



»DB1439002

# Prüfung der Unternehmensberichterstattung durch den Aufsichtsrat

Zum Ausbau der Kooperation mit dem Abschlussprüfer

Derzeit wird die Reichweite der Prüfungspflicht des Aufsichtsrats nach § 171 AktG mit Blick auf die ESG- und steuerliche Berichterstattung kontrovers diskutiert. Sofern das deutsche zweigliedrige Governance-Modell nicht in Frage gestellt wird, ist eine gesetzliche Ausdehnung der Prüfung durch den Abschlussprüfer sinnvoll.



**WP/StB Prof. Dr. Arno Probst**

leitet als Partner das Center for Corporate Governance bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte und ist Honorarprofessor an der Leuphana Universität Lüneburg.



**Prof. Dr. Patrick Velte**

ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Accounting, Auditing und Corporate Governance an der Leuphana Universität Lüneburg.  
Kontakt: autor@der-betrieb.de

## Steigende Anzahl von ESG- und steuerlichen Berichtspflichten als Ausgangspunkt

Bei Unternehmen des öffentlichen Interesses (PIEs) ist in den vergangenen Jahren eine deutliche Zunahme von Pflichten der periodischen Unternehmensberichterstattung zu verzeichnen. Neben der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) (inklusive der Entsprechenserklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG), der nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b ff. HGB) und dem Vergütungsbericht (§ 162 AktG) sieht die neue EU-Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) einen umfangreichen Nachhaltigkeitsbericht als Teilmenge des Lageberichts vor. Infolge der geplanten EU-Corporate Sustainability Due Diligence (CSDD)-Richtlinie wird der neue Nachhaltigkeitsbericht um die gesamte Wertschöpfungskette des Unternehmens ausgedehnt. Überdies müssen bestimmte Unternehmen künftig einen öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht nach der EU-Country-by-Country-Reporting-Richtlinie erstellen.

## Prüfungspflicht durch den Aufsichtsrat

Diese Erweiterung der periodischen Berichtspflichten hat unweigerlich Konsequenzen für die Überwachung durch den Aufsichtsrat nach den §§ 111, 171 AktG. Die traditionelle Prüfung der Finanzberichterstattung wurde in § 171 Abs. 1 AktG bereits durch das CSR-RUG um die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung ausgedehnt. Die CSRD erweitert die Prüfungspflichten des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats um den neuen Nachhaltigkeitsbericht. Nach der deutschen Umsetzung der EU-Country-by-Country-Reporting-Richtlinie muss der Aufsichtsrat künftig ebenfalls den öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht inhaltlich prüfen. An dieser aktuellen Normierung wurde im juristischen Schrifttum Kritik geübt (z.B. *Vetter*, NZG 2023 S. 347; *AKBR*, NZG 2023 S. 149). Vor

diesem Hintergrund wurde jüngst der Vorschlag erhoben, die Prüfungspflicht des Aufsichtsrats in Bezug auf die gesamte Unternehmensberichterstattung nach § 171 AktG auf eine „kritische Durchsicht“ zu begrenzen.

### **Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer**

Im Unterschied zum umfangreichen Prüfungsmaßstab des Aufsichtsrats, der neben der Recht- und Ordnungsmäßigkeit auch die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Unternehmensberichterstattung umspannt, ist die gesetzliche Abschlussprüfung nach den §§ 316, 317 HGB auf eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsbeurteilung beschränkt. Zudem sind weder die Erklärung zur Unternehmensführung (inklusive der Kodex-Entsprechenserklärung) noch der Vergütungsbericht oder die nichtfinanzielle Erklärung inhaltlich Gegenstand der Abschlussprüfung. Dies soll künftig auch für den öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht gelten. Hinsichtlich des neuen Nachhaltigkeitsberichts nach der CSRD ist grds. vorgesehen, dass der Abschlussprüfer zunächst mit begrenzter Prüfungssicherheit und zu späterer Zeit mit hinreichender Prüfungssicherheit diesen beurteilt. Allerdings sieht die CSRD ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor, einen anderen Prüfer bzw. anderen externen Anbieter zu beauftragen. Im Unterschied zum Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat, der gem. § 107 Abs. 3 AktG die Wirksamkeit und Angemessenheit des (gesamten) unternehmerischen Risikomanagement-, Compliance, internen Kontroll- und Revisionssystems „überwachen“ muss, trifft den Abschlussprüfer für börsennotierte AG nach § 317 Abs. 4 HGB lediglich eine reduzierte Prüfungspflicht in Bezug auf das Risikofrüherkennungssystem nach § 91 Abs. 2 AktG.

### **Reformbedarf für den Aufsichtsrat**

Zusätzlich zu den erweiterten gesetzlichen Berichts- und Prüfungspflichten hatte der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) im Jahre 2022 das Tätigkeits- und Besetzungsprofil von Aufsichtsräten und Prüfungsausschüssen um Nachhaltigkeitsaspekte ergänzt. Als neuer Grundsatz muss der Aufsichtsrat bei seiner Überwachung und Beratung des Vorstands Nachhaltigkeitsaspekte berücksichtigen. Zudem soll er nach einer neuen Kodexempfehlung ökologische und soziale Nachhaltigkeitsexpertise im Kompetenzprofil berücksichtigen. Diese soll auch im Prüfungsausschuss, u.a. beim Vorsitzenden, vorhanden sein. Der Prüfungsausschuss wird daher für eine angemessene (integrierte) Überwachung der Finanz- und ESG-Berichterstattung einen Dreiklang aus Finanz-, Branchen- und Nachhaltigkeitsexpertise benötigen. Zu Recht weist der AKBR in seiner aktuellen Stellungnahme auf die Gefahr einer Erwartungslücke beim Aufsichtsrat und die begrenzten Ressourcen aufgrund der Ausgestaltung im zweigliedrigen System hin. Die Komplexität der Unternehmensberichterstattung sowie die eingeschränkte externe Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer lassen eine wachsende Überwachungslücke befürchten, welche die Entscheidungsnützlichkeit der Finanz- und ESG-Berichterstattung in Frage stellen kann.

### **Erhöhung der gesetzlichen Prüfungspflichten des Abschlussprüfers**

Um den Aufsichtsrat sinnvoll bei seiner Überwachungstätigkeit zu entlasten, müsste die gesetzliche Rechtmäßigkeits- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Abschlussprüfers auf die gesamte Finanz- und Unternehmensberichterstattung ausgedehnt werden, wobei regelmäßig eine hinreichende Prüfungssicherheit

erlangt werden sollte. Insofern sollte bei PIEs die Erklärung zur Unternehmensführung, der Vergütungsbericht (wird oft schon zusätzlich beauftragt) und der Ertragsteuerinformationsbericht sowie der Nachhaltigkeitsbericht als Vorbehaltsprüfung in § 317 HGB aufgenommen werden. Ob analog zum bisherigen Überwachungsmaßstab des § 107 Abs. 3 AktG der Abschlussprüfer ebenfalls eine Pflichtprüfung des (gesamten) Risikomanagement-, Compliance-, internen Kontroll- und Revisionssystems nach § 317 Abs. 4 HGB auf der Grundlage der IDW-Prüfungsstandards PS 980 ff. vornehmen sollte, muss differenziert betrachtet werden. Eine solch potenzielle Ausweitung des gesetzlichen Prüfungsgegenstands würde zu einer deutlichen Steigerung der jährlichen Prüfungsressourcen und -honorare führen. Bei hoher Komplexität und Internationalität des Geschäftsmodells ist jedoch eine zusätzliche Auftragsvergabe durch den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss sinnvoll.

### **Fokus auf die Zweckmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsbeurteilung durch den Aufsichtsrat**

Bei einer derart ausgeweiteten Pflichtprüfung durch den Abschlussprüfer könnte sich die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung durch den Aufsichtsrat auf eine kritische Würdigung der Prüfungsberichte im Regelfall reduzieren, wie der AKBR vorschlägt. Allerdings trifft den Aufsichtsrat weiterhin eine Zweckmäßigkeits- und Wirtschaftlichkeitsbeurteilung der Unternehmensberichterstattung, da der Abschlussprüfer keine umfassende Geschäftsführungsprüfung durchführt. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass neben der Bilanzpolitik im Rahmen der Finanzberichterstattung erhebliche Ermessensspielräume bei der ESG- und steuerlichen Berichterstattung bestehen. So erwarten die Stakeholder u.a., dass die Überwachungsinstanzen das Greenwashing-Risiko als positive Lücke zwischen Umweltberichterstattung und tatsächlicher Umwelleistung und das Ausmaß aggressiver Steuervermeidung reduzieren. Dies setzt eine neue intensive Stufe der Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, aber eben entlang der jeweiligen spezifischen Verantwortung und den damit auch zugänglichen Ressourcen voraus.

### **Fazit**

Die steigende Anzahl der Unternehmensberichte für PIEs in den letzten Jahren führt zu neuen Herausforderungen für die Aufsichtsratsaktivität. Die Ausweitung der Prüfungspflichten des Aufsichtsrats in Bezug auf die ESG- und steuerliche Berichterstattung ohne eine gleichzeitige gesetzliche Anhebung der Prüfungspflichten des Abschlussprüfers würde regelmäßig eine zeitliche und fachliche Überforderung im Aufsichtsrat nach sich ziehen. Daher wäre eine gesetzliche Erweiterung des Prüfungsgegenstands um die inhaltliche Würdigung der Erklärung zur Unternehmensführung, des Vergütungsberichts, des Nachhaltigkeitsberichts und des Ertragsteuerinformationsberichts, idealerweise integriert, durch den Abschlussprüfer zu empfehlen (vgl. *Velte/von Werder*, DB 2022 S. 1593). Flankierend könnten die internen Corporate-Governance-Systeme unter eine externe Prüfungspflicht fallen. Auf dieser Basis müsste sich der Aufsichtsrat perspektivisch mit einer kritischen Durchsicht der Prüfungsberichte bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung und der Erörterung dazu mit dem Abschlussprüfer überwachend befassen und sich auf die eigene Wirksamkeits- und Zweckmäßigkeitsprüfung der Unternehmensberichterstattung konzentrieren.