

# Das Berichtswesen an den Aufsichtsrat

## Zur Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer



WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann, Vorstandssprecher des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)

Informationen sind die Grundlage für eine effektive Überwachungsarbeit des Aufsichtsrats. Hierzu steht ihm eine umfassende Berichterstattung zur Verfügung, die er zu bewältigen hat. Der Aufsichtsrat braucht keine zusätzliche Berichterstattung, sondern muss lernen, seine vorhandenen Quellen und insbesondere die Leistungsfähigkeit seines Abschlussprüfers effektiver für sich zu nutzen. Voraussetzung dafür ist eine verstärkte wechselseitige Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer.

### I. Berichterstattung als Grundlage der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats

Der Aufsichtsrat benötigt umfassende Informationen, um seine Funktion, die Geschäftsführung zu überwachen – und zukunftsorientiert zu beraten –, erfüllen zu können. Hierzu kann er im Wesentlichen auf zwei Informationsquellen aus dem Bereich des Unternehmens zurückgreifen:

Vornehmlich hat der Vorstand die Pflicht, den Aufsichtsrat regelmäßig, zeitnah und umfassend über alle relevanten Fragen der Geschäftspolitik, der Strategie, der Unternehmensplanung, der Geschäftsentwicklung, der Risikolage sowie des Risikomanagements und der Compliance zu informieren.<sup>1</sup> Ein gesetzliches Mindestmaß für Berichtspflichten des Vorstands gibt zwar der Katalog des § 90 AktG vor, dabei bleibt es aber die gemeinsame Aufgabe von Vorstand und Aufsichtsrat, eine ausreichende Informationsversorgung sicherzustellen.

len.<sup>2</sup> Hierzu gehört auch, dass der Aufsichtsrat über die verpflichtenden Berichte des Vorstands hinaus aktiv Informationen einholt und einfordert, wenn er sie für eine effektive Überwachung des Vorstands braucht.<sup>3</sup>

Einen wesentlichen Bestandteil der Berichterstattung des Vorstands an den Aufsichtsrat bilden der Jahresabschluss und der Lagebericht (bzw. Konzernabschluss und Konzernlagebericht), ggf. ergänzt um den sog. Abhängigkeitsbericht<sup>4</sup> über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen sowie der Halbjahresbericht und ggf. aufgestellte Quartalsabschlüsse.<sup>5</sup> Der Aufsichtsrat hat diese Berichte intensiv durchzuarbeiten und auf ihre Sachgerechtigkeit hin zu prüfen.<sup>6</sup>

Bei dieser verantwortungsvollen Aufgabe, die den Kern seiner Überwa-

### INHALT

- I. Berichterstattung als Grundlage der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats
- II. Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat
  - 1. Kommunikationsgrundsätze
  - 2. Kommunikationsanlässe
  - 3. Formen der Berichterstattung
- III. Fazit

### Keywords

Abschlussprüfer; Aufsichtsrat; Berichterstattung; Bilanzsitzung; Prüfungsbericht

### Normen

§§ 111, 170, 171, 312 ff. AktG; §§ 316 ff., 321 f. HGB

chungstätigkeit ausmacht, kann der Aufsichtsrat auf seine zweite Informationsquelle, den Abschlussprüfer, zurückgreifen. Dessen Prüfungsergebnisse unterstützen ihn maßgeblich bei der Beurteilung der Berichterstattung durch den Vorstand.<sup>7</sup> Das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers gibt dem Aufsichtsrat (und den anderen Stakeholdern) grundlegende Hin-

1 Vgl. Ziff. 3.4 Abs. 1 DCGK sowie weitergehend zum Vorstand als Informationsgeber Seibt/Wilde, in: Handbuch Corporate Governance, S. 382 f.

2 Vgl. Ziff. 3.4 Abs. 1 DCGK; vgl. zur Ausgestaltung einer gemeinsamen Informationsordnung Seibt/Wilde, in: Handbuch Corporate Governance, S. 390–395.

3 Vgl. Scheffler, Die Berichterstattung des Abschlussprüfers aus Sicht des Aufsichtsrates, WPg 2002, S. 1290; weiterführend Feddersen in: Handbuch Corporate Governance, S. 461–464.

4 Vgl. hierzu Velte, Der Abhängigkeitsbericht als Prüfungsgegenstand von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, WP Praxis 2013, S. 151 f.

5 Vgl. § 170 Abs. 1, § 312 AktG

6 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG sowie Hans-Böckler-Stiftung, Arbeitshilfe für Aufsichtsräte 10, Grundsätze ordnungsmäßiger Aufsichtsratsstätigkeit, Tz. 28.

7 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG

weise über die Vertrauenswürdigkeit der vom Vorstand übermittelten Abschlussinformationen,<sup>8</sup> soweit diese prüfungspflichtig sind oder freiwillig geprüft werden.

Der Abschlussprüfer handelt bei der Vorbereitung der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats grundsätzlich als dessen „Gehilfe“<sup>9</sup> und dient ihm als sachverständige und (vorstands-)unabhängige Informationsquelle bzw. Auskunftsperson;<sup>10</sup> selbstverständlich kann er ihm jedoch nicht dessen eigene Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses abnehmen.<sup>11</sup> Insbesondere bleibt dem Aufsichtsrat allein auch die Aufgabe vorbehalten, die Geschäftspolitik des Vorstands sowie einzelne Leitungsmaßnahmen hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit zu beurteilen.

Neben dieser klassischen, gesetzlich vorgeschriebenen Rolle kann der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat bei seinen weiteren – auch zukunftsorientierten – Überwachungs- und Beratungsaufgaben, z.B. im Rahmen erweiterter oder zusätzlicher Prüfungsaufträge, unterstützen.

### Mögliche erweiterte oder zusätzliche Prüfungsaufträge:

- prüferische oder gutachterliche Hilfestellung bei Unternehmensübernahmen und -verkäufen (z.B. Analyse von Finanz- und Wirtschaftsdaten, Planrechnungen und Entscheidungsvorlagen in Form von Prüfungs- oder Gutachteraufträgen),
- projektbegleitende Prüfungen bei Einsatz von Informationstechnologie,

- Erstellen von Sanierungskonzepten,
- Prüfung oder Review von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit,
- Prüfung von IT-Systemen sowie Auswahl und Implementierung von Softwaresystemen,
- Prüfung von Compliance Management-Systemen,
- Prospektbeurteilung, Comfort Letter und andere Bestätigungen für den Kapitalmarkt,
- sonstige Prüfungshandlungen mit internationalem Bezug.<sup>12</sup>

Ein enger und vertrauensvoller Kontakt zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist die Basis für eine Zusammenarbeit, bei der der Abschlussprüfer über seine reine Zulieferer- und Hilfsfunktion für den Aufsichtsrat hinaus mehr als „Coach“ denn als „Gehilfe“ ein konstruktiv kritischer Begleiter des Aufsichtsrats ist.

## II. Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat

Der Abschlussprüfer hat an den Aufsichtsrat über die Ergebnisse seiner Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sowie des Lage- bzw. Konzernlageberichts, ggf. des Abhängigkeitsberichts, zu berichten.<sup>13</sup> Diese Berichterstattung des Abschlussprüfers hat der Aufsichtsrat seinerseits in seine Prüfungen einzubeziehen.<sup>14</sup> Damit liefert der Abschlussprüfer wichtige Bausteine dafür, dass der Aufsichtsrat seine Überwachungstätigkeit wirksam ausüben kann, indem der Aufsichtsrat der Berichterstattung des Abschlussprüfers Hinweise entnehmen kann, worauf er seine eigene Prüfungs- und Überwachungstätigkeit schwerpunktmäßig ausricht-

ten sollte.<sup>15</sup> Die dazu notwendige intensive Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – in allen Phasen der Abschlussprüfung – dient nicht nur der Steigerung der Qualität der Abschlussprüfung sondern auch der Aufsichtsratsarbeit.<sup>16</sup>

### 1. Kommunikationsgrundsätze

Damit die Zusammenarbeit für beide Seiten effektiv ist, ist eine regelmäßige, wechselseitige Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat notwendig.<sup>17</sup> Hierzu braucht es klare, transparente Regeln, ein offenes, konstruktiv-kritisches Miteinander und einen intensiven Austausch.<sup>18</sup> Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sollten sich über Form, Zeitpunkt und erwarteten Inhalt der Kommunikation vorab verständigen (z.B. im Rahmen der Auftragsvereinbarung).<sup>19</sup>

### 2. Kommunikationsanlässe

Die Anlässe für Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Rahmen einer Abschlussprüfung sind vielfältig. Während der gesamten Zusammenarbeit hat der Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat nicht nur über ungewöhnliche Erkenntnisse sowie aufgedeckte Fehler und Verstöße zu berichten, sondern beide Seiten sollten in gegenseitigem Austausch stehen, um die Arbeit des anderen bestmöglich zu unterstützen. Dieser Austausch zieht sich durch den gesamten Prüfungsprozess (vgl. Abb. 1).

Das IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer beschreibt ausführlich, wie sich die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in den einzelnen Phasen der Abschlussprüfung gestalten kann. Im Folgenden beschränken sich die

8 IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 2 (abrufbar unter: [www.idw.de](http://www.idw.de), Themen im Fokus).

9 Vgl. Velte, Die Gehilfenfunktion des Abschlussprüfers für den Aufsichtsrat bei der Rechnungslegungsprüfung, StuB 2010, S. 451 ff.

10 Vgl. IDW PS 470, Tz. 2

11 Vgl. § 111 Abs. 5 AktG sowie Kompenhans/Buhleier/Splinter, Festlegung von Prüfungsschwerpunkten durch Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, WPg 2013, S. 60.

12 Vgl. mit weiteren Beispielen Gelhausen/Hermesmeier, Das Siegelrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, WPg 2013, S. 517.

13 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 und § 313 Abs. 2 AktG  
14 Vgl. § 171 Abs. 2 Satz 3 und § 314 Abs. 1 Satz 2 AktG

15 Vgl. IDW PS 470, Tz. 8

16 Vgl. IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 4.

17 Vgl. IDW PS 470, Tz. 1a; IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 4, 26, 29.

18 Vgl. IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 4.

19 Vgl. IDW PS 470, Tz. 7b

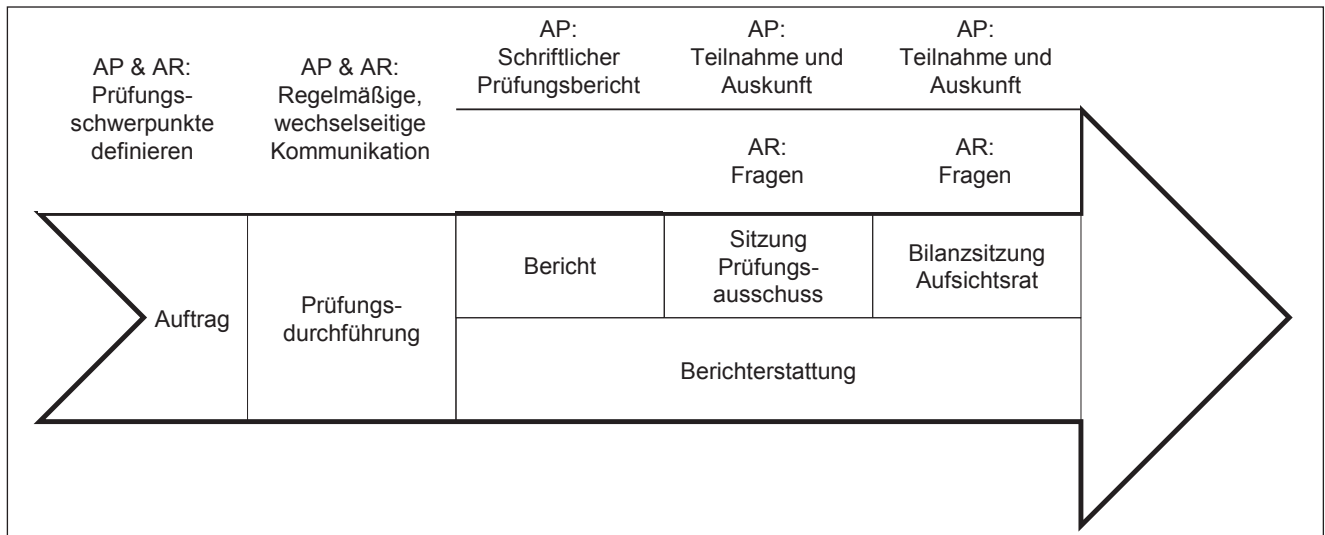


Abb. 1: Kommunikationsanlässe während des Prüfungsprozesses

Ausführungen aus diesem breiten Spektrum auf die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis.

### 3. Formen der Berichterstattung

Die Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat kann sowohl schriftlich als auch mündlich erfolgen. Bestimmte Kommunikationspflichten hat der Abschlussprüfer stets schriftlich zu erfüllen, z.B. die Wahrnehmung der Redepflicht im Prüfungsbericht<sup>20</sup> oder die Mitteilung festgestellter bedeutsamer Schwächen im internen Kontrollsystem. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer selbstständig ermitteln, in welcher Form er welche Inhalte an den Aufsichtsrat kommuniziert.

#### Schriftliche Berichterstattung

Im Prüfungsbericht stellt der Abschlussprüfer Gegenstand, Art und Umfang, Feststellungen und Ergebnisse der handelsrechtlichen Pflichtprüfung für die Überwachungsorgane des Unternehmens, insb. den Aufsichtsrat, schriftlich und klar verständlich dar.<sup>21</sup> Zudem hat der Abschlussprüfer das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahres- bzw. Konzernabschluss zusammenzufassen.<sup>22</sup> Diese schriftlichen

Berichtselemente können bei Bedarf um besondere, im Prüfungsauftrag zusätzlich vereinbarte Berichte sowie andere Teil- oder Zwischenberichte aufgrund gesonderter Vereinbarungen nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers oder auf besondere Aufforderung des Aufsichtsrats ergänzt werden.<sup>23</sup>

Im Prüfungsbericht geht der Abschlussprüfer auf folgende Themenbereiche ein:<sup>24</sup>

- Prüfungsauftrag,
- grundsätzliche Feststellungen zur Lage des Unternehmens und zu Unregelmäßigkeiten,
- Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung,
- Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung,
- Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem,
- Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags,
- Bestätigungsvermerk.

Der schriftliche Prüfungsbericht ist das zentrale Element der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat.<sup>25</sup> Die mündliche Bericht-

erstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat kann die gebotene Berichterstattung im Prüfungsbericht weder ersetzen noch darf sie dem Prüfungsbericht widersprechen.<sup>26</sup>

#### Mündliche Berichterstattung

In seiner mündlichen Berichterstattung hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses<sup>27</sup> ergänzend zur schriftlichen Berichterstattung verschiedene Themen vertiefend zu erläutern. Gesetzlich verpflichtet ist der Abschlussprüfer zum Bericht über z.B.

- die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems mit Bezug zum Rechnungslegungsprozess,<sup>28</sup>
- Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen, und Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.<sup>29</sup>

Zudem hat der Abschlussprüfer im Einzelfall zu entscheiden, ob und inwieweit z.B. die nachfolgend auf-

20 Vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB

21 Vgl. §§ 316 ff. und § 321 Abs. 1 Satz 1 HGB

22 Vgl. § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB

23 Vgl. Scheffler, Die Berichterstattung des Abschlussprüfers aus Sicht des Aufsichtsrates, WPG 2002, S. 1291.

24 Vgl. IDW PS 450, Tz. 12, 21–109.

25 Vgl. § 321 HGB sowie das IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 35.

26 Vgl. IDW PS 470, Tz. 9

27 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG, Nonnenmacher/Pohle/von Werder, Aktuelle Anforderungen an Prüfungsausschüsse, DB 2009, S. 1452 f.

28 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG sowie IDW PS 470, Tz. 1b

29 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 3 AktG

geführten weiteren Themen – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – für den Aufsichtsrat relevant sind, noch nicht hinreichend vom Vorstand erläutert wurden und daher ebenfalls angesprochen werden sollten:<sup>30</sup>

- rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten oder besonders komplexe Sachverhalte<sup>31</sup> des Geschäftsjahres, z.B. Unternehmenskäufe oder Kapitalerhöhungen,
- wirtschaftliche Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns, z.B. wesentliche Risiken der zukünftigen Entwicklung, risikobehaftete Einzelgeschäfte oder Risiken mit möglichen Auswirkungen für die Unternehmensfortführung,
- wesentliche Prüfungsaussagen zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem und Risikofrüherkennungssystem sowie – bei entsprechender Beauftragung des Abschlussprüfers – Angemessenheit und Wirksamkeit des Risikofrüherkennungssystems,
- sonstige für den Aufsichtsrat bedeutsame Feststellungen, z.B. nicht rechnungslegungsrelevante Organisationsmängel im internen Kontrollsystem.

Diese Berichterstattung des Abschlussprüfers dient dazu, die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft bzw. Konzerns, einzelner Geschäftsbereiche und besonderer Risiken unter Berücksichtigung der Stellung der Gesellschaft bzw. des Konzerns am Markt und aktueller Branchenentwicklungen kritisch würdigen zu können.<sup>32</sup> Mit solchen Informationen liefert der Abschlussprüfer also mehr als nur ein vergangenheitsorientiertes Prüfungsergebnis. Er unterstützt den Aufsichtsrat mit Hinweisen auf bestehende Risiken auch dabei, seiner zukunftsorientierten Verantwortung

für das Unternehmen gerecht zu werden.<sup>33</sup>

Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten in jedem Fall die Gelegenheit nutzen, in der Bilanzsitzung Unklarheiten anzusprechen, Fragen zu stellen und in einen offenen Dialog mit dem Abschlussprüfer zu treten.<sup>34</sup> Die mündliche Erläuterungspflicht des Abschlussprüfers ist eine wichtige Unterstützung für die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats.

Gesetzlich ist zwar nur die Teilnahme des Abschlussprüfers alternativ an der Bilanzsitzung des Gesamtaufwichtsrats oder des Prüfungsausschusses vorgesehen;<sup>35</sup> es ist jedoch sinnvoll, wenn der Abschlussprüfer im Hinblick auf die kontinuierliche Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats während der Prüfungsdurchführung auch an bestimmten weiteren Sitzungen des Aufsichtsrats sowie an allen Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnimmt,<sup>36</sup> sofern der Aufsichtsrat dies nicht ausdrücklich ablehnt.<sup>37</sup>

Wenn der Abschlussprüfer sowohl an der Sitzung des Prüfungsausschusses als auch des Gesamtaufwichtsrats teilnimmt, wird i.d.R. der Detaillierungsgrad der Berichterstattung in Abstimmung mit dem Aufsichtsrat abgestuft, was jedoch nicht dazu führen darf, dass dem Aufsichtsrat wesentliche Informationen vorenthalten bleiben.<sup>38</sup>

### III. Fazit

Dem Aufsichtsrat steht mit den Berichtspflichten des Vorstands einerseits sowie den unterstützenden Prüfungsergebnissen des Abschlussprüfers andererseits ein umfassendes Informationsange-

bot zur Verfügung. Dieses muss er selbstständig und eigenverantwortlich auswerten und für seine Überwachung der Vorstandstätigkeit nutzen. Die Kunst besteht darin, die umfangreichen Berichte richtig zu verarbeiten, um die Schwächen der Unternehmensführung rechtzeitig aufzudecken und durch geeignete Maßnahmen gegenzusteuern. Hierzu braucht es keine zusätzlichen Informationen in Form weiterer standardisierter (schriftlicher) Berichterstattung, sondern eine effizientere Nutzung bereits vorhandener Informationsquellen. Die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer gehört dazu. Der Abschlussprüfer kann wie kein anderer als unabhängige und sachverständige Auskunftsperson den Aufsichtsrat in seiner Überwachungstätigkeit unterstützen und darüber hinaus als Ansprechpartner konstruktiv kritisch begleiten. Doch Aufsichtsräte verschenken noch viel zu häufig durch fehlende Nachfragen und fehlende zusätzliche bzw. erweiterte Prüfungsaufträge unnötig Informations- und Klärungspotenzial. Gerade die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers könnte durch aktive Rückfragen noch stärker vom Aufsichtsrat genutzt werden als bisher. Nicht nur der Abschlussprüfer muss dazu seiner Bringschuld nachkommen, sondern der Aufsichtsrat auch seiner Holschuld. Eine vertiefte Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als seinem „strategischen Partner“ ist der Schlüssel für eine erfolgreiche Aufsichtsratsarbeit.

Der deutsche Gesetzgeber ist aktuell aufgefordert, zusätzliche EU-Anforderungen für die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer in nationales Recht umzusetzen. Dies wird zu einer weiteren Vertiefung der Zusammenarbeit führen, was im Sinne einer guten Corporate Governance liegt.

30 Vgl. ausführlich hierzu IDW PS 470, Tz. 12–31

31 Vgl. IDW PS 450, Tz. 15

32 Vgl. IDW PS 470, Tz. 8

33 Vgl. Müller, Erwartungen des Aufsichtsrats an den Abschlussprüfer, WPg 2010, S. 596.

34 Vgl. IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Tz. 47.

35 Vgl. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG

36 Vgl. IDW Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer.

37 Vgl. IDW PS 470, Tz. 1b

38 Vgl. IDW PS 470, Tz. 13