

3.6.2 GmbH mit fakultativem Aufsichtsrat, Non-PIE

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

Vorbemerkungen

Einführende Bemerkungen:		
<p>Gilt kein gesetzliches Mitbestimmungsstatut, hat eine GmbH nicht zwingend einen Aufsichtsrat. Sind Arbeitnehmer in einem freiwillig (fakultativ) gebildeten GmbH-Aufsichtsrat vertreten, gelten für die Vertretung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat die Regelungen im Gesellschaftsvertrag.</p> <p>Wenn die GmbH kein Unternehmen von öffentlichem Interesse („Public Interest Entity“ – „PIE“) ist (weder kapitalmarktorientiert noch Versicherungsunternehmen oder Kreditinstitut) greifen die Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung nicht.</p>		
Anwendbare Rechtsvorschriften:	gelten:	Anmerkung:
Anwendung der Regelungen der EU-AbschlussprüferVO	Keine Geltung für Non-PIE	
Anwendung der Regelungen des AktG zum Aufsichtsrat	unmittelbar	<p>Von den Regelungen des AktG zum Aufsichtsrat kann für den fakultativen GmbH-Aufsichtsrat durch ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag abgewichen werden (§ 52 GmbHG).</p> <p>Die hier infrage kommenden Regelungen, v.a. über</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Anforderungen an AR-Mitglieder (§ 100 AktG) ▪ Prüfung, Billigung und Feststellung des Jahres- und Konzernabschlusses durch den Aufsichtsrat (§§ 171, 172 AktG) ▪ Bildung von Ausschüssen des Aufsichtsrats, besondere Aufgaben eines Prüfungsausschusses und Möglichkeit, Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesse zu unterbreiten (§ 107 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AktG) <p>sind deshalb kein zwingendes Recht. § 107 Abs. 3 Satz 4 (nicht (abschließend) delegierbare Vorbehaltsaufgaben des Gesamtaufichtsrats) ist vom Verweis in § 52 GmbHG gar nicht erfasst.</p>
Anwendung der Regelungen des HGB über die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen	unmittelbar	Die Regelungen des HGB über die gesetzliche Pflichtprüfung von Jahres- und Konzernabschluss (§§ 316 – 324 HGB) gelten.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(1)	Auswahl des Abschlussprüfers (Wechsel oder erneute Bestellung)
------------	---

Sachverhalt:		Norm:	Anmerkung:
Überwachung der Auswahl des Abschlussprüfers:			
neu	Prüfungsausschuss (bzw. Aufsichtsrat) hat die Auswahl des Abschlussprüfers zu überwachen.	§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).
„Externe Rotation“ (Zwingender Wechsel des Abschlussprüfers):			
	Keine Pflicht zur externen Rotation (Wechsel des Abschlussprüfers) für Non-PIE.		
Zuständigkeit des Prüfungsausschusses für das Auswahlverfahren:			
	Kein verpflichtendes (formales) Auswahlverfahren bei (geplantem) Prüferwechsel für Non-PIE.		
Beschränkungen bei der Prüferauswahl unzulässig:			
neu	Verbot von Verträgen, die die Auswahl von Abschlussprüfern einschränken.	§ 318 Abs. 1b HGB	Praxisrelevant ist v.a., dass damit sog. „Big-Four-Klauseln“ verboten sind. Derartige vertragliche Regelungen sind insoweit nichtig.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(2)	Auswahlverfahren gemäß Artikel 16 EU-VO
------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Zwingende Anwendung des Auswahlverfahrens		
Kein verpflichtendes (formales) Auswahlverfahren bei (geplantem) Prüferwechsel für Non-PIE.		
Kriterien des Auswahlverfahrens		
<p>Wenn ein freiwilliges (!) Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird, könnten die Kriterien von Art. 16 Abs. 3 entsprechend angewandt werden.</p> <p>Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat sollte auch bei Non-PIE „Herr des Verfahrens“ sein.</p>		<p>Für freiwillig durchgeführte Ausschreibungsverfahren dürften folgende Kriterien v.a. relevant sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Aufforderung beliebiger Abschlussprüfer zur Angebotsabgabe. b) Ausschreibungsunterlagen, die transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien enthalten. c) Frei gestaltbares Verfahren und Möglichkeit, im Laufe des Verfahrens direkt mit interessierten Bietern zu verhandeln. d) Aufnahme bestimmter Qualitätsstandards in die Ausschreibungsunterlagen, soweit deren Einhaltung gefordert ist. e) Beurteilung der Angebote anhand der in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(3)	Empfehlung des Prüfungsausschusses
------------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Vorlage einer begründeten Empfehlung des Prüfungsausschusses an den Aufsichtsrat:		
Es besteht keine Pflicht eines Prüfungsausschusses, eine Empfehlung an den Aufsichtsrat abzugeben.		Auch bei Non-PIE sollte ein eingerichteter Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat gegenüber eine Empfehlung zur Wahl des Abschlussprüfers aussprechen.
Auswahlverfahren als Grundlage der Empfehlung des Prüfungsausschusses		
Kein verpflichtendes (formales) Auswahlverfahren bei (geplantem) Prüferwechsel für Non-PIE.		
Erklärung des Prüfungsausschusses:		
Es besteht keine Verpflichtung, im Rahmen einer freiwillig möglichen Empfehlung, gegenüber dem Aufsichtsrat zu erklären, dass diese frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Dritte ist und ihm keine „Big-Four-Klausel“ (o.ä., Art. 16 Abs. 6 EU-VO) auferlegt wurde.		Das Verbot von Verträgen, die die Auswahl von Abschlussprüfern einschränken gilt gemäß § 318 Abs. 1b HGB n.F.* auch für Non-PIE. Eine diesbezügliche Erklärungspflicht des Prüfungsausschusses gegenüber dem Aufsichtsrat besteht aber nicht.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(4)	Wahl des Abschlussprüfers
------------	----------------------------------

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Wahl durch die Anteilseignerversammlung		
<p>Wahl des Abschlussprüfers erfolgt durch Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung.</p> <p>Bei der GmbH sind abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen zur Bestellungskompetenz möglich.</p>	<p>§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB</p> <p>§ 318 Abs. 1 Satz 2 HGB</p>	<p>Es besteht keine gesetzliche Pflicht des Aufsichtsrats, der Gesellschafterversammlung Wahlvorschläge zu unterbreiten. In der Praxis ist dies bei GmbHen jedoch nicht unüblich.</p> <p>Auf jeden Fall ist der jeweilige Gesellschaftsvertrag zu beachten:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gesellschaftsvertragliches Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats? ▪ Kompetenz des Aufsichtsrats zur Bestellung des Abschlussprüfers?
Unterschied zwischen „Nachtragsprüfung“ und „Folgeprüfung“		
<p>Nachtragsprüfung</p> <p>Änderung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses oder des Lageberichts bzw. des Konzernlageberichts nach Vorlage des Prüfungsberichts und Prüfung dieser Unterlagen.</p>	<p>§ 316 Abs. 3 HGB</p>	<p>Keine erneute Wahl des Abschlussprüfers erforderlich.</p> <p>Erneute Prüfung der Unterlagen „soweit es die Änderung erfordert“.</p> <p>Berichterstattung über das Prüfungsergebnis.</p> <p>Ergänzung des Bestätigungsvermerks.</p>
<p>Folgeprüfung</p> <p>Derselbe Abschlussprüfer prüft mehrere aufeinanderfolgende Jahresabschlüsse desselben Unternehmens.</p>		<p>In Deutschland muss der Abschlussprüfer für jedes Geschäftsjahr neu bestellt werden.</p> <p>Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers erfolgen deshalb für jedes Jahr neu.</p>

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(5)	Beauftragung des Abschlussprüfers
------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Überwachung der Auswahl des Abschlussprüfers:		
Beauftragung des Abschlussprüfers erfolgen bei obligatorischem Aufsichtsrat immer durch den Aufsichtsrat.	§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).
Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat erfolgt unverzüglich nach der Wahl durch die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung.		Bei Abschluss des Prüfungsvertrags wird der Aufsichtsrat durch den Aufsichtsratsvorsitzenden vertreten.
Aufsichtsrat beschließt über die Beauftragung des Abschlussprüfers		
Erteilung des Prüfungsauftrages gem. § 111 Abs. 2 S. 3 AktG ist ausdrücklich nicht vom Wortlaut des § 107 Abs. 3 S. 4 AktG erfasst (dort nur § 111 Abs. 3 AktG, Einberufung HV, genannt).		Da die Prüfung des Abschlusses eine Vorbehaltsaufgabe des Gesamtplenums ist, kann m.E. die Erteilung des Prüfungsauftrags an den Abschlussprüfer nicht delegiert werden (so auch Lutter/Krieger, Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats, 6. Aufl., Köln 2014, Tz. 174).
Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).		
Kernelemente des Prüfungsauftrages an den Abschlussprüfer		
Das HGB gibt Mindestinhalte der gesetzlichen Abschlussprüfung vor, die auch durch Vereinbarung zwischen AR und Abschlussprüfer nicht eingeschränkt werden können.	§ 317 HGB	Zusätzliche Prüfungsschwerpunkte und Berichterstattungsthemen können – müssen aber nicht – beauftragt werden (siehe (6)). Weiterhin sind zu vereinbaren: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vergütung des Abschlussprüfers. ▪ Planung des zeitlichen Ablaufs der Prüfung (ggf. mit Verweis auf nähere Abstimmung zwischen Vorstand und Prüfer); dabei ist aus Sicht des Aufsichtsrats die rechtzeitige Fertigstellung der Berichterstattung vor den Sitzungen des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses hervorzuheben.
Auftragsbestätigung durch den Abschlussprüfer		
Auftragsbestätigungsschreiben des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat (vertreten durch den Vorsitzenden).	§ 675 BGB (§ 51 WPO)	Annahme des Prüfungsauftrags durch Auftragsbestätigung. Eine Ablehnung des Prüfungsauftrages hätte der Abschlussprüfer unverzüglich zu erklären.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(6)	Prüfungsschwerpunkte
------------	-----------------------------

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Vereinbarung (zusätzlicher) Prüfungsschwerpunkte mit dem Abschlussprüfer		
<p>(Zusätzliche) Prüfungsschwerpunkte können vom Aufsichtsrat (ggf. auf Empfehlung des Prüfungsausschusses) beauftragt werden.</p> <p>Die Form der Berichterstattung sollte geklärt werden: Z.B. Gesonderter Abschnitt im Prüfungsbericht oder gar Ergänzungsband zum Prüfungsbericht (nur bei sehr umfangreichen Schwerpunkten).</p>	<p>§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG</p>	<p>Auch der Abschlussprüfer selbst setzt im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit für die Prüfungsdurchführung Schwerpunkte. Dies kann der Aufsichtsrat nicht einschränken oder gar verbieten.</p> <p>Insoweit sind die Prüfungsschwerpunkte des Aufsichtsrats in der Regel als „zusätzlich“ anzusehen.</p> <p>Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).</p>

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(7)	Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers:		
Gesetzlich konkretisierter Auftrag zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss (bzw. den Aufsichtsrat), ist seit BilMoG (2009) normiert.	§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).
Bestätigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht		
Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht seine Unabhängigkeit zu bestätigen.	§ 321 Abs. 4a HGB	
Erklärung des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss		
Eine schriftliche Erklärung des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss bzw. dem Aufsichtsrat bei Non-PIE ist nicht erforderlich.		Allerdings kann der Prüfungsausschuss bzw. der Aufsichtsrat eine derartige Erklärung einfordern, um dem o.g. Überwachungsauftrag nachkommen zu können.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(8)	Umgang mit „Nichtprüfungsleistungen“ des Abschlussprüfers durch AR und PA
------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Verbotene Nichtprüfungsleistungen		
Verbotene Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer bei Non-PIE: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Mitwirkung bei Buchführung und Jahresabschluss, ▪ Mitwirkung bei interner Revision in verantwortlicher Position, ▪ Erbringung von Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen, ▪ nicht unwesentliche eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen. 	§ 319 Abs. 3 HGB	Das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen, die nach deutschem Recht (für Non-PIE § 319 HGB) unzulässig sind, führt dazu, dass der Prüfer nicht Abschlussprüfer sein kann. Führt er dennoch eine Abschlussprüfung durch, so wird diese durch einen von der Abschlussprüfung ausgeschlossenen Prüfer durchgeführt.
Ein Verstoß gegen § 319 Abs. 2 bis 5 führt dazu, dass das Gericht auf Antrag einen anderen Abschlussprüfer bestellt.	§ 319 Abs. 2 bis 5 HGB	→ „Besorgnis der Befangenheit“ Ein solcher Antrag kann wirksam nur bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks gestellt werden.
Erbringung erlaubter Nichtprüfungsleistungen		
Für Non-PIE existiert keine ausdrückliche gesetzliche (Verfahrens-)Regelung zum Umgang des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses mit erlaubten Nichtprüfungsleistungen.	§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG	Allerdings ist gesetzlich konkretisierter Auftrag zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss (bzw. den Aufsichtsrat) zu beachten. Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(9)	Verbotene „Nichtprüfungsleistungen“ des Abschlussprüfers („Blacklist“)
-----	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist insbesondere von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er (...)	§ 319 Abs. 3 HGB	Regelung gilt für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen
<ul style="list-style-type: none"> ▪ über die Prüfungstätigkeit hinaus ▪ bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft ▪ in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks 	§ 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB	
a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,		
b) bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat,		
c) Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat oder		
d) eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken,		
sofern diese Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind.		

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(10)	Kommunikation mit dem Abschlussprüfer
-------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Teilnahme des Abschlussprüfers an der „Bilanzsitzung“		
Abschlussprüfer hat an der „Bilanzsitzung“ des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses verpflichtend teilzunehmen.	§ 171 Abs. 1 S. 2 und 3 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG). Die Formulierung („oder“) ist m.E. so zu verstehen, dass der Abschlussprüfer an den Sitzungen des Ausschusses und des Plenums teilnimmt. Diese „kumulative“ Betrachtung erklärt sich v.a. damit, dass die Prüfung des Abschlusses eine Vorbehaltsaufgabe des Aufsichtsratsplenums ist (§ 107 Abs. 3 Satz 4 AktG) und der Ausschuss nur vorberaten kann (so auch Lutter/Krieger, Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats, 6. Auflage, Köln 2014, Tz. 183). Weder Aufsichtsrat noch Abschlussprüfer können auf die Teilnahme des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung verzichten. Wer auf die Teilnahme des Abschlussprüfers verzichtet, begeht eine – im Schadensfall haftungsbewährte – Pflichtverletzung.
Pflicht des Abschlussprüfers zur unverzüglichen Mitteilung von Unregelmäßigkeiten		
IDW Prüfungsstandard: Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsrat Unregelmäßigkeiten, die im Rahmen der Prüfung entdeckt wurden, unverzüglich mitzuteilen.	IDW PS 210 Tz. 60 ff.	
Empfehlungen des DCGK gelten nur für börsennotierte Aktiengesellschaften, die aber auch PIE sind. DCGK „empfiehlt unverzügliche Berichterstattung des Abschlussprüfers über alle für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse während der Abschlussprüfung.“	DCGK Abschnitt 7.2.3 und IDW PS 345	In der Praxis sollte eine entsprechende „Ad-Hoc-Berichterstattung“ bzw. eine unverzügliche Kontaktaufnahme des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsrat (bzw. dem Aufsichtsratsvorsitzenden) in diesen wesentlichen Fällen auch bei nicht börsennotierten Gesellschaften erfolgen.

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(11)	Prüfungsergebnis des Abschlussprüfers (Berichterstattung und Bestätigungsvermerk)
-------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Berichtspflicht des Abschlussprüfers		
Pflicht zur Berichterstattung im Prüfungsbericht über - Art, - Umfang und - Ergebnis der Prüfung.	§ 321 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz HGB	
Pflicht des Abschlussprüfers zur Vorlage eines Prüfungsberichts		
Pflicht zur Vorlage eines Prüfungsberichts	§ 321 Abs. 1 Satz 1 HGB	
Mindestinhalt des Prüfungsberichts	§ 321 HGB	
Bestätigungsvermerk („Testat“) – zusammengefasstes Prüfungsergebnis		
Darstellung des Prüfungsergebnisses im Bestätigungsvermerk. Mindestinhalt gemäß Art. 28 der überarb. Abschlussprüferrichtlinie.	Art. 28 überarb. AP-Richtlinie	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nach deutschem Recht (§ 322 HGB) wird das Prüfungsergebnis im Bestätigungsvermerk zusammengefasst: <ul style="list-style-type: none"> - uneingeschränkter Bestätigungsvermerk, - eingeschränkter Bestätigungsvermerk oder - Versagungsvermerk. ▪ Ergänzung des Bestätigungsvermerks (ohne Einschränkung des Prüfungsurteils) möglich und in der Praxis durchaus gebräuchlich.

neu	<p>Bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks hat der Abschlussprüfer (künftig, d.Verf.) die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der EU-Kommission in einem Anerkennungsverfahren in europäisches Recht übernommen worden sind.</p>	<p>§ 322 Abs. 1a HGB</p>	<p>Bis zur Übernahme der internationalen Prüfungsstandards („International Standards on Auditing, ISA“) bleibt der Bestätigungsvermerk von Non-PIE unverändert. Er ist damit deutlich weniger umfangreich als der von PIE.</p> <p>Neu wären insbesondere folgende Angaben im Bestätigungsvermerk von Non-PIE (v.a. „ISA 700“)*:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Darstellung des Prüfungsurteils an erster Stelle gefolgt von der Darstellung der Grundlagen für dieses Urteil; ▪ Verbesserte Berichterstattung über die Unternehmensfortführung durch: <ul style="list-style-type: none"> - Darstellung der Verantwortlichkeiten von Unternehmensführung und Abschlussprüfer, - Separate Darstellung von materiellen Unsicherheiten, sofern vorhanden, - Beurteilung der Angemessenheit der Darstellung im Jahresabschluss, sofern signifikante Zweifel an der Unternehmensfortführung bestehen; ▪ Bestätigende Aussage zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zur Erfüllung von relevanten ethischen Verpflichtungen; ▪ Verbesserte Darstellung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers. ▪ (* Vgl.: http://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2015/sv/iaasb-neue-beziehungsweise-ueberarbeitete-isas-zum-bestaetigungsvermerk-auditors-report-veroef/)
-----	--	--------------------------	--

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(12)	Mindestinhalt des Prüfungsberichts
-------------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Bezeichnung „Prüfungsbericht“	§ 321 HGB	Prüfung Risikofrüherkennungssystem nur bei börsennotierter AG als Pflicht
	Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung zu berichten. Der Bericht ist schriftlich und mit der gebotenen Klarheit abzufassen.	
	<p>Vorwegberichterstattung:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Stellungnahme zur Beurteilung der Lage des Unternehmens oder Konzerns durch die gesetzlichen Vertreter. ▪ Wobei insbesondere auf die Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Lageberichts einzugehen ist, soweit die geprüften Unterlagen und der Lagebericht oder der Konzernlagebericht eine solche Beurteilung erlauben. ▪ Außerdem hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen zu berichten, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen. 	
	<p>Hauptteil:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Feststellung, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss, der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen. ▪ Bericht über Beanstandungen zu, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist. ▪ Angabe, ob der Abschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. ▪ Eingehen auf wesentliche Bewertungsgrundlagen einschließlich des Einflusses der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. ▪ Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Abschlusses, soweit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind. ▪ Darstellung, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. 	
	<p>Besonderer Abschnitt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Erläuterung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung. ▪ Eingehen auf angewandte Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze. 	

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(13)	Vorlage von Abschluss und Prüfungsbericht an Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss
------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Pflicht des Abschlussprüfers zur Vorlage des Prüfungsberichts an den Aufsichtsrat		
neu	<p>Vorlagepflicht des Abschlussprüfers ergibt sich daraus, dass der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag erteilt („Auftraggeber ist Berichtsadressat“).</p>	<p>§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB</p> <p>aber: § 170 Abs. 3 AktG</p> <p>Neufassung § 321 Abs. 5 Satz 2 HGB: „Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm und gleichzeitig einem eingerichteten Prüfungsausschuss, vorzulegen.“</p> <p>Nach wie vor gilt, dass jedes Aufsichtsratsmitglied das Recht hat, von den zu prüfenden Vorlagen (u.a. Abschlüsse) und Prüfungsberichten Kenntnis zu nehmen. Die Vorlagen und Prüfungsberichte sind auch jedem Aufsichtsratsmitglied oder, soweit der Aufsichtsrat dies beschlossen hat, den Mitgliedern eines Ausschusses (z.B. des Prüfungsausschusses) zu übermitteln.</p> <p>Aber: Kein Verweis auf den „Plenumsvorbehalt (§ 107 Abs. 3 Satz 4 AktG) in § 52 GmbHG. Eine (abschließende) Delegation seiner Prüfungs-kompetenz an einen Ausschuss erfordert auf jeden Fall einen entsprechenden AR-Beschluss.</p>
Zuleitung des Prüfungsberichts an Geschäftsführung bzw. Vorstand		
neu	<p>Wenn der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat vorzulegen hat (weil dieser den Prüfungsauftrag erteilt hat, s. oben) ,ist der Bericht unverzüglich nach Vorlage dem Geschäftsführungsorgan (Vorstand oder Geschäftsführung) mit Gelegenheit zur Stellungnahme zuzuleiten</p>	<p>§ 321 Abs. 5 Satz 3 HGB n.F.*</p> <p>§ 321 Abs. 5 Satz 3 HGB a.F.</p> <p>Bisher war dem Vorstand vor Zuleitung des Berichts an den Aufsichtsrat Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.</p> <p>Laut Begründung zum AReG-RegE erhält das Geschäftsführungsorgan durch die Regelung eine ausdrückliche Anspruchsgrundlage zur Vorlage des „fertigen“ Prüfungsberichts.</p> <p>In der Praxis war es bisher üblich, dass der Abschlussprüfer dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung einen Berichtsentwurf zugeleitet hat. Dieses Verfahren (auch als „letzte Prüfungshandlung“ des Prüfers bezeichnet) wird weiterhin als rechtmäßig angesehen. (so auch Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages, Drucksache 18/7902, S. 64).</p>

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(14)	Prüfung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat
-------------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Prüfungspflicht des Aufsichtsrats		
<p>Gegenstand der Prüfungspflicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Jahresabschluss, ▪ Lagebericht und ▪ Gewinnverwendungsvorschlag. <p>Bei Konzern-Mutterunternehmen erstreckt sich die Prüfungspflicht zusätzlich auf:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Konzernabschluss und ▪ Konzernlagebericht. 	<p>§ 171 Abs. 1 Satz 1 AktG</p>	<p>Regelung gilt für alle obligatorischen Aufsichtsräte, da aktienrechtliche Regelung entweder unmittelbar (AG) oder über Verweisungen in MitbestG und DrittelbG gilt.</p> <p>Der Aufsichtsrat hat nicht nur die Rechtmäßigkeit, sondern auch die sachliche Angemessenheit („Zweckmäßigkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“) des Jahresabschlusses zu prüfen.</p> <p>Insoweit ist sein Prüfungsauftrag weitergehend als der des Abschlussprüfers, der die Ordnungsmäßigkeit und Rechtmäßigkeit der Buchführung und des Abschlusses prüft.</p> <p>Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).</p>
<p>Die Prüfung durch den Aufsichtsrat erfolgt grundsätzlich durch sorgfältiges und kritisches Studium der Prüfungsberichte.</p>		<p>Ggf. ergänzende Befragung des Abschlussprüfers in der AR-Sitzung. Weitere Prüfungshandlungen des Aufsichtsrats (oder von ihm initiierte bzw. beauftragte) sind regelmäßig erst dann erforderlich, wenn die Berichterstattung des Abschlussprüfers aus Sicht des Aufsichtsrats Unplausibilitäten enthält.</p>

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(15)	Beschlussfassung des Aufsichtsrats (Billigung bzw. Billigung und Feststellung)
------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Billigung des Jahresabschlusses		
<p>§ 171 Abs. 2 AktG: ¹„Der Aufsichtsrat hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten. ... ³Ist der Jahresabschluss durch einen Abschlußprüfer zu prüfen, so hat der Aufsichtsrat ferner zu dem Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses durch den Abschlußprüfer Stellung zu nehmen. ⁴Am Schluß des Berichts hat der Aufsichtsrat zu erklären, ob nach dem abschließenden Ergebnis seiner Prüfung Einwendungen zu erheben sind und ob er den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluss billigt.“ ↳ Beschlussfassung des Aufsichtsrats erforderlich!</p> <p>Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).</p>	<p>§ 171 Abs. 2 AktG</p>	<p>Bei GmbH ist der Jahresabschluss durch den Aufsichtsrat regelmäßig nur zu billigen. Die Feststellung des Jahresabschlusses obliegt bei der GmbH grundsätzlich der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 1 GmbHG).</p> <p>Die Kompetenz zur Billigung des Jahresabschlusses kann in der GmbH mit obligatorischem Aufsichtsrat (MitbestG und DrittelbG) nicht auf die Gesellschafterversammlung übertragen werden, da MitbestG und DrittelbG zwingend auf § 171 AktG verweisen.</p> <p>Bei der GmbH ist zu prüfen, ob der Aufsichtsrat den Jahresabschluss durch entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung auch feststellt.</p> <p>Der festgestellte Jahresabschluss löst Rechtsfolgen aus (z.B. als Grundlage der zu beschließenden oder der vertraglichen Ergebnisverwendung).</p> <p>Der noch nicht festgestellte Jahresabschluss kann von der Gesellschafterversammlung noch geändert werden. Dies führt aber zu einer Nachtragsprüfung bezüglich der Änderung.</p>
Billigung des Konzernabschlusses		
<p>Der Aufsichtsrat eines Mutterunternehmens (§ 290 Abs. 1 und 2 HGB) billigt den Konzernabschluss.</p> <p>Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).</p>	<p>§ 171 Abs. 2 Satz 5 AktG</p> <p>vgl. auch § 315a Abs. 3 HGB</p>	<p>Der Konzernabschluss löst - anders als der Jahresabschluss (s. oben) - keine unmittelbaren Rechtsfolgen aus. ↳ Deshalb erfolgt keine Feststellung!</p> <p>Allerdings ist der Konzernabschluss zum Beispiel regelmäßig Grundlage der Kapitalmarktkommunikation („Informationsfunktion des Konzernabschlusses“) und wird dementsprechend veröffentlicht.</p> <p>Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz in der EU können ihren Konzernabschluss nach den „International Financial Reporting Standards“ (IFRS, statt nach HGB) aufstellen.</p>

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(16)	Berichterstattung von AR und PA über das Ergebnis ihrer Prüfung
-------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Berichterstattung des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung		
Der Aufsichtsrat hat der Hauptversammlung schriftlich Bericht zu erstatten.	§ 171 Abs. 2 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(17)	Gesetzliche Anforderungen an die Mitglieder von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss
-------------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Persönliche Anforderungen gemäß § 100 AktG		
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nur natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Person als Aufsichtsratsmitglied (Abs. 1). ▪ Höchstzahl der Aufsichtsratsmandate (Abs. 2). ▪ Verweis auf MitbestG und DrittelbG für andere persönliche Voraussetzungen (Abs. 3). ▪ Persönliche Voraussetzungen für entsandte Aufsichtsratsmitglieder durch Satzungsregel möglich (Abs. 4). ▪ „Financial Expert“ (Abs. 5) weiterhin zwingend nur für PIE erforderlich. 	§ 100 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(18)	Aufsichtsrat und Ausschussbildung
------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Selbstorganisationsrecht des Aufsichtsrats		
Der fakultative GmbH-AR kann, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes regelt, einen Prüfungsausschuss bestellen.	§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG	<p>→ Zwar verweist § 52 GmbHG nach wie vor <u>nicht</u> auf das allgemeine Recht des AR zur Ausschussbildung: „Der Aufsichtsrat <u>kann</u> aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bestellen, namentlich um seine Verhandlungen und Beschlüsse vorzubereiten oder die Ausführung seiner Beschlüsse zu überwachen.“</p> <p>→ Allerdings verweist § 52 GmbHG jetzt auf § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG: „Er <u>kann</u> insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen,“</p> <p>Soweit der Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich eine von § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG abweichende Regelung enthält, kann auch der fakultative AR einen Prüfungsausschuss bilden.</p>
Keine Pflicht zur Bildung eines Prüfungsausschusses		
Der Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss einrichten – er muss es aber nicht	§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG	<p>§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG für den fakultativen GmbH-AR einschlägig (über § 52 GmbHG, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes regelt): „Er <u>kann</u> insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen,“</p> <p>Soweit besondere aufsichtsrechtliche Bestimmungen dem Aufsichtsorgan (Aufsichts- oder Verwaltungsrat) die Bildung von Prüfungsausschüssen zwingend vorschreiben (z.B. § 25d Abs. 9 KWG), besteht diese Pflicht unabhängig von der aktienrechtlichen „Kann-Regelung“</p>
Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex		
<p>Empfehlungen des DCGK gelten nur für börsennotierte Aktiengesellschaften, die aber auch PIE sind.</p> <p>DCGK „empfiehlt“ die Einrichtung eines Prüfungsausschusses durch den Aufsichtsrat.</p>	<p>DCGK Abschnitt 5.3.2</p> <p>§ 161 AktG</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ In der Praxis ist die Einrichtung eines Prüfungsausschusses durch Aufsichtsräte börsennotierter Aktiengesellschaften wohl üblich. ▪ Aufsichtsräte von Non-PIE sollten prüfen, ob die Einrichtung eines Prüfungsausschusses zweckmäßig ist und mit welchen Aufgaben er betraut

			werden sollte.
--	--	--	----------------

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(19)	Mögliche Aufgabenteilung zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss
-------------	---

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Selbstorganisationsrecht des Aufsichtsrats		
neu	Im Gesetz erfolgt eine Aufgabenzuweisung an einen (weiterhin nicht zwingend zu bildenden) Prüfungsausschuss (s. oben). § 107 Abs. 3 AktG unterscheidet nicht, ob es sich bei der Gesellschaft um ein „PIE“ oder um ein „Non-PIE“ handelt.	§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG Die Gesetzesbegründung zum AReG stellt klar, dass der Prüfungsausschuss in der dualistischen Unternehmensverfassung – wie sie das AktG vorgibt – kein eigenständiges Unternehmensorgan ist. „Der eingerichtete Prüfungsausschuss erfüllt seine Aufgaben unbeschadet der Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats.“ (Begründung zu § 107 AktG, AReG-RegE)
neu	Der Prüfungsausschuss kann „Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses“ unterbreiten. Kein Verweis auf diese Norm in § 52 GmbHG. Zwar besteht auch für den fakultativen GmbH-AR ein Selbstorganisationsrecht. Dieses kann aber durch gesellschaftsvertragliche Bestimmungen und ggf. Gesellschafterbeschlüsse eingeschränkt werden.	§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG In dem im Aktiengesetz angelegten System sind diese Empfehlungen oder Vorschläge regelmäßig an den Aufsichtsrat zu erteilen, dessen Gremium der Prüfungsausschuss ist (vgl. Begründung zu § 107 AktG, AReG-RegE).

3.6.2	Rechtsform:	GmbH	„PIE“ oder „Non-PIE“:	Non-PIE
	Mitbestimmungsstatut:	Fakultativer Aufsichtsrat		

(20)	Berichterstattung von Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss über ihre Tätigkeit
-------------	--

Sachverhalt:	Norm:	Anmerkung:
Berichterstattung des Aufsichtsrats an die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung		
Der Aufsichtsrat hat der Hauptversammlung schriftlich Bericht zu erstatten.	§ 171 Abs. 2 AktG	Bei GmbH mit fakultativem AR sind ausdrückliche abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag möglich (§ 52 GmbHG).