

Betriebs Berater

BB

45 | 2022

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... 7.11.2022 | 77. Jg.
Seiten 2561–2624

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Artur M. Swierczok, LL.M., MSt., RA
Dreifach „Wumms“ – das SanInsKG ist da!

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Raimond Emde, RA
BB-Rechtsprechungsreport zum Vertriebsrecht 2021 – Teil I | 2563

STEUERRECHT

Prof. Dr. Dieter Dziadkowski
Einkommensteuertarif 2022 anpassungsbedürftig | 2583
Sebastian Kratz, RA
Nie wieder umsatzsteuerfreie Auslagerung im Finanzsektor? – Teil II | 2587

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Robert Link, WP, **Dr. Christian Kohl** und **Dr. Anja Pissarczyk**
Neue Impulse für die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer
durch die ESG-Transformation | 2603

ARBEITSRECHT

Dr. Erwin Salamon, RA/FAArbR
Betriebsänderung in mehreren Stufen – Interessenausgleich/Sozialplan,
anzeigepflichtige Entlassungen, Kündigungsschutz | 2612

Dr. Robert Link, WP, Dr. Christian Kohl und Dr. Anja Pissarczyk

Neue Impulse für die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer durch die ESG-Transformation

Die handelsrechtliche Abschlussprüfung bildet mit der Überwachung durch den Aufsichtsrat ein Gesamtsystem der Unternehmensüberwachung, welches dem Interessenschutz von Stakeholdern und Öffentlichkeit dient. Ein wirksames Gesamtsystem setzt Transparenz über die Verantwortlichkeiten von Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer – als Grundlage der Zusammenarbeit zwischen beiden Akteuren – ebenso voraus wie das Vermeiden von Erwartungslücken bezogen auf den Prüfungsgegenstand und die angewandte Prüfungsmethode. Der nachfolgende Beitrag diskutiert die regulatorischen Aspekte der Environmental-, Social- and Governance-(ESG-)Transformation mit Auswirkungen auf Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer sowie zukünftige Gestaltungsmöglichkeiten der Zusammenarbeit zwischen den Akteuren.

I. Regulatorik als Treiber der Transformation

Ausgehend vom Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) von 2009 hat sich ab 2016 mit der Umsetzung der EU-Abschlussprüfungsreform¹ die Schlagzahl regulatorischer Entwicklungen mit direkten Auswirkungen für den Aufsichtsrat bzw. seinen Prüfungsausschuss² und den Abschlussprüfer deutlich erhöht bzw. unlängst noch einmal an Fahrt aufgenommen.

Die EU-Abschlussprüfungsreform zielte bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities – PIE)³ auf die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung und die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere durch die Pflicht zur externen Rotation des Abschlussprüfers und die umfassende Beschränkung der von ihm erbrachten Nichtprüfungsleistungen. Für den Prüfungsausschuss wurden konkrete Vorgaben zur Auswahl des Abschlussprüfers und zur Überwachung der Unabhängigkeit sowie der Qualität der Abschlussprüfung implementiert und Kompetenzanforderungen an das Gremium selbst in Form von Sektor-/Branchenvertraulichkeit durch die Gesamtheit seiner Mitglieder formuliert.

Die Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie⁴ (ARUG II) hat nicht nur zu einer erneuten Erweiterung des Pflichtenkatalogs des Prüfungsausschusses um die Überwachung von Related Party Transactions geführt, sondern darüber hinaus zu einer Verlagerung eines Prüfungsgegenstands aus der gesetzlichen Abschlussprüfung zurück in die Hauptverantwortung des Aufsichtsrats. So unterlagen bis dato die Vergütungsangaben – sowohl bezogen auf die (Konzern-)Anhangangaben als auch auf die Informationen im Lagebericht – einer inhaltlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer. Demgegenüber sieht ARUG II für den aktienrechtlichen Vergütungsbericht lediglich eine formale Prüfung vor, eine freiwillige inhaltliche

Prüfung ist seitdem gesondert zu beauftragen. Die 2017 mit der Umsetzung der EU Non Financial Reporting Directive (NFRD)⁵ eingeführte nichtfinanzielle Berichterstattung bildet neben dem o.g. aktienrechtlichen Vergütungsbericht einen weiteren Bestandteil der externen Berichterstattung, der bislang nicht Pflichtgegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und – ohne Zusatzbeauftragung des Abschlussprüfers – in die alleinige Prüfungspflicht des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses fällt.

Mit Umsetzung des Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetzes (FISG) wurde für PIE die Einrichtung eines Prüfungsausschusses ebenso aktienrechtlich normiert wie die vertrauliche Sitzung von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ohne Vorstandseteiligung und die Ergänzung des Pflichtenkatalogs des Prüfungsausschusses um die Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung. Um den gestiegenen Anforderungen an die Tätigkeit von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss gerecht zu werden, sind nunmehr zwei Financial Experts gefordert. Dem Prüfungsausschuss bzw. dessen Vorsitz räumt er zudem ein explizites Informationsrecht bei den Leitern der für die Tätigkeit des Prüfungsausschusses relevanten Zentralbereiche des Unternehmens ein.

Der neue Deutsche Corporate Governance Kodex i.d.F. vom 28.4.2022 (DCGK)⁶ formuliert einerseits inhaltlich über das FISG hinausgehende Empfehlungen, andererseits auch gänzlich neue Empfehlungen an Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss, die bereits die künftigen Anforderungen der EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)⁷ aufgreifen. Mit der ab 2024 sukzessive

1 Bestehend aus dem Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz) vom 10.5.2016, BGBl. I 2016, 1142, und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABIEU vom 27.5.2014, L 158, 77.

2 Nachfolgend zur Vereinfachung kurz Prüfungsausschuss, unter der Annahme, dass eben dieser eingerichtet ist.

3 Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a S. 2 HGB sind kapitalmarktorientierte Gesellschaften i. S. d. § 264d HGB, CRR-Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen.

4 Richtlinie (EU) 2017/828 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie 2007/36/EG im Hinblick auf die Förderung der langfristigen Mitwirkung der Aktionäre, ABIEU vom 20.5.2017, L 132, 1.

5 Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups, ABIEU vom 15.11.2014, L 330, 1.

6 Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) wurde am 27.6.2022 im Bundesanzeiger veröffentlicht (BAnz AT 27.06.2022 B1) und bildet seitdem die Grundlage für die jährliche Entsprechenserklärung nach § 161 AktG.

7 Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189> (Abruf: 17.10.2022).

umzusetzenden CSRD und den durch die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) erstellten europäischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS)⁸ wird eine einheitliche Berichterstattung über finanzielle und nichtfinanzielle Informationen angestrebt. Entsprechend werden Prüfungsausschüsse nicht nur gefordert sein, die – dann auch einer Prüfungspflicht unterliegende – Nachhaltigkeitsberichterstattung zu überwachen, sondern analog der Finanzberichterstattung auch die Berichterstellungsprozesse und die ESG-Integration in die unternehmerischen Kontrollsysteme.

II. Elemente der Transformation

Der Blick auf die regulatorischen Entwicklungen der letzten Jahre und einige unmittelbar bevorstehende Änderungen auf europäischer Ebene zeigen: Es wird nicht nur der gesetzlich beschriebene Aufgabenkatalog des Aufsichtsrats und Prüfungsausschusses und die (Mindest-)Anforderungen an die Qualifikation ihrer Mitglieder stetig konkretisiert, sondern auch Art, Umfang und Intensität der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer werden neu justiert.

1. Aufgabenkatalog des Prüfungsausschusses

Bezogen auf den Pflichtenkanon sind vor allem die explizite Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung sowie die Erweiterungen rund um die Ausgestaltung und Darstellung der unternehmerischen Kontrollsysteme im Lagebericht von Bedeutung für die Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer.

a) Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung

Mit dem FISG wurde die Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss als Teil seines Aufgabenkatalogs in § 107 Abs. 3 AktG aktienrechtlich normiert. In der Praxis hat sich aus einem häufig informellen Gespräch zwischen Prüfungsausschussvorsitzendem und Chief Financial Officer (CFO) ein stärker formalisierter Prozess entwickelt. Auf Grundlage von Musterkatalogen entspricht es guter Praxis, dass der Prüfungsausschuss einen unternehmensspezifischen Kriterienkatalog aus Audit Quality Indicators (AQI) erstellt.⁹ Der Prüfungsausschuss lässt sich dabei gezielt vom Abschlussprüfer zu ausgewählten AQI Bericht erstatten und berücksichtigt das Feedback von relevanten internen Quellen. Die Bewertung führt zu einer Diskussion von Verbesserungspotenzialen bei der Abschlussprüfung – sowohl innerhalb des Prüfungsausschusses als auch im direkten Austausch mit dem Abschlussprüfer.

b) Unternehmerische Kontrollsysteme und Wirksamkeitsüberwachung

Mit dem FISG hat der Gesetzgeber neben der Betonung der unternehmerischen Kontrollsysteme und der damit verbundenen Einrichtungspflicht für börsennotierte Unternehmen¹⁰ auch die Wirksamkeitsüberwachung durch den Prüfungsausschuss gestärkt. Dem Prüfungsausschuss eines PIE wird ein unmittelbares Auskunftsrecht bei den Zentralbereichsleitern der ersten Führungsebene unterhalb des Vorstands eingeräumt, die im Unternehmen für die Kontroll- und Überwachungsaufgaben des Ausschusses zuständig sind (§ 107 Abs. 4 AktG). Neben dem CFO trifft dies etwa auf die Verantwortlichen für Compliance und Risikomanagement sowie den Leiter der Internen

Revision zu. Der unmittelbare Austausch in und auch zwischen den Sitzungen kann das Verständnis des Prüfungsausschusses und die Intensität der Wirksamkeitsüberwachung der internen Kontrollsysteme verbessern.

Der DCGK stellt klar, dass eine Pflicht zur internen Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems (IKS) und Risikomanagementsystems (RMS) und auch eine Pflicht für die Etablierung eines an die Risikolage des Unternehmens ausgerichteten Compliance-Management-Systems (CMS) besteht (Grundsätze 4 und 5 DCGK). Mit Blick auf die kommenden Vorgaben aus der CSRD empfiehlt der Kodex die Ausrichtung von IKS und RMS sowohl auf finanzielle als auch auf nachhaltigkeitsbezogene Ziele, soweit dies nicht bereits durch gesetzliche Erfordernisse geboten ist, und die Etablierung entsprechender Prozesse und Systeme zur Erfassung und Verarbeitung nachhaltigkeitsbezogener Daten (A.3 DCGK). Darüber hinaus sollen künftig die wesentlichen Merkmale des gesamten internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (implizit einschließlich des CMS) im Lagebericht beschrieben (A.5 DCGK) sowie zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme Stellung genommen werden. Anders als die Pflicht nach § 289 Abs. 4 HGB (§ 315 Abs. 4 HGB) soll sich die Offenlegung nicht auf den rechnungslegungsbezogenen Teil der Systeme beschränken, sondern erstreckt sich – analog zur Überwachungsaufgabe des Prüfungsausschusses nach § 107 AktG – auf die unternehmensweiten Systeme. Die durch den DCGK ferner geforderte Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit wird sich aus Sicht der Regierungskommission DCGK regelmäßig (lediglich) darauf beziehen, worin die interne Überwachung (durch den Vorstand und die Interne Revision) und ggf. externe freiwillige Prüfung der Systeme nach IDW PS 980, 981 und 982¹¹ bestanden haben.¹² Mithin wird nach dem DCGK nicht erwartet, dass – um der Empfehlung zu entsprechen – die Angemessenheit und Wirksamkeit durch Vorstand und Aufsichtsrat positiv bestätigt wird. Vielmehr können etwa Verweise auf eine ggf. durchgeführte externe freiwillige Prüfung der Systeme, Ergebnisse relevanter Prüfungen durch die Interne Revision, inkl. dem Follow-up der Handlungsempfehlungen, Aufsichtsrats- und Prüfungsausschussprotokollen u. Ä. erfolgen.

Die neue Empfehlung A.5 DCGK hat neben den unmittelbaren Implikationen auf die Wirksamkeitsüberwachung durch den Prüfungsausschuss und die zugehörige Berichterstattung, auch Auswirkungen auf den Lagebericht und dessen Prüfung durch den Abschlussprüfer. Ausweislich der Kodex-Begründung¹³ geht die Regierungskommission davon aus, dass die Beschreibung der wesentlichen Merkmale des gesamten IKS und RMS (soweit sie über die Beschreibung der wesentlichen Merkmale des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS nach

8 EFRAG, Public consultation on the first set of Draft ESRS, 29.4.–8.8.2022, abrufbar unter <https://efrag.org/lab3> (Abruf: 14.10.2022).

9 S. etwa Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, 27.1.2020, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-positionspapier-zur-zusammenarbeit-zwischen-aufsichtsrat-und-abschlusspruefer/121968> (Abruf: 14.10.2022).

10 Vgl. Bartuschka, BB 2022, 1387f.

11 IDW PS 980 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen“, FN-IDW 2011, 203 ff., IDW PS 981 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen“, IDW Life 2017, 380 ff., IDW PS 982 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens“, IDW Life 4/2017, 415 ff.

12 Vgl. Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex, Begründung der am 28. April beschlossenen Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex, 28.4.2022, abrufbar unter https://dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220517_Begrueundung_DCGK_2022.pdf (Abruf: 14.10.2022), S. 4f.

13 S. Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (Fn. 12), S. 5.

§ 289 Abs. 4 HGB hinausgehen) sowie die Stellungnahme des Managements zur Angemessenheit und Wirksamkeit des gesamten IKS und RMS weder gesetzlich vorgeschrieben noch von DRS 20 gefordert sind und insofern lageberichtsfremde Angaben darstellen. In der Praxis trifft dies nur für den Fall zu, dass die Angaben zu A.5 DCGK eindeutig räumlich von den inhaltlich geprüften Angaben abgegrenzt und zweifelsfrei als ungeprüft gekennzeichnet sind,¹⁴ da diese dann nicht in die inhaltliche Prüfung des Lageberichts nach IDW PS 350 n.F. einzubeziehen und nach ISA [DE] 720 (Revised) zu lesen und zu würdigen sind.

Für die Fallkonstellationen, in denen die Angaben zu A.5 DCGK nicht eindeutig räumlich abgegrenzt und somit vollständig integriert sind bzw. eine Einbeziehung in die inhaltliche Prüfung nach IDW PS 350 n.F. ausdrücklich durch die Unternehmen gewünscht wird, ergibt sich eine Reihe von Zweifelsfragen, die noch durch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zu adressieren sind. Bis dahin sollten sich Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer frühzeitig zu den neuen Anforderungen der Empfehlung A.5 DCGK sowie zu Art der Berichterstattung, Prüfungshandlungen und -nachweisen austauschen.

Neben der Betonung durch den DCGK wird die ESG-Integration in die unternehmerischen Kontrollsysteme im Zuge der CSRD-Umsetzung eine weitere wesentliche Herausforderung für Prüfungsausschüsse und Abschlussprüfer darstellen. Mit den bislang als Konsultationsentwurf vorliegenden ESRS zeichnet sich bereits eine deutliche Zunahme der Berichterstattungspflichten zu Governance-Strukturen, -Funktionen und -Prozessen ab. So intendiert etwa der CSRD-Reporting-Standard „ESRS G1 – Governance, risk management and internal control“ zu einem besseren Verständnis der Governance-Strukturen sowie der unternehmerischen Kontrollsysteme beizutragen.¹⁵ So soll bezogen auf das RMS künftig detaillierter berichtet werden, etwa zu – auch nachhaltigkeitsbezogenen – Risiken für die Unternehmung und seine Stakeholder, Beschreibung der Steuerung und Überwachung des Systems durch Vorstand und Prüfungsausschuss sowie der zugehörigen regelmäßigen Risikoberichterstattung. Ferner sollen detaillierte Angaben zur Risikoidentifizierung, -bewertung und -priorisierung erfolgen sowie Umfang, Funktion und Bestandteile der Risikomanagementprozesse erläutert werden – einschließlich einer Beschreibung, wie das Unternehmen die Ergebnisse seiner Risikobewertung in relevante interne Funktionen und Prozesse integriert.¹⁶ Ebenso sollen Unternehmen künftig detailliert zum IKS berichten – insbesondere bezogen auf die Kontrollen und Prozesse bei der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung. Analog zum RMS sollen Umfang, Funktion und Bestandteile des unternehmensweiten IKS erläutert werden, einschließlich einer Beschreibung der regelmäßigen Berichterstattung über interne Kontrollverfahren auch an Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss.¹⁷ Bezogen auf CMS werden durch die Entwurfsfassung der ESRS bislang nicht die Funktion gesamthaft adressiert, jedoch wesentliche ausgewählte Elemente – so etwa Berichtspflichten zu Unternehmenskultur, Business-Conduct-Richtlinien, Whistleblower-/Hinweisgeberschutz sowie Korruptions- und Betrugsprävention bzw. -ermittlung.¹⁸

Die Anforderungen an Umfang, Überwachung und Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie die ESG-Integration in die unternehmerischen Kontrollsysteme und die damit de facto verbundene Erhöhung von Umfang und Komplexität des aktuell

bereits umfangreichen Aufgabenkatalogs werden die Agenda, Arbeitsweise und Zusammensetzung von Prüfungsausschüssen wie auch die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer substantiell verändern.

2. Kompetenzprofil des Prüfungsausschusses

Mindestens ein Mitglied des Aufsichtsrats muss über Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung (Financial Expert) und mindestens ein weiteres Mitglied über Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung (nachfolgend vereinfachend als Audit Expert bezeichnet) verfügen (§ 100 Abs. 5 AktG). Dies gilt gleichermaßen für den Prüfungsausschuss und ist bei sämtlichen Neubestellungen seit Inkrafttreten des FISG zu berücksichtigen. Wenngleich das FISG eine Qualifizierung als Financial und Audit Expert weit auslegt – so setzt etwa Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung aus Sicht des Gesetzgebers keinen steuerberatenden oder wirtschaftsprüfenden Beruf voraus, sondern kann auch durch Weiterbildung erworben werden –, formuliert der DCGK deutlich weitergehende Kompetenzerfordernisse. Der Sachverstand soll in besonderen Kenntnissen und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und interner Kontroll- und Risikomanagementsysteme bzw. in der Abschlussprüfung bestehen. „Besondere Kenntnisse und Erfahrungen“ setzen laut Begründung der Regierungskommission DCGK eine eigene Tätigkeit auf diesen Gebieten voraus, wenngleich eine Ausbildung und Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer hierfür nicht erforderlich sind.¹⁹ Allerdings stellt der DCGK klar, dass zur Kompetenz in der Rechnungslegung bzw. Abschlussprüfung auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung gehören. Mithin wird aus Sicht der Regierungskommission verbreitet Expertise in Fragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Prüfungsausschuss aufzubauen sein.²⁰ Im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung sind künftig der Financial und der Audit Expert zu benennen und nähere Angaben zu ihrem Sachverstand zu machen. In diesem Zusammenhang wird sich in der Praxis eine sachlogisch kumulierte Berichterstattung im Rahmen der durch C.1 DCGK ebenfalls neu empfohlenen und im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung zu berichtenden Qualifikationsmatrix des Aufsichtsrats anbieten, die korrespondierend um Expertise in für das Unternehmen bedeutsame Nachhaltigkeitsfragen ergänzt werden soll. Die Erweiterung der Kompetenzerfordernisse wird sich in der Praxis positiv auf die inhaltliche Diskussion innerhalb des Prüfungsausschusses wie auch in der Sparringspartner-Beziehung mit dem Abschlussprüfer auswirken. Dem Financial Expert und insbesondere auch dem Audit Expert – im Sinne des DCGK damit auch weiterhin in aller Regel dem Prüfungsausschussvorsitzenden – kommt in Bezug auf die ESG-Integration und das Schließen einer etwaigen Erwartungslücke im Hinblick auf den

14 Vgl. IDW PS 350 n.F. (10.2021) „Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung“, IDW Life 2022, 45 ff., Tz. 15 ff.

15 Vgl. EFRAG, Exposure Draft „ESRS G1 – Governance, risk management and internal control“, April 2022, abrufbar unter https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FESRS_G1.pdf (Abruf: 14.10.2022), Nr. 1.

16 Vgl. EFRAG (Fn. 15), Nr. 34–37.

17 Vgl. EFRAG (Fn. 15), Nr. 38–40.

18 Vgl. EFRAG, Exposure Draft „ESRS G2 – Business conduct“, April 2022, abrufbar unter https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FESRS_G2.pdf (Abruf: 6.10.2022), Nr. 14–27.

19 S. Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (Fn. 12), S. 7.

20 S. Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (Fn. 12), S. 8.

Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung durch eine aktive Steuerung freiwilliger zusätzlicher Prüfungen eine entscheidende Bedeutung zu.

3. Zusammenarbeit von Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer

Nach D.10 DCGK soll der Prüfungsausschuss mit dem Abschlussprüfer die Einschätzung des Prüfungsrisikos, die Prüfungsstrategie und -planung sowie die Prüfungsergebnisse diskutieren. Der Prüfungsausschussvorsitzende soll sich regelmäßig mit dem Abschlussprüfer über den Fortgang der Prüfung austauschen und dem Ausschuss hierüber berichten. Im Rahmen der Prüfungsplanung legt zwar der Abschlussprüfer eigenverantwortlich und unabhängig die grundlegende Ausrichtung des Prüfungsvorgehens fest und erstellt ein Prüfungsprogramm mit sachlichen, zeitlichen und personellen Vorgaben für die Prüfung, allerdings sollten ergänzende Vorstellungen des Prüfungsausschusses – etwa im Rahmen der Festlegung der Prüfungsschwerpunkte – einfließen.

Die neue Kodexempfehlung zielt somit auf einen kontinuierlichen Austausch zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer in und außerhalb der Sitzungen ab. Die intensive Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer sollte sich dabei auf alle Phasen der Abschlussprüfung erstrecken. In der Praxis war bislang in vielen Prüfungsausschüssen die Anwesenheit des Abschlussprüfers auf die Bilanzsitzung beschränkt. Der weitere (unterjährige) Austausch erfolgte überwiegend durch den Prüfungsausschussvorsitz, wobei häufig seitens der übrigen Prüfungsausschussmitglieder fehlende Transparenz zu Inhalten und Häufigkeit dieser bilateralen Interaktion bemängelt wird. Mit D.10 DCGK und dem durch das FISG eingeführten § 109 Abs. 1 S. 3 AktG besteht nun die Möglichkeit, den regelmäßigen, vertraulichen Austausch zwischen Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer ohne Vorstand im Rahmen der regulären Sitzungen zu institutionalisieren.

4. Transparenz des Prüfungsgegenstands und Erwartungslücke

a) Zunehmende Bedeutung freiwilliger Prüfungsleistungen

Im Unterschied zum regulatorischen Aufgabenkatalog des Prüfungsausschusses bleiben gesetzlicher Gegenstand und Ausrichtung der Abschlussprüfung unverändert. Gleichwohl hat sich die Art und Weise der Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen immer wieder an veränderte Gegebenheiten und Entwicklungen angepasst, was sich nicht zuletzt in der gestiegenen Bedeutung freiwilliger Prüfungsleistungen widerspiegelt. Neben traditionell freiwilligen externen Prüfungen – etwa der o.g. unternehmerischen Kontrollsysteme nach IDW PS 980, 981 und 982 – sind die Prüfung von Vergütungsbericht und nichtfinanzieller Berichterstattung geeignete Praxisbeispiele, um die grundlegende Problematik der Erwartungslücke gegenüber der Öffentlichkeit und der zwingenden Notwendigkeit einer aktiven Steuerung der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss zu untermauern.

ARUG II hat mit Einführung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts²¹ unmittelbar zur Absenkung der gesetzlich geforderten Prüfungsintensität der Vergütungsberichterstattung geführt. So unterlagen bis dato die Vergütungsangaben – sowohl bezogen auf die (Kon-

zern-)Anhangangaben als auch die Informationen im Lagebericht – einer inhaltlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer. Der aktienrechtliche Vergütungsbericht ist nunmehr ein von der handelsrechtlichen Rechnungslegung losgelöster, gesonderter Bericht, der nicht mehr Gegenstand der handelsrechtlichen Abschlussprüfung ist. Gemäß § 162 Abs. 3 S. 1 und 2 AktG hat der Abschlussprüfer nunmehr lediglich formal zu prüfen, ob die nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG geforderten Angaben im Vergütungsbericht gemacht wurden. Über diese Prüfung hat der Abschlussprüfer einen Vermerk zu erstellen, der dem Vergütungsbericht beizufügen ist (§ 162 Abs. 3 S. 3 und 4 AktG). Aktienrechtlicher Vergütungsbericht und Vermerk des Abschlussprüfers sind mindestens zehn Jahre lang auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich zu machen (§ 162 Abs. 4 AktG). Damit ist zwar seitens des Gesetzgebers intendiert, die Erwartungslücke der Öffentlichkeit hinsichtlich der Prüfungstiefe zu schließen, in der Praxis ist diese Maßnahme dazu jedoch schwerlich geeignet. Die dafür notwendige freiwillige inhaltliche Prüfung ist durch den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss gesondert zu beauftragen.

Demgegenüber war die in Umsetzung der NFRD eingeführte und in §§ 289c, 315c HGB normierte nichtfinanzielle Berichterstattung initial nicht Pflichtgegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung. Allerdings führt die dem Aufsichtsrat gem. § 171 Abs. 1 S. 4 AktG zufallende Prüfungspflicht in der Praxis – im Übrigen aus Sicht des Aufsichtsrats aus ähnlichen Beweggründen wie für den aktienrechtlichen Vergütungsbericht – häufig zur Beauftragung einer freiwilligen externen inhaltlichen Prüfung i.S.v. § 111 Abs. 2 S. 4 AktG durch den Abschlussprüfer. Mit der sukzessiven Umsetzung der CSRD ab 2024 wird eine einheitliche Berichterstattung über finanzielle und nichtfinanzielle Informationen im Lagebericht angestrebt, verbunden mit einer für die Öffentlichkeit nachvollziehbaren Prüfungstiefe; so wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig einer Prüfungspflicht unterliegen. Diese soll ausweislich der im Trilog erzielten Einigung durch den gesetzlichen Abschlussprüfer, eine andere Prüfungsgesellschaft oder durch einen unabhängigen Prüfungsdienstleister erbracht werden können, was – je nach Konstellation – Prüfungsausschüsse vor weitere Herausforderungen stellen dürfte.

b) Steigende Komplexität bei Pflichtbestandteilen – Beispiel ISA 315 (Revised 2019)

Neben der Verlagerung von Prüfungsgegenständen in die freiwillige externe Prüfung findet parallel eine Konkretisierung der vom Abschlussprüfer geforderten Beurteilungen und verpflichtend durchzuführenden Prüfungshandlungen bezüglich der gesetzlichen Abschlussprüfung statt. Dies wird nachfolgend exemplarisch an den neu gefassten Vorgaben zur Einschätzung des Kontrollrisikos bei Unternehmen illustriert. Mit der jüngsten Änderung der Prüfungsstandards ISA 315 (Revised 2019) hat der Standardsetzer nicht nur die zunehmende Digitalisierung der Abschlussprüfung in seine Prüfungsnormen aufgenommen,²² sondern auch Beurteilungen im Hinblick auf das rechnungslegungsbezogene IKS konkretisiert. Für die einzelnen Komponenten sind nunmehr explizit im Rahmen der Abschlussprüfung folgende Beurteilungen gefordert,²³ d.h. der Abschlussprüfer muss sich mit diesen befassen:

21 Ausführlich Orth u. a., DB 2019, 2814 ff.; Arnold/Hofer/Dolde, AG 2021, 813 ff.; Rimmelpacher/Kliem, DK 2021, 358 ff.

22 Vgl. Link/Schier/Beyer, BB 2022, 747 ff.

23 Vgl. IAASB, ISA 315 (Revised 2019), Dezember 2019, abrufbar unter www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019.pdf (Abruf: 14.10.2022), Tz. 21–26.

Tabelle: Beurteilung des IKS gemäß ISA 315 (Revised 2019) (Quelle: eigene Darstellung)

IKS-Komponente	In ISA 315 (Revised 2019) geforderte Beurteilungen
Kontrollumfeld	– Management hat, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen, eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen und erhält diese aufrecht – Kontrollumfeld bildet, unter Würdigung von Art und Komplexität des Unternehmens, eine angemessene Grundlage für die anderen IKS-Komponenten – Untergraben im Kontrollumfeld identifizierte Mängel andere IKS-Komponenten?
Risikobeurteilungsprozess	– Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses, unter Würdigung der Art und Komplexität des Unternehmens
Prozess zur Überwachung des IKS	– Angemessenheit des Prozesses zur Überwachung des IKS, unter Würdigung der Art und Komplexität des Unternehmens
Informationssystem und Kommunikation	– Unterstützen das Informationssystem und die Kommunikation des Unternehmens die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen?
Relevante Kontrollaktivitäten, welche das Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung auf Aussageebene adressieren	– Kontrolle ist wirksam ausgestaltet, – um Risiken falscher Darstellungen auf Aussageebene aufzudecken oder zu korrigieren, bzw. – die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen – Kontrolle wurde implementiert

Die Einschätzung, ob die einzelne Komponente des rechnungslegungsbezogenen IKS nach Art und Komplexität des Unternehmens angemessen sind, erfordert – zumindest implizit – auch eine Beurteilung vor dem Hintergrund vergleichbarer Unternehmen. Der Abschlussprüfer kann in der Praxis durch entsprechende Benchmark-Informationen auch in diesem Zusammenhang eine wertvolle Informationsquelle für den Prüfungsausschuss sein. Ungeachtet dessen ist ein Fehlen oder ein Abweichen eines wichtigen Aspekts, der als bedeutsamer Mangel einzustufen ist, weiterhin an den Prüfungsausschuss zu berichten.

c) Auswirkungen von freiwilligen Prüfungsleistungen auf das Fee Cap

Hervorzuheben ist, dass bei der Ermittlung des Fee Cap Prüfungsleistungen, soweit sie nicht zu den Pflichtbestandteilen der gesetzlichen Abschlussprüfung zählen, grundsätzlich als Nichtprüfungsleistungen klassifizieren – es sei denn, sie sind nach Unions- oder nationalem Recht vom Abschlussprüfer zu erbringen oder untrennbar mit der Abschlussprüfung verbunden. Sofern für die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats zusätzliche Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer erbracht werden sollen – wie etwa die freiwillige inhaltliche Prüfung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts oder die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung – können diese ohne negative Auswirkungen auf das Fee Cap als Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung beauftragt und durchgeführt werden. Dies setzt eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den zusätzlich Prüfungsleistungen durch den Prüfungsausschuss und damit die aktive Gestaltung der Abschlussprüfung zusammen mit dem Abschlussprüfer voraus.

III. Zusammenfassung

1. Die anhaltenden regulatorischen Impulse haben für einen intensiveren Austausch zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer gesorgt. Der regulatorische Rahmen fordert keine Abkehr von eta-

blierter Best Practice, sondern unterstreicht vielmehr die Bedeutung der Abschlussprüfung für das Unternehmen, seine Stakeholder und die Öffentlichkeit sowie die Notwendigkeit einer regelmäßigen formellen und informellen Kommunikation und vertrauensvollen Zusammenarbeit beider Parteien.

2. Der Prüfungsausschuss sollte, z. B. im Rahmen einer Selbstbeurteilung, kritisch hinterfragen, ob Aufgabenkatalog und Arbeitsweise nicht nur den neuen gesetzlichen Mindestanforderungen genügen, sondern ob er auch langfristig über die entsprechenden Kompetenzen und Ressourcen verfügt, um die Herausforderungen der ESG-Transformation zu bewältigen.
3. Der Prüfungsausschuss sollte diskutieren, ob die Einbindung des Abschlussprüfers in und außerhalb seiner Sitzungen angemessen ist, ob genügend Raum für den vertraulichen Austausch ohne Vorstands-beteiligung (etwa in Form institutionalisierter Executive Sessions) vorhanden ist und ob Fragen zu Prüfungsrisiko, -strategie, -planung sowie -ergebnissen über alle Phasen der Abschlussprüfung hinreichend adressiert werden.
4. Der Prüfungsausschuss sollte für die unternehmerischen Kontrollsysteme rollierend sowie für den aktienrechtlichen Vergütungsbericht und die nichtfinanzielle Berichterstattung die Möglichkeit einer freiwilligen externen Prüfung in Betracht ziehen. Dem Audit Expert kommt im Austausch mit dem Abschlussprüfer und in der Plenumsdiskussion zum Prüfungsgegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung und zu ggf. gesondert zu beauftragenden Leistungsbestandteilen eine Schlüsselrolle zu.
5. Aufgrund des stetig zunehmenden Aufgabenkatalogs und der unternehmerischen Veränderungen sollte der Prüfungsausschuss seine Kompetenzen mit Blick auf Art und Komplexität des Geschäftsmodells, Risikoprofil, Branche etc. kritisch hinterfragen. Neben Weiterbildungsmaßnahmen sollte die regelmäßige Einbeziehung von internen und externen Sachverständigen erwogen werden, etwa Updates zu regulatorischen Neuerungen durch den Abschlussprüfer, Begleitung der Transformation durch ESG-Experten oder Berichterstattung durch die Verantwortlichen der unternehmerischen Kontrollsysteme.

Dr. Robert Link, WP, ist Partner der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (EY). Er ist stellvertretender Leiter der Grundsatzabteilung und verantwortlich für das Center for Board Matters in Deutschland. In diesem Zusammenhang befasst er sich intensiv mit Fragestellungen rund um die Abschlussprüfung und Corporate Governance.



Dr. Christian Kohl ist Senior Manager im Center for Board Matters bei EY und berät Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse bei Corporate-Governance-Herausforderungen.



Dr. Anja Pissarczyk ist Senior Manager im Center for Board Matters bei EY und berät Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse bei Corporate-Governance-Herausforderungen.

