

Aufsichtsrat: Berichterstattung des Abschlussprüfers nutzen!

Zentrale Pflicht des Aufsichtsrats ist neben der Überwachung des Vorstands bzw. der Geschäftsführung auch dessen Beratung in übergeordneten Fragen der Unternehmensführung.¹ Somit nimmt der Aufsichtsrat sowohl eine vergangenheitsorientierte (überwachende) als auch eine zukunftsorientierte (beratende) Funktion wahr. Die Arbeit des Abschlussprüfers kann dem Aufsichtsrat hierbei von Nutzen sein. Viele Abschlussprüfer sind der Ansicht, dass der Aufsichtsrat viel zu selten darauf zurückgreift. Dabei kann er mithilfe der Informationen des Prüfungsberichts unter anderem die wirtschaftliche Lage des Unternehmens und der Beteiligungen in Bezug auf das jeweils geprüfte, zurückliegende Geschäftsjahr besser einschätzen und daraus eigene Schlüsse für zukünftige Entwicklungen und die Erfüllung seiner Überwachungspflicht ziehen.

Unterstützung bei der Überwachungstätigkeit

Bei ihrer Arbeit können die Aufsichtsratsmitglieder auf zahlreiche Informationen und Entscheidungsgrundlagen zurückgreifen (siehe nebenstehende Übersicht).

Hilfreich für eine effiziente Nutzung dieser Instrumente im Rahmen der eigenen Überwachungstätigkeit ist eine konstruktive Einbeziehung des Abschlussprüfers. Dies beginnt bereits bei der Möglichkeit des Aufsichtsrats, Einfluss auf den Prüfungsumfang zu nehmen. Denn nach der gesetzlichen Vorschrift (§ 318 HGB) wird der Abschlussprüfer durch den Aufsichtsrat beauftragt, was bei Unternehmen der öffentlichen Hand der Regelfall ist. Somit kann er nicht nur den Umfang der beauftragten Prüfung erweitern, sondern auch das Ausmaß der Berichterstattung durch den Abschlussprüfer beeinflussen. Auf Veranlassung durch den Aufsichtsrat kann zum Beispiel eine bestimmte Schwerpunktsetzung bei der Jahresabschlussprüfung – orientiert an den Schwerpunkten der Geschäftstätigkeit

Wesentliche Informationen und Entscheidungsgrundlagen für die Aufsichtsratsstätigkeit:

- Wirtschaftsplan mit seinen Bestandteilen
- Jahresabschluss
- Lagebericht
- Prüfungsbericht und Bericht nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)
- (Meist vierteljährliche) Berichte der Geschäftsführung zum Gang der Geschäfte und zur Lage
- Berichte der Geschäftsführung über bedeutsame Geschäftsvorfälle
- Follow-up-Berichterstattung der Geschäftsführung zu wichtigen Themen bzw. Sachverhalten aus vorangegangenen Aufsichtsratssitzungen
- Ergebnisse von möglichen Sonderprüfungen
- Teilweise Ad-hoc-Berichterstattung

und den wesentlichen Geschäftsrisiken – erfolgen, wie etwa eine Ausdehnung des Prüfauftrags beispielsweise im Bereich des Forderungsmanagements oder der Aufwendungen für Fremdpersonal, sofern diese im Rahmen der Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind. Er kann aber

auch außerhalb des Jahresabschlusses zusätzliche Prüfungen (Zusatz- oder Sonderprüfung), zum Beispiel eine Mittelverwendungsprüfung oder eine Prüfung der Bezüge, beauftragen. All dies bringt jedoch nur einen Mehrwert für den Aufsichtsrat, wenn er diese Berichterstattung gezielt für seine Tätigkeit nutzt.

Rechtlicher Rahmen, Grundsätze und Mindestumfang der Berichterstattung

Umfang, Art und grundlegender Inhalt der Berichterstattung des Abschlussprüfers werden im HGB sowie in den konkretisierenden Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgelegt.² Bei Unternehmen, an denen Gebietskörperschaften mehrheitlich beteiligt sind, wird die Abschlussprüfung grundsätzlich nach § 53 HGrG erweitert. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung prüft der Abschlussprüfer dann zusätzlich die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse. Damit werden der öffentlichen Hand zusätzliche Informationsrechte zu-

¹ Vgl. PublicGovernance Frühjahr 2006: Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats; www.publicgovernance.de/aufsichtsrat

² §§ 321 (Prüfungsbericht) und 322 (Bestätigungsvermerk) HGB und vor allem IDW PS 400 und 450

gestanden, um die Prüfungs- und Berichterstattungspflicht der beteiligungsverwaltenden Stellen sicherzustellen. Die erweiterte Prüfung und Berichterstattung wird durch Musterfragen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW PS 720) konkretisiert³. Demnach muss in der Prüfung unter anderem auch auf die Angemessenheit des Planungswesens oder die Einhaltung von branchenspezifischen Richtlinien eingegangen werden.

Der Abschlussprüfer ist in seiner Berichterstattung vier allgemeinen Grundsätzen verpflichtet: 1) der **Gewissenhaftigkeit** und somit der wahrheitsgetreuen Darlegung der Sachverhalte; 2) der **Vollständigkeit**, wobei der Grundsatz der Wesentlichkeit gilt; 3) der **Unparteilichkeit** und 4) der **Klarheit**, die ihn zu einer verständlichen, eindeutigen und problemorientierten Darlegung sowie einer übersichtlichen Gliederung verpflichtet.⁴ Die Einhaltung dieser allgemeinen Grundsätze wird durch eine problem- bzw. adressatenorientierte Berichterstattung erfüllt. Diese fokussierte Berichterstattung ermöglicht es dem Aufsichtsrat⁵, sich ein umfassendes und abgerundetes Bild über das Prüfungsergebnis und den Jahresabschluss zu machen. Der Bericht wird dabei mindestens grundsätzliche Feststellungen, den Gegenstand, die Art und den Umfang der Prüfung, Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung, gegebenenfalls Feststellungen zum Risikomanagementsystem und zu den Erweiterungen des Prüfungsauftrags (hierzu zählt auch die Prüfung nach § 53 HGrG) sowie den Bestätigungsvermerk beinhalten.⁶

Dabei gilt: Je mehr über den gesetzlichen Mindestumfang hinaus berichtet wird, desto ergiebiger sind die daraus zu ge-

winnenden Informationen für den Aufsichtsrat.

Gezielte Nutzung und Interpretation der Berichterstattung

Die Berichterstattung des Abschlussprüfers dient ausschließlich dazu, über die durchgeführte Abschlussprüfung und deren Ergebnis zu berichten. Dabei gilt es die externe (Bestätigungsvermerk) und die interne Berichterstattung (Prüfungsbericht) zu unterscheiden. Zusammen mit dem durch die Geschäftsführung erstellten Jahresabschluss richtet sich der Bestätigungsvermerk an den Aufsichtsrat bzw. das geprüfte Unternehmen; er ist der Öffentlichkeit über den elektronischen Bundesanzeiger zugänglich. „Damit dem Bestätigungsvermerk lediglich die Einhaltung der relevanten Rechnungslegungsvorschriften bestätigt wird, hat eine im Abschluss zutreffend dargestellte unbefriedigende wirtschaftliche Lage keinen Einfluss auf den Bestätigungsvermerk. (...) Der Bestätigungsvermerk hat auch eine präventive Wirkung: Regelmäßig werden im Laufe der Prüfung festgestellte falsche Angaben durch das Unternehmen korrigiert, sodass ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden kann. Dies ist auch der Grund, weshalb nur ein sehr geringer Teil der Bestätigungsvermerke Einschränkungen aufweist oder versagt wird.“⁷

Um sich ein umfassendes Bild von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu machen, ist es demzufolge für den Aufsichtsrat von besonderer Bedeutung, den Prüfungsbericht genau zu studieren. Dieser richtet sich ausschließlich an den Aufsichtsrat als regelmäßigen Auftraggeber des Abschlussprüfers und mittelbar an das geprüfte Unternehmen, ist der Öffentlichkeit jedoch nicht zugänglich.

Für eine Einschätzung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens durch den Aufsichtsrat ist es entscheidend, dass

dieser die im Prüfungsbericht durch den Abschlussprüfer vorgenommenen Aussagen richtig interpretiert. Dabei ist der Wortlaut oftmals entscheidend, um interpretationsfähige bzw. interpretationswürdige Berichtsangaben zu identifizieren.

Zwei Abschnitte des Prüfungsberichts sind hierfür besonders wichtig: die Stellungnahme zum Lagebericht sowie die Berichterstattung zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses. Der Abschlussprüfer ist nicht nur dazu verpflichtet, zu den Aussagen des gesetzlichen Vertreters (Vorstand/Geschäftsleitung) im Lagebericht Stellung zu nehmen, sondern er muss diese auch beurteilen.⁸ Des Weiteren muss er die Gesamtaussage des Jahresabschlusses kritisch würdigen. In diesem Abschnitt wird über die wichtigen, bedeutenden sowie für den Aufsichtsrat wissenswerten Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalte berichtet. Schon aufgrund rechtlicher Vorgaben ist ein Abschlussprüfungsbericht in der Regel eher abwägend formuliert, da er sich stets unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsaspekten auf die Würdigung des Gesamtbilds fokussiert, was zugleich für die Grenzen der Berichterstattung steht (true-and-fair-view). „Es können schon in der Bekräftigung von geschilderten Risiken oder im ausführlichen Hinterfragen von Annahmen Hinweise für eine vertiefte Befassung durch den Aufsichtsrat gesehen werden. Sollten direkt Zweifel an der Darstellung der gesetzlichen Vertreter geäußert werden, dann ist dies für den Berichtsleser von besonderer Bedeutung, welches sich aber dann auch unmittelbar auf den Bestätigungsvermerk auswirken dürfte, sofern die Zweifel von wesentlicher Bedeutung für das weiter oben erwähnte Gesamtbild sind.“⁹ Beispiele für im vorgenannten Sinne „besondere“ Berichtsangaben, die dem Auf-

3 Vgl. Roloff, M./Schuster, F./Gäde, R. (2009): Prüfung der Finanzberichterstattung durch Abschlussprüfer, in: Public Governance Ausgabe Sommer, S. 7. Abrufbar unter www.publicgovernance.de/aufsichtsrat

4 Gemäß § 321 HGB und IDW PS 450

5 Als Auftraggeber des Abschlussprüfers ist der Aufsichtsrat naturgemäß der erste Adressat des Prüfungsberichts.

6 Gliederung des Prüfungsberichts nach IDW PS 450; eine Beschreibung der einzelnen Prüfungsberichte findet sich unter www.boeckler.de/pdf/mbf_rechtsfragen_kapitel5.pdf.

7 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.) (2014): Geschäftsberichte lesen und verstehen. Neu bearbeitete und erweiterte Version, Auflage 7, S. 53 f. Abrufbar unter www.publicgovernance.de/aufsichtsrat

8 „Diese Stellungnahme ist aufgrund eigener Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens abzugeben, die im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts gewonnen wurde. Sie muss so abgefasst sein, dass sie den Berichtsadressaten als Grundlage ihrer eigenen Einschätzung der Lagebeurteilung dienen kann.“ (IDW PS 450 Tz 26)

9 Stolz, G. (2009): Die Berichterstattung der Abschlussprüfer – Kriterien für eine Beurteilung der Berichterstattung durch Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat; im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, S. 15

Prüfungsberichte richtig lesen – Sechs Praxistipps für Aufsichtsräte

von Torsten Hauptmann, Partner, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ich würde beim Lesen des Prüfberichts ...

1. ... **genügend Zeit einplanen:** Zuerst sollte sich ein Aufsichtsratsmitglied ausreichend Zeit nehmen, den aktuellen Prüfungsbericht ungestört zu lesen und diesen mit dem Vorjahresbericht abzugleichen. In der Regel sind hierfür vier bis acht Stunden notwendig und ausreichend.

2. ... **von hinten nach vorne lesen:** Um sich möglichst schnell einen guten Überblick zu verschaffen, sollte der Bericht von hinten nach vorne gelesen werden (also erst die in den Anlagen beigefügte Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Anhang und der Lagebericht – danach die Berichtsabschnitte des eigentlichen Prüfungsberichts) und Quervergleiche sollten vorgenommen werden.¹⁰ Zentrale Bestandteile wie Feststellungen zu der von der Geschäftsführung erstellten Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Anhang und Lagebericht sollten gelesen werden. Zudem sollten hierzu Fragen für die Bilanzsitzung notiert werden. Im Anschluss sollte auch der Prüfungsberichtsabschnitt zur Gesamtaussage der Rechnungslegung (Abschnitt mit wesentlichen/wichtigen Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalten oder zu Sachverhaltsgestaltungen) gelesen werden und es sollte hinterfragt werden, ob alles ausreichend verstanden wurde und die eigene Einschätzung zur Rechnungslegung und zur Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse (true-and-fair-view) mit dem Gelesenen übereinstimmt.

3. ... **die Stellungnahme zum Lagebericht genau studieren:** Die Kommentierung des Lageberichts der Geschäftsführung sollte das Aufsichtsratsmitglied anschließend lesen und „auf sich wirken lassen“: Warum wurden bestimmte Dinge herausgehoben bzw. durch

den Prüfer erläutert? Stimmt die eigene Einschätzung mit dem Gelesenen überein?

4. ... die Berichtsabschnitte zum rechnungslegungsbezogenen Kontrollsystem kritisch lesen:

Danach gilt es diejenigen Berichtsteile zu studieren, die sich auf das rechnungslegungsbezogene Kontrollsystem beziehen (wie etwa Ausführungen zur Buchführung, zum Jahresabschluss als solchen, zur Ordnungsmäßigkeit der rechnungslegungsbezogenen IT), sowie die Abschnitte kritisch zu hinterfragen und sich gegebenenfalls Fragen für die Sitzung zu notieren.

5. ... die Berichterstattung nach § 53 HGrG heranziehen:

Die Berichterstattung nach § 53 HGrG sollte ergänzend hinzugezogen werden. Neben der Zusammenfassung im Hauptteil des Prüfungsberichts ist vor allem die detaillierte Berichterstattung nach IDW PS 720 (meist in der Anlage) kritisch und in Ruhe zu studieren. Dabei sollten folgende Aspekte im Vordergrund stehen: Gibt es Empfehlungen, Hinweise oder Beanstandungen des Abschlussprüfers? Sind die Fragen nur knapp beantwortet (ja/nein) oder eher beschreibend und ausführlich? Bei knappen Antworten und gegebenenfalls resultierenden Fragen sollte der Abschlussprüfer in der Sitzung für das bessere Verständnis befragt werden. Hilfreich und besonders zu empfehlen ist ein Vergleich mit der Berichterstattung des Vorjahrs – beispielsweise unter folgenden Gesichtspunkten: Hat sich etwas geändert? Wurden Textpassagen gestrichen oder angepasst und geht dies aus der aktuellen Berichterstattung hervor (Begründung bzw. Herleitung oder Ähnliches)? Wurden gegebenenfalls getroffene Empfehlungen oder Beanstandungen aus dem Vorjahr umgesetzt bzw. beseitigt und wurde dies auch entsprechend dargestellt oder erläutert?

6. ... **den Abschlussprüfer fragen:** Zuerst sollte der Aufsichtsrat bei verbleibenden Fragen oder Unklarheiten in der Sitzung zum Jahresabschluss den Abschlussprüfer befragen. Dabei gilt das Motto: „Es gibt keine dummen Fragen, sondern nur solche, die nicht gestellt wurden, aber hätten gestellt werden sollen!“ Neben Fragen an die Geschäftsführung kommt der Aufsichtsrat insbesondere auch durch Fragen an den Abschlussprüfer sowie durch deren kritische Würdigung seiner eigenen Überwachungspflicht nach. ■

sichtsrat Hinweise für eine tiefer gehende Befassung oder Befragung (des Abschlussprüfers, aber auch der Geschäftsleitung) geben können, sind Formulierungen wie „... hat ... das Bilanzierungs- und Bewertungswahlrecht **weitestgehend** in Übereinstimmung mit dem Vorjahr ausgeübt“, „Rückstellungen ... im Vergleich zum Vorjahr tendenziell niedriger, das heißt an der **Untergrenze der zu akzeptierenden Bandbreite orientiert**“, „die Höhe der gewählten ... halten wir für **(noch) ... angemessen/vertretbar**“ oder „der zuvor beschriebenen, **tendenziell stark einseitig ausgenutzten** Bilanzierungsspielräume“. Derartige Formulierungen sollten den Aufsichtsrat zu Nachfragen – zum Beispiel in der Bilanzsitzung – veranlassen.

Bilanzpolitik und der Umgang mit Kennzahlen

Die Bilanzpolitik des Unternehmens bzw. der Geschäftsführung dient dazu, eine innerhalb des gesetzlich Zulässigen liegende (formale und materielle) Gestaltung des durch den Jahresabschluss vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vorzunehmen. Dahinter steckt die Absicht, vorhandene Gestaltungsspielräume im Hinblick auf bestimmte Zielsetzungen wie zum Beispiel die Höhe des Eigenkapitals oder die Pflege der Kreditwürdigkeit im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben zu nutzen. Die Bilanzpolitik kann somit innerhalb gewisser Grenzen die Informationsfunktion der Rechnungslegung (zulässigerweise) beeinflussen. Einzuhaltende Grenzen sind – neben den expliziten gesetzlichen Vorgaben – unter anderem das Willkürverbot und das Stetigkeitsgebot sowie die Gewährleistung eines Einblicks in die tatsächlichen Gegebenheiten des Unternehmens (true-and-fair-view). Zu wesentlichen bilanzpolitischen Maßnahmen dürfte der Abschlussprüfer regelmäßig im Rahmen seiner Berichterstattung Stellung nehmen, sodass diese insoweit identifiziert und bei der Analyse durch den Aufsichtsrat beispielsweise im Sinne einer Bereinigungsrechnung berücksichtigt werden können.

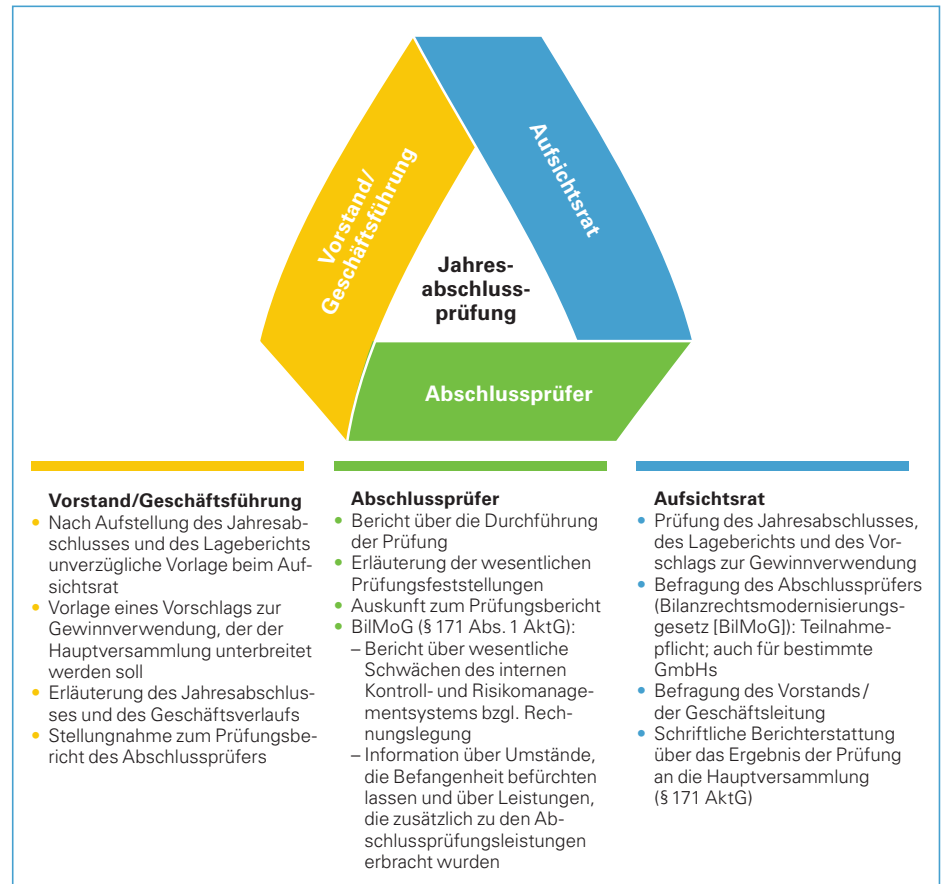
¹⁰ Eine mögliche Gliederung eines Prüfungsberichts kann unter www.publicgovernance.de/aufsichtsrat heruntergeladen werden.

Die Kennzahlenanalyse ermöglicht dem Aufsichtsrat unter anderem einen Plan-Ist-Vergleich bzw. einen Zeitreihenvergleich innerhalb des eigenen Unternehmens sowie mit anderen Unternehmen der gleichen Branche, um zum Beispiel ein Benchmarking vorzunehmen. Besonders die Vergleichswerte mit anderen Unternehmen beinhalten für den Aufsichtsrat wichtige Informationen zur wirtschaftlichen Lage und Wettbewerbsfähigkeit des eigenen Unternehmens. Die Kennzahlenanalyse hat jedoch auch ihre Grenzen, da die verwendeten Daten vergangenheitsorientiert sind und auf vereinfachten Annahmen beruhen oder auch auf stärker aggregierten Zahlenquellen basieren. Außerdem handelt es um eine Stichtagsbetrachtung und die verfügbaren (aggregierten) Informationen entsprechen nicht immer den (eher detaillierten) Informationsbedürfnissen des Aufsichtsrats, zum Beispiel wegen der Zusammenfassung von Bilanzposten und ihrer Vollständigkeit. Die Aussagekraft der jeweiligen Kennzahlen sollte also immer kritisch betrachtet werden; auch ihre Berechnungsgrundlagen sollten hinterfragt werden. Des Weiteren sollte der Aufsichtsrat gezielt die Interpretation der Geschäftsführung sowie des Abschlussprüfers hierzu erfragen, um seine eigene Interpretation zu untermauern oder gegebenenfalls noch einmal zu überdenken.¹¹

Der Abschlussprüfer als „Gehilfe“ bzw. sachverständiger Dritter

Für einen Einstieg in die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens sind die Prüfungsberichte der Abschlussprüfer sehr hilfreich (siehe auch Kasten „Prüfungsberichte richtig lesen“).¹² Jedoch ist die Zielsetzung der Abschlussprüfung keine lückenlose Prüfung. Die Erkenntnismöglichkeiten der Abschlussprüfung sind unter anderem infolge der Prüfung in Stichproben und der normalen

Abbildung: Aufgaben im Rahmen der Jahresabschlussprüfung



Quelle: KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Fehleranfälligkeit des internen Kontroll- und Rechnungslegungssystems nicht unbeschränkt. Die Sicherheit der Aussagen des Abschlussprüfers ist zudem davon abhängig, welche Qualität und Aussagekraft die ihm seitens des geprüften Unternehmens vorgelegten Unterlagen (unter anderem Originalunterlagen, buchhalterische Aufzeichnungen, Bestätigungen Dritter) haben und ob ihm alle notwendigen Informationen gegeben wurden. Absolute Sicherheit kann die Abschlussprüfung also nicht garantieren, vielmehr müssen Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können (siehe auch Abbildung oben). Zusammen mit der regelmäßigen Berichterstattung der Geschäftsleitung sowie der Wirtschaftsplanung versetzen sie den Aufsichtsrat jedoch in die Lage, sich ein möglichst umfassendes und detailliertes Bild von der Situation des Unternehmens

zu machen. So kann er die bereitgestellten Informationen dazu nutzen, eigene Überwachungs- und Prüfungsaktivitäten auszulösen, um beispielsweise eine nahende (Unternehmens-)Krise erkennen oder die (Gegen-)Steuerungsmaßnahmen der Geschäftsführung besser beurteilen zu können. Andererseits aber kann eine noch so hochwertige Prüfungsleistung dem Aufsichtsrat nicht seine eigene Aufgabe abnehmen, sich anhand von Jahresabschluss, Lage- und Prüfungsbericht ein eigenständiges Urteil über die Lage des Unternehmens zu bilden und vorgelegte Informationen kritisch zu hinterfragen. Nicht zuletzt deshalb sind Fortbildungsmaßnahmen, die in einigen Public Corporate Governance Kodizes für Aufsichtsräte vorgeschrieben werden, sinnvoll und notwendig. ■

Stefanie Hübner, Torsten Hauptmann

¹¹ Weitere Hinweise zum Umgang mit Kennzahlen können unter www.controllingportal.de/Fachinfo/Kennzahlen/Bilanzkennzahlen-zur-Bilanzanalyse.html eingesehen werden.

¹² Generell stellt die mündliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat im Rahmen der Bilanzsitzung ein wesentliches, die schriftliche Berichterstattung ergänzendes Kommunikationsinstrument dar und sollte durch den Aufsichtsrat gezielt genutzt werden.