Ergebnisse der eigenen Prüfungstätigkeit besteht eine gesetzliche Fiktion der Befangenheit, wobei ein Zeitraum von drei Jahren nach der letzten Abschlussprüfung als nachwirkender Befangenheitszeitraum gilt (§ 258 Abs. 4 S. 3 AktG).

Feststellungen, die der Abschlussprüfer aufgrund von Aufträgen zur Wirksamkeit der internen Überwachungssysteme trifft, können vom Aufsichtsrat nach den Grundsätzen der Verwertung von Drittinformationen verwertet werden. Eine unkritische Übernahme der Prüfungsergebnisse ohne eine eigene Einschätzung reicht jedoch nicht aus.⁸⁸ Die Unterstellung, der Abschlussprüfer erfülle insoweit bereits die Aufgaben des Aufsichtsrats, ist unzutreffend. Nichts anderes gilt ja auch für die Prüfung des Jahresabschlusses, den jedes Aufsichtsratsmitglied trotz des vorliegenden Testates selbst zu prüfen hat.

Wenn der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt und auf der Grundlage eines „risikoorientierten Prüfungsansatzes“ eine abschließende Beurteilung abgegeben hat, ist fraglich, ob er ohne Konflikt zu seiner bisherigen Prüfungstätigkeit eine unabhängige und interessenfreie Beurteilung als Sachverständiger ab-

geben kann. Würde der Abschlussprüfer im Zuge einer Prüfung maßgebliche Einwendungen zur Wirksamkeit interner Überwachungssysteme erheben, wären die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Abschlussprüfung und die Auswirkung auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu beurteilen. Unter Umständen wäre der Abschlussprüfer sogar zum Widerruf des Bestätigungsvermerks verpflichtet.⁸⁹ Dieser mögliche Interessenkonflikt legt es nahe, dass vorzugsweise Sachverständige, die außerhalb der Jahresabschlussprüfung bzw. Konzernabschlussprüfung stehen, beauftragt werden.

Soweit der Abschlussprüfer den Vorstand bei der Implementierung der zu überwachenden Systeme beraten hat, kommt eine Beauftragung durch den Aufsichtsrat von vornherein nicht in Betracht.

4. Exkurs: Überwachung der Wirksamkeit des CMS

Das CMS betrifft die Prüfung, ob gesetzliche Bestimmungen und unternehmensinterne Richtlinien eingehalten wurden. Es umfasst die Gesamtheit der im Unternehmen eingerichteten Vorsichtsmaßnahmen und Prozesse, um eine entsprechende Regelkonformität und damit „Rechtstreue“ sicherzustellen.⁹⁰

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines Compliance-Systems besteht in ausgewählten Bereichen – vor allem für regulierte Unternehmen (Wertpapierdienstleistungsunternehmen: §§ 80 ff. WpHG; Versicherungen: § 29 VAG; Kreditinstitute: § 25a KWG);⁹¹ zudem sind börsennotierte Unternehmen wegen der Insider-Regelungen zu Organisationsmaßnahmen verpflichtet (Art. 16 Abs. 1 Marktmissbrauchs-VO). Auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorgabe sind Aktiengesellschaften natürlich verpflichtet, die für sie geltenden Vorschriften einzuhalten, weshalb jeder Vorstand zwangsläufig entsprechende Compliance-Pflichten hat.⁹² So gehen auch aktueller wie geplanter Governance Kodex unter Verwendung des Stichworts „Compliance“ wie selbstverständlich davon aus, dass der Vorstand für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hinzuwirken hat.⁹³ Wie er dieser Pflicht nachkommt, ist im Großen und Ganzen ihm überlassen.⁹⁴ Hieraus folgt, dass sich alle Unternehmen mit dem Thema Compliance befassen und ggf. auch geschlossene Compliance-Systeme unterhalten müssen.

77 Wermelt/Scheffler, WpG 2017, 925, 932.

78 IDW PS 220, Tz. 14, 29.

79 IDW PS 980, Tz. A23 zum CMS; IDW PS 981, Tz. 6, 35 zum RMS; IDW PS 983, Tz. 14, 35 enthält für das IRS allerdings nur Hinweise zu möglichen Ausschlussgründen; dazu das Positionspapier des IDW „EU-Regulierung der Abschlussprüfung – Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers“, Stand 9.1.2018, Tz. 3.13.

80 Art. 5 Abs. 4 der AprVO EU Nr. 537/2014.

81 Vgl. dazu das Positionspapier des IDW „EU-Regulierung der Abschlussprüfung – Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers“, Stand: 9.1.2018.

82 Ggf. kann bei fehlender Billigung ein rechterheblicher Verstoß gegen Ordnungsvorschriften vorliegen.

83 Vgl. §§ 321 Abs. 3 S. 1, 322 Abs. 1 S. 2 HGB.

84 WP-Hb.: Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2017, O 16 zum Risikofrüherkennungssystem.

85 Hierzu oben III. 2 b).

86 Arnold, in: Münchner Kommentar AktG, 4. Aufl. 2018, § 143 AktG, Rn. 22.

87 Koch, in: Münchner Kommentar AktG, 4. Aufl. 2016, § 258 AktG, Rn. 61.

88 Hüffer, in: Hüffer/Koch, AktG, 13. Aufl., § 171 Tz. 5, der auf das Problem der vermeintlichen Eingrenzung der Prüfungspflicht durch die kritiklose Übernahme der Ergebnisse „renommierter Wirtschaftsprüfungsgesellschaften“ hinweist.

89 IDW PS 400, Tz. 104, 111.

90 IDW PS 980, Tz. 5 f.

91 Vgl. Sonnenberg, JUS 2017, 917.

92 Inzwischen einhellige Meinung, vgl. Hüffer, in: Hüffer/Koch AktG, 13. Aufl. 2018, § 76, Rn. 9a; Kort, GmbHR 2013, 566.

93 Ziff. 4.1.3 in den seit 2007 gültigen Fassungen.

94 EU-Kommission, Wettbewerbsrechtliche Compliance, 2012, S. 7; hierzu auch EU-Mitteilung vom 25.10.2011 „Eine neue EU-Strategie (2011-14) für die soziale Verantwortung der Unternehmen“, KOM(2011), 681.

Handlungsbedarf in Bezug auf ein Compliance-System besteht jedenfalls dann, wenn sich aus der komplexen Unternehmensstruktur mit vielen Hierarchieebenen ergibt, dass eine Vorbeugung von Rechtsverletzungen nur durch strukturierte Informations- und Kontrollvorgaben erreicht werden kann, oder in dem Unternehmen bereits substantielle Rechtsverletzungen vorgekommen sind. In diesen Fällen muss der Vorstand anderenfalls eine Beweislastumkehr befürchten, wenn es zu Schadensersatzansprüchen gegen ihn kommen sollte.

Da sich die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats auf die gesamte Geschäftsführung durch den Vorstand erstreckt, erfasst sie auch dessen Pflichten, ein Compliance-System einzurichten und für dessen Beachtung zu sorgen.⁹⁵ Der Aufsichtsrat muss sich deshalb vom Vorstand die Wirksamkeit des Compliance-Systems darlegen lassen oder eine Begründung einfordern, warum der Vorstand ein solches System im konkreten Einzelfall nicht oder in dem abstrakt zu erwartenden Umfang nicht für erforderlich erachtet. Unabhängig davon, ob ein solches System besteht, sollte sich der Aufsichtsrat mit den wichtigsten Regelverstößen auseinandersetzen, insbesondere solchen, die strafbewehrt sind oder zu Reputationsschäden von hohem Ausmaß führen können, und sich über die dazu veranlassenden Maßnahmen des Vorstands informieren.

Ein unabhängiges Bild über die Compliance-Situation im Unternehmen kann sich der Aufsichtsrat machen, indem er sich vom Vorstand die Ergebnisse eines Compliance-Assessments⁹⁶ präsentieren lässt. Ferner kann der Aufsichtsrat die Zertifizierung dieses Systems durch eine unabhängige Zertifizierungsstelle anregen.⁹⁷ Besteht ein Compliance-System, sollte der Aufsichtsrat prüfen, ob es sachgerecht oder gar angezeigt ist, neben der Berichterstattung des für Compliance zuständigen Vorstands auch von dem Chief-Compliance-Officer einen gesonderten Bericht anzufordern, dann ggf. in Abwesenheit des Vorstands.⁹⁸

IV. Anforderungen an die Qualifikation der Aufsichtsratsmitglieder

Allgemeine gesetzliche Vorschriften zur Qualifikation von Aufsichtsratsmitgliedern bestehen nicht.⁹⁹ § 100 Abs. 5 AktG bestimmt lediglich für kapitalmarktorientierte Gesellschaften, dass mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss (sog. Finanzexperte).

Als im Sinne von § 100 Abs. 5 AktG fachlich geeignet gelten alle Personen, die über beruflich erworbenen Sachverstand in der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen, z. B.

- Finanzvorstände oder andere fachkundige Angestellte aus den Bereichen Rechnungslegung und Controlling;
- Betriebsräte, die sich diese Fähigkeit im Zuge ihrer Tätigkeit durch Weiterbildung angeeignet haben;
- Angehörige der steuerberatenden oder wirtschaftsprüfenden Berufe.

Im Übrigen ist der Aufsichtsrat so zusammenzusetzen, dass seine Mitglieder insgesamt über die zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und fachlichen Erfahrungen verfügt.¹⁰⁰ Insbesondere die Sonderaufgaben des § 107 Abs. 3 S. 2 AktG zeigen, dass an die Aufsichtsratsmitglieder fachliche Anforderungen zu stellen sind. Erforderliche Spezialkenntnisse werden insbesondere durch eine personelle Vielfalt bei der Besetzung des

Aufsichtsrats erreicht. Der Governance Kodex verpflichtet Aufsichtsratsmitglieder ferner, die für ihre Aufgaben erforderlichen Aus- und Fortbildungsmaßnahmen eigenverantwortlich wahrzunehmen, wobei sie von der Gesellschaft angemessen unterstützt werden sollen.¹⁰¹

Die Einflussnahme auf die Entscheidungen des Aufsichtsrats durch Dritte ist gesetzlich weder vorgesehen noch geduldet. Ein Aufsichtsratsmitglied darf sich auch nicht an Wünschen oder Erwartungen eines Dritten, etwa des Hauptaktionärs orientieren, sondern muss stets und ausnahmslos das Unternehmensinteresse im Fokus haben. Dennoch ist Unabhängigkeit für Mitglieder des Aufsichtsrats nicht generell gesetzlich vorgeschrieben. Das Aktiengesetz verlangt nur bei Kapitalanlagegesellschaften (§ 6 Abs. 2a InvG) und bei kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften (§ 100 Abs. 5 AktG), dass wenigstens ein Mitglied unabhängig ist. Der Governance Kodex empfiehlt, dass dem Aufsichtsrat auf Anteilseignerseite (so ausdrücklich klarstellend der Entwurf des geänderten Kodex vom 6.11.2018) eine nach seiner Einschätzung angemessene Anzahl unabhängiger Mitglieder angehören soll.¹⁰²

Auf eine gesetzliche Definition des Begriffs der Unabhängigkeit wurde bewusst verzichtet.¹⁰³ Die Gesetzesbegründung zum BilMoG verweist hierzu auf Erwägungsgrund 24 der EU-Abschlussprüferrichtlinie, der wiederum lediglich die EU-Empfehlung¹⁰⁴ in Bezug nimmt. Dort heißt es, eine Auflistung aller Aspekte, die ein Risiko für die Unabhängigkeit darstellen können, sei nicht möglich. Beziehungen oder Umstände, die zur Charakterisierung der Unabhängigkeit relevant erschienen, könnten von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat und von Gesellschaft zu Gesellschaft bis zu einem gewissen Grad variieren, und was in dieser Hinsicht als vorbildliche Praxis gelte, könne sich im Laufe der Zeit durchaus ändern.

Das Tatbestandsmerkmal der Unabhängigkeit geht jedenfalls über die durch §§ 105 Abs. 1, 111 Abs. 4 S. 1 AktG gewährleistete Trennung von Vorstand und Aufsichtsrat (Unvereinbarkeit) hinaus.¹⁰⁵ Gemäß Ziff. 5.4.2 S. 2 des Governance Kodex 2017 ist ein Aufsichtsratsmitglied unabhängig, wenn es zu der Gesellschaft, deren Vorstand oder zum kontrollierenden Aktionär in keiner geschäftlichen oder persönlichen Beziehung steht, die einen Interessenskonflikt begründet.¹⁰⁶ Weiter fordert der Kodex nur die Möglichkeit eines wesentlichen und nicht nur vorübergehenden Interessenskonflikts. Es kommt also nur auf die potenzielle, nicht auf eine tatsächliche Konfliktlage an. Lediglich punktuelle Interessenkonflikte sind nicht dauerhaft und damit irrelevant. Schließlich wirkt sich eingrenzend aus, dass der Interessenkonflikt wesentlich sein muss, d. h. er muss geeignet sein, die Objektivität des betreffenden Aufsichtsratsmitglieds zu beeinträchtigen.

95 Vetter, ZGR 2010, 751, 777.

96 Zu geeigneten Rahmenkonzepten vgl. die Aufstellung in IDW PS 980, Anlage 1.

97 Als Basis für eine Zertifizierung bieten sich spezielle Compliance-Zertifizierungsstandards an wie der „Standard für Compliance Management Systeme“ (TR 101:2011) vom TÜV Rheinland.

98 Nonnenmacher/Pohle/von Werder, DB 2009, 1447, 1451.

99 Vgl. Habersack, in: Münchner Kommentar AktG, 5. Aufl. 2019, § 100, Rn. 6.

100 Vgl. Ziff. 5.4.1 DCGK; Kremer/v. Werder, AG 2013, 340.

101 Ziff. 5.4.5 S. 2 DCGK.

102 Ziff. 5.4.2 S. 1 DCGK.

103 BT-Drs. 16/10067, 101; vgl. Jaspers, AG 2009, 607; Kropff, in: FS K. Schmidt, 2009, S. 1023.

104 Anh. II: Profil der unabhängigen nicht geschäftsführenden Direktoren bzw. Aufsichtsratsmitglieder.

105 Vgl. § 6 Abs. 2a InvG, wonach das betreffende Mitglied des Aufsichtsrats „von den Aktionären, den mit ihnen verbundenen Unternehmen und den Geschäftspartnern der Kapitalanlagegesellschaft unabhängig“ sein muss.

106 Auch Habersack, in: Münchner Kommentar AktG, 5. Aufl. 2019, § 100 AktG, Rn. 90.

Leider ist (auch) die Definition des überarbeiteten Governance Kodex-Entwurfs zur Unabhängigkeit nicht abschließend, d.h. weitere Umstände, die eine Unabhängigkeit ausschließen können, sind möglich.¹⁰⁷ Daher hat der Governance Kodex-Entwurf vom 6.11.2018 eine Liste von Kriterien aufgestellt, die Indikator sein können für eine fehlende Unabhängigkeit, wie eine Amtszeit von mehr als zwölf Jahren, die Zugehörigkeit zum Vorstand in den letzten zwei Jahren oder das Bestehen einer persönlichen oder geschäftlichen Beziehung zum Vorstand, der Gesellschaft, oder dem kontrollierenden Aktionär. Sofern ein oder mehrere Indikatoren erfüllt sind und das betreffende Aufsichtsratsmitglied dennoch als unabhängig angesehen wird, soll das in der Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 289a HGB begründet werden.

Neu ist in der geplanten Neufassung, dass der Aufsichtsratsvorsitzende unabhängig sein soll von der Gesellschaft und vom Vorstand, der Vorsitzende des Prüfungsausschusses zusätzlich vom kontrollierenden Aktionär. Ferner sollen mindestens die Hälfte der Anteilseignervertreter von der Gesellschaft und vom Vorstand unabhängig sein.

V. Geltung für Gesellschaften anderer Rechtsformen

Nicht nur Aktiengesellschaften, sondern auch Unternehmen anderen Rechts sind mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu leiten (z.B. § 43 Abs. 1 GmbHG). Nachdem die Einrichtung und Unterhaltung eines angemessenen Überwachungssystems bei der AG zu den allgemeinen Sorgfaltspflichten der Geschäftsführung gehören, kann für Unternehmen anderer Rechtsformen nichts anderes gelten.¹⁰⁸ Folgerichtig hat der Gesetzgeber z.B. bei der gesetzlichen Verankerung des Risikofrühwarnsystems in § 91 Abs. 2 AktG auf eine entsprechende Regelung im GmbHG mit der ausdrücklichen Begründung verzichtet, es sei davon auszugehen, dass für Gesellschaften mit beschränkter Haftung je nach ihrer Größe, Komplexität ihrer Struktur usw. nichts anderes gelte und die Neuregelung Ausstrahlungswirkung auf den Pflichtenrahmen der Geschäftsführer auch anderer Gesellschaftsformen habe.¹⁰⁹

Für obligatorische Aufsichtsräte bei Unternehmen anderer Rechtsformen verweisen § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitbestG (für den paritätisch besetzten Aufsichtsrat) und § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG (für den drittelparitätisch besetzten Aufsichtsrat) ausdrücklich auf § 107 AktG. Da sich der Inhalt der Überwachungspflicht zwangsläufig am Pflichtenkreis der Geschäftsführung orientieren muss, sind die Aufgaben aus § 107 Abs. 3 S. 2 AktG auch ohne ausdrückliche Erwähnung beim fakultativen Aufsichtsrat gemäß § 52 GmbHG maßgeblich. Bei sonstigen obligatorischen Aufsichtsorganen wird es auf deren konkrete Aufgabenstellung ankommen, die im Gesellschaftsvertrag oder einem ergänzenden Statut definiert ist. Erstreckt sich der Aufgabenkreis allgemein auf die Überwachung der Geschäftsführung, umfasst dies selbstverständlich auch das von dieser einzurichtende und unterhaltende interne Überwachungssystem. Etwas anderes gilt, wenn – wie häufig z.B. bei Beiräten – nur eine Beratung der Geschäftsführung vorgesehen ist.

VI. Zusammenfassung

1. Die Einrichtung eines für die konkreten Verhältnisse des Unternehmens angemessenen und wirksamen internen Überwachungssystems,

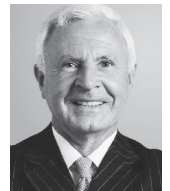
wozu IKS, RMS und IRS gehören, ist eine Bringschuld des Vorstands (bzw. der Geschäftsführung), der sich hierbei durch externe Sachverständige beraten lassen kann.

2. Der Aufsichtsrat muss die Wirksamkeit des eingerichteten Überwachungssystems, namentlich IKS, RMS, IRS sowie das CMS, eigenständig prüfen, und zwar anhand der inzwischen, namentlich vom IDW entwickelten Prüfungsstandards. Diese Überwachungsaufgabe erfüllt der Aufsichtsrat primär auf der Basis von (schriftlichen und mündlichen) Berichten des Vorstands sowie durch Kommunikation insbesondere mit dem Vorstand, dem Abschlussprüfer und dem Leiter der internen Revision.

3. Sollte der Vorstand etwaige Zweifel des Aufsichtsrats nicht zeitnah ausräumen können, stellt sich für den Aufsichtsrat die Frage, ob er dem Vorstand noch vertrauen kann, was ggf. personelle Konsequenzen nach sich ziehen könnte. Die Beauftragung externer Sachverständiger durch den Aufsichtsrat kann bei komplexen Systemen eine sachgerechte, u.U. sogar notwendige Ergänzung der Informationen über Bestand und Funktionsfähigkeit der Kontrollsysteme des Vorstands sein. Der Abschlussprüfer ist hierfür wegen der Gefahr von Interessenkonflikten nicht automatisch erste Wahl.

4. Die Erfahrungen mit dem BilMoG zeigen, dass die Zielsetzung des europäischen und des deutschen Gesetzgebers, durch die explizite Erwähnung der Sonderaufgaben im Gesetz einen stärkeren Fokus auf das interne Überwachungssystem des Unternehmens zu richten und damit dieses System zu stärken, aufgegangen ist.¹¹⁰ In vielen Aufsichtsräten steht heute die Prüfung von IKS, RMS, IRS und CMS mindestens einmal jährlich auf der Tagesordnung.

Prof. Dr. Mark K. Binz, RA/FAStR, ist Gründungspartner der Kanzlei Binz & Partner in Stuttgart. Er ist einer der führenden Berater von Unternehmern und vermögenden Privatpersonen sowie Aufsichtsratsmitglied in mehreren, auch börsennotierten Familienunternehmen, u.a. Aufsichtsratsvorsitzender der Fielmann AG. Prof. Binz ist Mitautor des Standardwerks *Binz/Sorg*, Die GmbH & Co. KG, das 2018 in 12. Auflage im Verlag C.H. Beck erschienen ist.



Dr. Martin H. Sorg, WP, ist seit Gründung der Kanzlei Binz & Partner 1987 dort Partner. Sein persönlicher Schwerpunkt als Wirtschaftsprüfer liegt in der Suche nach kreativen unternehmerischen Lösungen und deren Umsetzung in Teamarbeit. Dr. Sorg ist Mitglied in mehreren Beiräten und Aufsichtsräten bedeutender Familienunternehmen und Mitautor des Standardwerks *Binz/Sorg*, Die GmbH Co. KG, das 2018 in 12. Auflage im Verlag C.H. Beck erschienen ist.



¹⁰⁷ *Kremer/v. Werder*, AG 2013, 340.

¹⁰⁸ Zur GmbH vgl. *Zöllner/Noack*, in: *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 35, Rn. 33, speziell zu den Compliance-Pflichten *Kort*, GmbHR 2013, 566.

¹⁰⁹ Gesetzesbegründung zum KonTraG, BT-Drs. 13/9712, 15.

¹¹⁰ Zur internen Revision vgl. *Böcking/Gros/Wallek*, DB 2013, 709.