

Stellungnahme des DGB

zum Referentenentwurf des

Abschlussprüfungsreformgesetzes

(AReG)

Der Deutsche Gewerkschaftsbund (DGB) unterstützt ausdrücklich das Ziel der europaweiten Harmonisierung sowohl der Rechnungslegungsvorschriften als auch der Regulierung der gesetzlichen Abschlussprüfung. Der Abbau einzelstaatlicher Beschränkungen und der Ausbau einheitlicher europäischer Märkte muss mit der Schaffung einer europaweit geltenden, möglichst einheitlichen Regulierung von Rahmenbedingungen des Wirtschaftens flankiert werden. Die den Kapitalgesellschaften anhaftenden spezifischen Bedingungen der beschränkten Haftung erfordern Vorschriften zum Gläubigerschutz – insbesondere zur Eigenkapitalerhaltung, zu Ausschüttungsbeschränkungen und zu umfassenden Regeln für die Bilanzierung, die Offenlegung wirtschaftlicher Informationen und die Prüfung der Jahresabschlüsse.

Aus der Sicht der Arbeitnehmer und ihrer Gewerkschaften kommt den Informationen über die wirtschaftliche Lage der Unternehmen eine erhebliche Bedeutung zu. Sie dienen nicht nur als Basis individueller Entscheidungen am Arbeitsmarkt oder kollektiver Entscheidungen im Rahmen kollektivvertraglicher Aushandlungsprozesse, sondern auch der Untermauerung einer effektiven Selbststeuerung der Unternehmen, der Überwachung durch die Aufsichtsräte und der Absicherung der Gläubigerinteressen am Unternehmen. Nicht zuletzt aus diesen Gründen lehnt der DGB eine gesplante Regulierung für nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften einerseits und kapitalmarktorientierte Gesellschaften andererseits ab. Daher hat der DGB mit großem Bedauern zur Kenntnis genommen, dass auf Ebene der Europäischen Union der Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschlussprüfung durch Verabschiedung der diesbezüglichen Richtlinie und parallel dazu einer weitergehenden Verordnung nur für die kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften aufgegeben wurde.

Die nun mit dem AReG erfolgende Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht leidet unter dieser grundsätzlichen europarechtlichen Vorgabe. Vor diesem Hintergrund nimmt der DGB allerdings mit Befriedigung die Aktivitäten der Bundesregierung zur Kenntnis, die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks zur Abschlussprüfung für alle Unternehmen gleichermaßen zu verbessern. Dies greift die früheren Anregungen des DGB auf und verdient umfassende Unterstützung. Die damit für Außenstehende geschaffene erweiterte Transparenz über den Prozess der Abschlussprüfung

kann zu einer verbesserten Akzeptanz der Prüfungsurteile ebenso beitragen wie zu einer verbesserten Selbstregulierung. Dies gilt insbesondere für die vom Gesetzentwurf geforderten Angaben zur Risikolage des Unternehmens, Informationen zur Bestellung des Abschlussprüfers und zur gesamten Mandatsdauer sowie für Angaben zu Leistungen, die vom Abschlussprüfer zusätzlich zur Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen oder dessen Tochterunternehmen erbracht wurden. Dabei werden keine Informationen offenzulegen sein, für die ein besonderes Geheimhaltungsbedürfnis vorliegt.

Aus Sicht des DGB steht allerdings nicht in erster Linie der Bestätigungsvermerk im Fokus, sondern die Funktion der gesetzlichen Abschlussprüfung als Unterstützung der Arbeit des Aufsichtsrates. Daher richtet sich die Aufmerksamkeit wesentlich auf den Prozess der Abschlussprüfung und der schriftlichen wie mündlichen Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat.

Der DGB ist an einem im Sinne guter Corporate Governance entwickelten Zusammenspiel von Aufsichtsrat und Abschlussprüfung in allen mitbestimmten Kapitalgesellschaften interessiert. Auch in Zukunft muss die Qualität der Abschlussprüfung und der Berichterstattung des gesetzlichen Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat in nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen gewährleistet bleiben.

Die Ansprüche des Kapitalmarktes und der Investoren in börsennotierte Unternehmen sind nicht höher zu gewichten, als die Anforderungen aus Gläubigersicht.

Der DGB begrüßt daher die klarstellenden Änderungen in § 321 HGB und die diesbezüglichen Ausführungen in der Gesetzesbegründung, nach der alle gesetzlichen Abschlussprüfer im Prüfungsbericht über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Abschlussprüfung berichten müssen. Der DGB bittet auch für die Zukunft darum, jede Gelegenheit zu einer Weiterentwicklung der Regeln für die Abschlussprüfung auch für die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen zu nutzen. Die mit der EU-Verordnung eintretende Auseinanderentwicklung der Prüfungspraxis kapitalmarktorientierter Unternehmen und nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sollte soweit wie möglich begrenzt werden.

Dies vorausgeschickt, nimmt der DGB im Folgenden zu einigen ausgewählten, wesentlichen Punkten des Referentenentwurfs Stellung. Er bittet die Bundesregierung, die kritischen Argumente abzuwägen und vorgeschlagene Korrekturen bzw. Alternativregelungen bei der Überarbeitung des Gesetzesentwurfes aufzunehmen.

Zu Artikel 1 Nr. 5

In § 321 HGB (AReG RefE) heißt es: „Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm, jedenfalls aber einem eingerichteten Prüfungsausschuss, vorzulegen.“

Das Regulierungsanliegen dürfte sein, zu verhindern, dass nur der Aufsichtsrat, nicht aber auch ein eingerichteter Prüfungsausschuss den Prüfungsbericht erhält. In der Praxis liegt aber eher das Risiko vor, dass der Prüfungsbericht zwar dem Prüfungsausschuss rechtzeitig vorgelegt wird, dem Aufsichtsrat aber gar nicht oder zu spät. Die im Referentenentwurf vorgeschlagene Formulierung ist nicht eindeutig und kann Miss-Interpretation befördern. Der Satz in der Entwurfsfassung kann so missinterpretiert werden, dass es hinreichend sei, den Bericht dem eingerichteten Prüfungsausschuss vorzulegen.

Dem Regulierungsanliegen könnte jedoch mit folgender vom DGB angeregten Formulierung Rechnung getragen werden: „Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm und gleichzeitig auch einem eingerichteten Prüfungsausschuss vorzulegen;“

Die im Folgesatz vorgenommene Klarstellung, wonach der Bericht unverzüglich nach Vorlage dem Geschäftsführungsorgan zur Stellungnahme zuzuleiten ist, wird in der Praxis ggf. bestehende Unsicherheiten insbesondere in Gesellschaften mit beschränkter Haftung beseitigen.

Die in der Gesetzesbegründung vorgelegten Ausführungen zum Umgang mit Vorab-Exemplaren dürften ebenfalls zu einer weiteren Klärung beitragen.

Zugleich wird damit die in vielen Unternehmen bestehende gute Praxis der intensiven Kommunikation zwischen Abschlussprüfern, Aufsichtsräten, Prüfungsausschüssen und Geschäftsleitungsorganen unterstützt.

Zu Artikel 4 Nr. 1

Nach Auffassung des DGB verwirklicht das deutsche System der Unternehmensüberwachung mit seiner trennscharfen Aufteilung in Geschäftsleitungsorgan einerseits und Überwachungsorgan andererseits das Anliegen einer unabhängigen Kontrolle in beispielhafter Art und Weise. Zusätzlich bietet die Teilhabe der Arbeitnehmerseite weitere kritische Perspektiven, die erst die Zielsetzung einer Orientierung am Unternehmensinteresse (und nicht einseitig an Interessen der Anteilseigner) realisieren. Das Kriterium einer Unabhängigkeit der Unternehmensüberwachung vom Geschäftsleitungsorgan ist durch strukturelle Festlegungen im deutschen Recht erfüllt.

Der DGB unterstützt daher die mit der Streichung in § 100 AktG erfolgende Klarstellung. Es ist zu begrüßen, dass in der Gesetzesbegründung ausdrücklich auf die Folge der institutionellen Trennung des Prüfungsausschusses von der Geschäftsleitung – das hohe Maß an Unabhängigkeit – hingewiesen wird. Allerdings unterstreicht der DGB seine grundsätzliche Auffassung, dass nicht zuletzt aufgrund der strukturellen und rechtlichen Rahmenbedingungen auch die Arbeitnehmervertreter in Aufsichtsräten und Prüfungsausschüssen alle erforderlichen Aspekte der Unabhängigkeit erfüllen.

Mit der Ergänzung zu §100 Abs. 5 AktG (AReG Ref-E): „die Mitglieder (des Aufsichtsrats) müssen mit der Branche in der die Gesellschaft tätig ist, vertraut sein.“ soll die Vorgabe des Artikels 39 Absatz 1 Unterabsatz 3 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt werden, nach der die Mitglieder insgesamt mit der Branche, in der das Unternehmen tätig ist, vertraut sein sollen.

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, es sei „nicht erforderlich, dass jedes Mitglied des Aufsichtsrats im Vorfeld seiner Besetzung praktische Erfahrung in der Branche gesammelt hat, in der das Unternehmen tätig ist.“ Um dies auch im Gesetz selbst deutlich werden zu lassen, sollte nach Auffassung des DGB der betreffende Teil des Richtlinien texts wörtlich übernommen werden. Damit müsste es richtig heißen: „Die Mitglieder (des Aufsichtsrats) zusammen müssen mit der Branche in der die Gesellschaft tätig ist, vertraut sein.“

Das Wort „zusammen“ verdeutlicht in dieser Formulierung den Kollegialcharakter der betreffenden Organe.

Zu Artikel 4 Nr. 2

Die Erweiterung des Aufgabenkatalogs eines Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 3 AktG (AReG RefE) ist als problematisch einzuschätzen. Unbestritten ist der bisherige Aufgabenkatalog von Prüfungsausschüssen erforderlich und zu bewältigen. Künftig aber neben der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses dessen ordnungsmäßigen Ablauf zu *gewährleisten*, dürfte in der Praxis eine unerfüllbare Aufgabe darstellen.

Mit einer solchen Anforderung wird eine neue Erwartungslücke definiert. Im bestehenden institutionellen Setting wäre der Prüfungsausschuss ebenso wie der Aufsichtsrat insgesamt mit dieser Aufgabe überfordert. Richtigerweise ist die Gewährleistung des ordnungsmäßigen Ablaufs eine Aufgabe für das Geschäftsleitungsorgan, von der dieses nicht entbunden werden darf.

Nimmt man die hier neu formulierte gesetzliche Anforderung ernst, so würde das Überwachungsorgan an dieser Stelle in die Leitungsaufgabe gedrängt, was einen groben Eingriff in die institutionelle Trennung von Leitung und Überwachung im deutschen Corporate Governance-Modell bedeuten würde.

Außerdem gibt der DGB zu bedenken, dass an dieser Stelle – neben der Geschäftsleitung – vor allem der gesetzliche Abschlussprüfer gefordert ist. Die im Referentenentwurf vorgesehene Erweiterung würde im Übrigen kaum lösbare Fragen der Organhaftung aufwerfen.

Der DGB tritt entschieden der in der Gesetzesbegründung zu § 107 AktG (AReG RefE) deutlich gemachten Auffassung entgegen, wonach der Aufsichtsrat keine Kompetenz habe, die dem Ausschuss zugewiesenen Aufgaben an sich zu ziehen, solange ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist. Immerhin handelt es sich um einen Ausschuss des Aufsichtsrats selbst.

Solche Ausschüsse sollen einer vertieften und spezialisierten Arbeit an einzelnen Sachverhalten aus dem Gesamtspektrum der Aufsichtsratsstätigkeiten dienen. Ausschüsse sind keine Gremien, die „über“ dem Aufsichtsrat selbst stehen – auch nicht der Prüfungsausschuss. Hierin zeigt sich ein grundlegender Unterschied zum angelsächsischen Modell der Corporate Governance.

Vielmehr muss ein Aufsichtsrat selbstverständlich die Möglichkeit haben, Aufgaben eines Prüfungsausschuss, der nach Auffassung einer Mehrheit des Gesamtgremiums in Einzelfragen nicht hinreichend gearbeitet hat, der Kritik zu unterwerfen und Entscheidungen auch gegen Empfehlungen des Prüfungsausschusses zu fassen.

Der Prüfungsausschuss darf den Aufsichtsrat nicht „overrulen“, weil dieser in allen hier infrage stehenden Sachverhalten – z.B. auch auf dem Gebiet der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung – weiterhin die Gesamtverantwortung hat.

Hinzu kommt, dass im Unterschied zum Aufsichtsrat von Großunternehmen noch immer nicht jeder Prüfungsausschuss in diesen Unternehmen auch paritätisch besetzt ist. Die wesentlichen Überwachungsaufgaben, die hier – auch – dem Prüfungsausschuss übertragen werden, dürfen nicht aus dem Gesamtspektrum des mitbestimmten Aufsichtsrats verschwinden.

Dem wird im Übrigen bereits die bestehende Gesetzesformel gerecht, nach der sich der Prüfungsausschuss mit den übertragenen Fragen *befasst*. Er ist eben keineswegs hierfür allein zuständig!

Dass diese Sichtweise nicht nur bisherigem deutschem Rechtsverständnis entspricht, sondern auch konform mit der Richtlinie geht, ist Artikel 39 Absatz 2 der Richtlinie zu entnehmen, nach dem Mitgliedstaaten zulassen oder verlangen können, dass das Verwaltungsorgan bzw. das Aufsichtsorgan für die Zwecke der Verpflichtungen gemäß dieser Richtlinie und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnimmt, sofern der Prüfungsausschuss Teil des Verwaltungsorgans oder des Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens ist. Der Prüfungsausschuss eines mitbestimmten deutschen Unternehmens ist qua Gesetz immer Teil des Aufsichtsorgans.

Diese Sichtweise wurde bisher auch von der Bundesregierung geteilt. In der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG (BT- Drucksache 16/10067) heißt es auf S. 102 wie folgt:

„Wenn der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss einrichtet, ist er nicht verpflichtet, das in Artikel 41 Abs. 2

der Abschlussprüferrichtlinie angesprochene Aufgabenspektrum in vollem Umfang auf den Prüfungsausschuss zu übertragen. Möglich ist auch die Übertragung von speziellen Teilaufgabenbereichen. Die übrigen Aufgaben hat er dann selbst wahrzunehmen. An dem Selbstorganisationsrecht des Aufsichtsrats und der bestehenden Rechtslage im Hinblick auf die Einrichtung eines erledigenden Prüfungsausschusses mit Beschlusskompetenz (siehe dazu den bisherigen Satz 2 und künftigen Satz 3 des § 107 Abs. 3 AktG sowie Ziffer 5.3.5 des Deutschen Corporate Governance Kodexes) soll sich nichts ändern.

Der Aufsichtsrat bleibt, auch wenn er Aufgaben auf den Prüfungsausschuss überträgt, in vollem Umfang verantwortlich.“

Der DGB regt aus den genannten Gründen an, die Gesetzesbegründung für das AReG insoweit zu ändern, und den entsprechenden Satz zu streichen.

Hinsichtlich einer nach Ansicht des DGB sachgerechten und richtlinienkonformen Ergänzung des § 107 Abs. 3 AktG vgl. die nachfolgenden Ausführungen zu Artikel 4 Nr. 4 des AReG. Zu der Neufassung des § 107 Abs. 4 AktG (AReG RefE) regt der DGB an, den Schluss-Satz wie folgt zu ändern: Anstelle der Worte „müssen die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 erfüllt sein“ sollte folgende sprachlich klarere Formulierung verwendet werden: „müssen *dessen Mitglieder zusammen* die Voraussetzungen des § 100 Absatz 5 erfüllen“.

Zu Artikel 4 Nr. 4

§ 171 Abs. 2 AktG soll gemäß AReG (Ref-E) um folgende Regelung ergänzt werden: „Der Aufsichtsrat hat auch darzulegen, wie die Prüfung durch den Abschlussprüfer sowie die Befassung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses mit der Abschlussprüfung dazu beigetragen hat, dass die Rechnungslegung ordnungsgemäß ist.“ Dieser Satz soll nach der Gesetzesbegründung der Umsetzung des Artikel 39 Absatz 6 Buchstabe a der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie dienen.

Der Referentenentwurf begründet die Regelung mit einer möglichen „zirkulären“ Folge des dualistischen Systems: „Macht ein Mitgliedstaat allerdings von der Möglichkeit Gebrauch, dass der Aufsichtsrat (als Ganzes) die Aufgaben des Prüfungsausschusses wahrnehmen kann (Artikel 39 Absatz 2 Unterabsatz 2 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie), können Absender und Adressat der Information identisch sein; eine strikt am Wortlaut orientierte Umsetzung kann dazu führen, dass der Aufsichtsrat sich selbst zu unterrichten hat.“

Als Folge dieser Bewertung wird nun das auf das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan gerichtete Unterrichtserfordernis auf die Hauptversammlung umgelenkt. Hierfür gibt es aber keine Grundlage in der Richtlinie und auch kein sachliches Erfordernis. Vielmehr handelt es sich nach Auffassung des DGB um einen Fehlschluss und nachfolgend eine nicht sachgerechte Umsetzung des Richtlinien textes in deutsches Recht.

Richtigerweise sollte der Zweck der Regelung in der Richtlinie als Maßstab für die Umsetzung in nationales Recht herangezogen werden. Offensichtlich geht es darum, dass der Prüfungsausschuss gegenüber den für den Rechnungslegungsprozess besondere Verantwortung tragenden Unternehmensorganen Transparenz über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu schaffen hat, und in diesem Sinne darlegen soll, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen hat, und welche Rolle er in diesem Prozess gespielt hat. Es geht also um eine nach innen wirkende Informationspflicht, die zu besserer Steuerung und Überwachung des Unternehmens beitragen soll. Die Information externer Interessenten wie z.B. Anteilseigner oder Öffentlichkeit spielt aus Sicht der Richtlinie an dieser Stelle keine Rolle. Infolgedessen ergibt sich beim etwaigen Fehlen eines Prüfungsausschusses keineswegs ein zirkuläres Ergebnis. Vielmehr ist eine „Selbstunterrichtung“ des Aufsichtsrats offensichtlich nicht erforderlich, weshalb eine entsprechende Vorschrift entfallen muss.

Erforderlich wäre dagegen eine Ergänzung des § 107 AktG, nach dem dem Aufsichtsrat regelmäßig über die Arbeit der Ausschüsse zu berichten ist. Diese dürre Vorschrift könnte dagegen in der Tat – zumindest für die Information über die Arbeit des Prüfungsausschusses – etwas umfassender gestaltet werden.

Die richtlinienkonforme Umgestaltung könnte nach Vorschlag des DGB vorsehen, an § 107 Abs. 3 AktG folgenden Satz anzuschließen: „Der Prüfungsausschuss hat den Aufsichtsrat über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu unterrichten und darzulegen, wie die Abschlussprüfung zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen hat, und welche Rolle er in diesem Prozess gespielt hat.“