TRENDWATCH » EXTERNES REPORTING

IDW POSITIONSPAPIER ZU **BESTANDTEILEN DER EXTERNEN BERICHTERSTATTUNG UND ZUR REICHWEITE IHRER PRÜFUNG** (STAND: 08.02.2018)

IDW

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER

Das IDW Positionspapier „Externes Reporting“ basiert insbesondere auf den beiden folgenden Beiträgen:

- SACK/SIEGEL, Bestandteile des externen Reporting – Status quo und ein Blick in die nahe Zukunft, IDW Life 11/2017 (Kap. 1.)
- NAUMANN/SIEGEL, Reichweite der Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR – Wer prüft eigentlich was in welchem Umfang?, WPg 20/2017 (Kap. 3.)

Dieses Positionspapier wurde von den Mitgliedern der IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ verabschiedet.

Ansprechpartner:

Dr. Daniel P. Siegel
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Postfach 320580
40420 Düsseldorf
siegel@idw.de

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2018.

INHALTSVERZEICHNIS

Vorbemerkungen 4

1. Bestandteile des externen Reportings 6

1.1. Aufbau der Untersuchung 6
1.1.1. Betrachtete Berichtselemente 6
1.1.2. Abgrenzung von Begriffen 7
1.1.3. Gebildete Cluster von Unternehmensmerkmalen 8
1.2. Untersuchungsergebnisse 9
1.2.1. Status quo der Bestandteile des externen Reportings nach Unternehmensmerkmalen 9
1.2.2. Neue Bestandteile des externen Reportings 10

2. Verortung von Unternehmensberichten 14

2.1. Verortung der Status quo-Berichtselemente 14
2.2. Verortung der neuen Berichtselemente 15

3. Reichweite der Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR 17

3.1. Untersuchte Fallgestaltungen 17
3.2. Auswertungen 17
3.2.1. Übersicht 17
3.2.2. Erläuterung wesentlicher Untersuchungsergebnisse 18

4. Fazit 26

VORBEMERKUNGEN

Wir erleben derzeit eine Inflation neuer Bestandteile der externen Unternehmensberichterstattung. Dies belegt bereits ein Blick auf das Jahr 2017, in dem z.B. die ersten Zahlungsberichte offengelegt worden sind und das CSR-Reporting ebenso wie die Pflicht zur Erstellung des Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit gesetzlich verankert worden ist.

Dabei ist für jedes Berichtselement genau zu prüfen, ob das jeweilige Unternehmen von der Berichtspflicht betroffen ist – denn vielfach sind unterschiedliche Unternehmensmerkmale für die Beurteilung einer Berichterstattungspflicht relevant.

Darüber hinaus werden viele Berichtselemente nicht im Lagebericht veröffentlicht, obwohl sie grundsätzlich Bestandteil des Lageberichts sind. Ein aktuelles Beispiel dafür bildet das neue CSR-Reporting, welches bspw. auch in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht auf der Internetseite der Gesellschaft erfolgen kann, sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung Bezug nimmt. Je nach Nutzung der gesetzlich bestehenden Möglichkeiten der Verortung von Berichten finden Interessierte daher relevante Berichte nicht zwingend im Bundesanzeiger, sondern insbesondere auf der Internetseite der Unternehmen. Ferner werden unterschiedliche Unternehmen in einem abweichenden Umfang von den Verortungsmöglichkeiten Gebrauch machen. Darüber hinaus kann ein Unternehmen ggf. im Zeitablauf den Ort der Veröffentlichung der Berichte unter Nutzung bestehender Wahlrechte ändern.

Die meisten Berichtselemente werden aber im Geschäftsbericht, also in nur einem Dokument, bzw. gemeinsam oder in zeitlicher Nähe mit dem Abschluss und Lagebericht des Unternehmens veröffentlicht. Diese Nähe der unterschiedlichen Berichtselemente zueinander ist indes nicht gleichzusetzen mit dem Umfang bzw. der Reichweite, in welcher unabhängige Dritte, insbesondere Wirtschaftsprüfer, die unterschiedlichen Informationen vor ihrer Veröffentlichung untersucht haben. Geprüfte und ungeprüfte Berichtselemente gehen daher fließend und für den externen Adressaten beim Lesen kaum erkennbar ineinander über. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber unterschiedliche Reichweiten der Prüfung einzelner Berichtselemente vorgeschrieben hat. Die Berichtsadressaten können leicht den Überblick verlieren und ungeprüfte als geprüfte Angaben erachten.

Das vorliegende Positionspapier soll daher die aktuellen und neuen Bestandteile der externen Berichterstattung näher beleuchten. Es setzt sich mit dem jeweiligen Anwendungsbereich (Kap. 1.), den Offenlegungsmöglichkeiten (Kap. 2.) und der Reichweite der (inhaltlichen) Prüfungspflichten (Kap. 3.) in Bezug auf die einzelnen vorgeschriebenen Berichtselemente auseinander. Betrachtet werden dabei aus Gründen der Übersichtlichkeit nur nicht regulierte Branchen.

Aufsichtsräte, Geschäftsleitung, Wirtschaftsprüfer, Investoren und sonstige Betroffene und Interessierte sollen mit dem Positionspapier unterstützt werden, in der heutigen schnelllebigen Zeit den Überblick zu bewahren.

Die Hinweise in diesem Papier reflektieren den Erkenntnis- und Diskussionsstand zum Zeitpunkt seiner Veröffentlichung.

1. BESTANDTEILE DES EXTERNEN REPORTINGS

1.1. AUFBAU DER UNTERSUCHUNG

1.1.1. Betrachtete Berichtselemente

Im Folgenden werden zunächst bereits bestehende Berichtselemente aufgelistet und den Kategorien „Abschluss“, „Lagebericht“ und „separater Bericht“ zugeordnet. Darauffolgend werden neue Berichte in die Kategorien eingeordnet und kurz erläutert. Ohne explizit darauf zu verweisen, betreffen die genannten Berichtselemente ggf. ihre Äquivalente auf Konzernebene.

	Abschluss	Lagebericht	Separater Bericht
Status quo	Bilanz	Grundlagen des Konzerns	Versicherung der gesetzlichen Vertreter
	GuV, OCI	Wirtschaftsbericht	Zahlungsbericht
	Anhang	Prognose-, Chancen- und Risikobericht	Bericht des Aufsichtsrats
	Kapitalflussrechnung	Risikobericht in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten	
	Eigenkapitalspiegel	Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Rechnungslegungsprozess	
	Segmentberichterstattung	Übernahmerelevante Angaben	Bericht des Vorstands zu den übernahmerelevanten Angaben
		Vergütungsbericht	
		Erklärung zur Unternehmensführung	Corporate Governance Bericht
		Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht	
	Unterjährige Finanzinformationen		

Übersicht 1: Bestandteile des externen Reportings – Status quo

	Lagebericht	Separater Bericht
Neu	CSR-Bericht	Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit
	Diversitätskonzept (Ergänzte Erklärung zur Unternehmensführung)	Bericht über Konfliktmineralien
	Vergütungspolitik / geänderter Vergütungsbericht (nach geänderter Aktionärsrechterichtlinie)	

Übersicht 2: Neue Bestandteile des externen Reportings

1.1.2. Abgrenzung von Begriffen

Die Pflicht zur Erstellung von Berichtselementen richtet sich teilweise nach den verwandten und nicht so leicht abzugrenzenden Merkmalen „Kapitalmarktorientierung“, „Börsennotierung“ und „Inlandsemittent“. Daher werden diese Begriffe im Folgenden kurz definiert und voneinander abgegrenzt.

Kapitalmarktorientierung

Eine Gesellschaft ist nach § 264d HGB kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Das WpHG konkretisiert diese Anforderungen.

Unter einem *organisierten Markt* ist ein im Inland oder in der EU bzw. im EWR betriebenes oder verwaltetes, durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System zu verstehen, das die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, die zu einem Vertrag über den Kauf dieser Finanzinstrumente führt.

In Deutschland erfüllt der regulierte Markt die Voraussetzungen eines organisierten Marktes im Sinne des WpHG – der Freiverkehr (bzw. der Open Market an der Frankfurter Wertpapierbörse) dagegen nicht.

Als *Wertpapiere* gelten insbesondere

- Aktien,
- andere Anteile, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten, und
- Schuldtitel, vor allem Genussscheine und Inhaberschuldverschreibungen.

Damit können neben AG, KGaA und SE z.B. auch GmbH oder GmbH & Co. KG kapitalmarktorientiert sein, wenn sie bspw. Genussscheine emittieren.

Börsennotierung

Nach § 3 Abs. 2 AktG wird unter einer börsennotierten AG eine AG verstanden, deren Aktien zu einem Markt zugelassen sind, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist. Diese Regelung gilt analog für KGaA und SE.

Daher gilt: Eine AG, die nur Schuldtitel an einem organisierten Markt ausgegeben hat, ist nicht börsennotiert, wohl aber kapitalmarktorientiert, wenn dies an einer Börse in der EU bzw. im EWR geschehen ist. Eine AG, die dagegen Aktien nur an einer regulierten Börse außerhalb der EU bzw. des EWR ausgegeben hat, ist börsennotiert, aber eben nicht kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB.[1]

Inlandsemittenten

Inlandsemittenten sind zum einen Emittenten, für die Deutschland der Herkunftsstaat ist, mit Ausnahme solcher Emittenten, deren Wertpapiere nicht im Inland, sondern lediglich in einem anderen Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR zugelassen sind, soweit sie in diesem anderen Staat gewissen Veröffentlichungs- und Mitteilungspflichten unterliegen. Zum anderen sind auch solche Unternehmen Inlandsemittenten, für die nicht Deutschland, sondern ein anderer Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR der Herkunftsstaat ist, deren Wertpapiere aber nur im Inland zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen sind.

Inlandsemittenten zeichnet im Vergleich zu den kapitalmarktorientierten bzw. börsennotierten Gesellschaften aus, dass sie einen spezifischen Inlandsbezug aufweisen und darüber hinaus auch Emittenten erfasst werden, die andere Finanzinstrumente, z.B. Geldmarktinstrumente und Derivate, auf einem organisierten Markt ausgeben.[2]

1.1.3. Cluster von Unternehmensmerkmalen

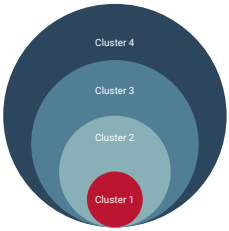
Die vielfältigen Berichtselemente werden im Folgenden in vier Cluster aufgegliedert. Ausgangspunkt der Betrachtung sind die für sämtliche Kaufleute relevanten Berichtselemente. Sie bilden das **Cluster 1**. Die Zahl der Berichtselemente wird in der Folge durch die Cluster höherer Ordnung Schritt für Schritt erhöht, indem immer weitergehende Anforderungen an die Unternehmensmerkmale gestellt werden. Aus diesem Ansatz ergibt sich, dass Unternehmen, die in Cluster höherer Ordnung fallen, auch die Berichtselemente der Cluster niedrigerer Ordnung berücksichtigen müssen.

Es werden die folgenden weiteren Cluster unterschieden:

- **Cluster 2**: Zusätzliche Berichtselemente, die von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften zu erstellen sind.

1 Vgl. Schmidt/K. Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkomm., 11. Aufl. 2018, § 264d HGB, Tz. 6.

2 Vgl. Reiner, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, § 264d HGB, Tz. 4.



- **Cluster 3**: Zusätzliche Berichtselemente, die von sämtlichen kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften sowie Inlandsemittenten von Schuldtiteln zu erstellen sind.
- **Cluster 4**: Zusätzliche Berichtselemente, die grundsätzlich nur von ggf. kapitalmarktorientierten oder börsennotierten Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und/oder Societas Europaea sowie von Inlandsemittenten mit entsprechender Rechtsform zu erstellen sind.

1.2. UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE

1.2.1. Status quo der Bestandteile des externen Reportings nach Unternehmensmerkmalen

Die in der folgenden Übersicht genannten Berichtselemente betreffen ggf. die korrespondierenden Berichtselemente auf Konzernebene.

Cluster-Nr.	Abschluss	Lagebericht	Separater Bericht
1 **Alle Kaufleute**	Bilanz GuV		
2 **KapG und §264a-HGB-Gesellschaften**	Anhang	Grundlagen des Konzerns Wirtschaftsbericht Prognose-, Chancen- und Risikobericht Risikobericht in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten	Zahlungsbericht Vgl. Kap. 1.2.2.
3 **Kapitalmarkt-orientiert bzw. Inlandsemittent (Schuldtitel)**	Kapitalflussrechnung[1] Eigenkapitalspiegel[1] Segmentberichterstattung[2] Unterjährige Finanzinformationen[4]	Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Rechnungslegungsprozess Unterjährige Finanzinformationen[4]	Versicherung der gesetzlichen Vertreter (Bilanzeid/Lageberichtseid)[3]
4 **Börsennotierte/ kapitalmarkt-orientierte AG, KGaA, SE**		Übernahmerelevante Angaben[5] Vergütungsbericht (nur börsennotierte AG/SE) Erklärung zur Unternehmensführung[7] Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht	Bericht des Vorstands zu den übernahmerelevanten Angaben Bericht des Aufsichtsrats Corporate Governance Bericht[6]

1 Wenn die Gesellschaft nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist (nach IFRS Pflichtbestandteil).
2 freiwillig (nach HGB; nach IFRS: Pflicht bei Börsennotierung).
3 betrifft alle Inlandsemittenten. Ausgenommen sind Gesellschaften die keine Aktien, sondern nur Schuldtitel mit einer Mindeststückelung von 100.000 EUR begeben.
4 betrifft Inlandsemittenten. Ausgenommen sind bspw. in Bezug auf die Erstellung von Halbjahresfinanzberichten Inlandsemittenten, die Schuldtitel emittieren, die unter § 2 Abs. 1 Nr. 2 WpHG fallen oder die ein zumindest bedingtes Recht auf den Erwerb von Wertpapieren nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 WpHG begründen.
5 AG/KGaA/SE, die einen organisierten Markt durch von ihnen ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen.
6 Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex.
7 betrifft in Bezug auf die Angaben zur Frauenquote auch andere Rechtsformen.

Übersicht 3: Zuordnung der Berichtselemente zu den vorgegebenen Clustern

1.2.2. Neue Bestandteile des externen Reportings

Zahlungsbericht

Zahlungsberichte waren erstmals für ein nach dem 23.07.2015 beginnendes Geschäftsjahr zu erstellen. Die ersten Zahlungsberichte sind 2017 veröffentlicht worden. Berichtspflichtig sind große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder den Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Dies betrifft beispielsweise Tätigkeiten auf dem Gebiet der Exploration, Entdeckung, Weiterentwicklung und Gewinnung von Mineralien, Erdöl- oder Erdgasvorkommen. Darüber hinaus ist ein Mutterunternehmen zur Erstellung von Konzernzahlungsberichten selbst dann verpflichtet, wenn nicht das Mutterunternehmen selbst, sondern lediglich eines seiner Tochterunternehmen eine solche Tätigkeit ausübt. Der Zahlungsbericht umfasst – aufgegliedert nach sieben Zahlungsgründen und nach Projekten – die an staatliche Stellen geleisteten Zahlungen. Diese Angaben sind für jeden Staat zu machen. Das folgende Beispiel stammt aus dem aktuellen Zahlungsbericht 2016 der K+S AG (Seite 6) und betrifft lediglich Zahlungen an staatliche Stellen in Deutschland:

DEUTSCHLAND

in Euro	Steuern[1]	Nutzungsentgelte[2]	Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren[3]	Gesamt
HCC-Hessisches Competence Center, Wiesbaden, Hessen				**1.007.842**
Neuhof-Ellers	–	–	431.331	431.331
Werra	–	–	576.511	576.511
Landeshauptstadt Hannover, Hannover, Niedersachsen				**355.164**
Nicht-projektbezogene Zahlungen	355.164	–	–	355.164
Landeshauptkasse Sachsen-Anhalt, Dessau-Roßlau, Sachsen-Anhalt				**205.376**
Bernburg	–	118.596	–	118.596
Zielitz	–	86.780	–	86.780
Samtgemeinde Grasleben, Grasleben, Niedersachsen				**591.735**
Braunschweig-Lüneburg	591.735	–	–	591.735
Stadt Bernburg, Bernburg, Sachsen-Anhalt				**1.452.246**
Bernburg	1.452.246	–	–	1.452.246
Stadt Rheinberg, Rheinberg, Nordrhein-Westfalen				**1.366.974**
Borth	1.366.974	–	–	1.366.974
Gesamt	**3.766.119***	**205.376**	**1.007.842**	**4.979.336**

[1] Gemäß § 341r Nr. 3 b) HGB.
[2] Gemäß § 341r Nr. 3 c) HGB.
[3] Gemäß § 341r Nr. 3 f) HGB.

Übersicht 4: Beispiel aus dem Zahlungsbericht 2016 der K+S AG

Das IDW hat zur Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten den Praxishinweis 1/2017 veröffentlicht.

CSR-Bericht

Der Gesetzgeber hat mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz bestimmte große kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtet, ihre Lageberichte künftig um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern. Alternativ können die Unternehmen auch einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts offenlegen. Die Berichte sind erstmals für Geschäftsjahre zu erstellen, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Die Erklärung bezieht sich zumindest auf Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Zu diesen Aspekten sind Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeiten auf diese Aspekte erforderlich sind.

In diesem Zusammenhang hat die EU-Kommission Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen veröffentlicht. Diese berücksichtigen weitgehend auch die im Juli 2017 beim G20-Gipfel präsentierten Empfehlungen der vom Finanzstabilitätsrat FSB eingesetzten Arbeitsgruppe zur Offenlegung von Risiken des Klimawandels.

Das IDW hat am 19.06.2017 ein Positionspapier zur nichtfinanziellen Berichterstattung veröffentlicht. Im September 2017 hat das DRSC einen Änderungsstandard verabschiedet, mit dem DRS 20 „Konzernlagebericht“ an die neuen gesetzlichen Bestimmungen angepasst wird.

Erweiterung der Erklärung zur Unternehmensführung

Im Laufe der Zeit wurde die Erklärung zur Unternehmensführung stetig erweitert, wie die folgende Übersicht veranschaulicht:

Nr. 1 (BilMoG)	» Entsprechenserklärung nach § 161 AktG	2009
Nr. 2 (BilMoG)	» Unternehmensführungspraktiken	2009
Nr. 3 (BilMoG)	» Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie Zusammensetzung und Arbeitsweise der Ausschüsse	2009
Nr. 4 (FührposGleichberG)	» Angaben zur Frauenquote (Zielgrößen und -Erreichung)	2015
Nr. 5 (FührposGleichberG)	» Angaben zur Einhaltung der Mindestquoten bei der Besetzung des Aufsichtsrats	2015
Nr. 6 (CSR-RiLi-UmsG)	» Angaben zum Diversitätskonzept ! neu	2017

Übersicht 5: Entwicklung der Erklärung zur Unternehmensführung

Neu hinzugekommen sind mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz nunmehr Angaben zum Diversitätskonzept. Hiernach haben große börsennotierte AG, KGaA bzw. SE das Diversitätskonzept zu beschreiben, welches im Hinblick auf die Zusammensetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- oder Berufshintergrund verfolgt wird. Zudem sind die Ziele des Konzepts, inklusive einer Angabe von Ausmaß und Zeitbezug der Ziele, sowie die Art und Weise der Umsetzung und die im Geschäftsjahr erreichten Ergebnisse anzugeben. Sofern kein Diversitätskonzept verfolgt wird, ist dies zu erläutern.

Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit

Sämtliche Unternehmen, die nach § 264 HGB lageberichtspflichtig sind und mehr als 500 Beschäftigte aufweisen, haben erstmals in 2018 den sog. Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit zu erstellen.[3] In dem Bericht sind zum einen Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkung und zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer darzustellen. Zum anderen sind nach Geschlecht aufgeschlüsselte Angaben zur durchschnittlichen Gesamtzahl der Beschäftigten und zur durchschnittlichen Zahl der Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten erforderlich.

Vergütungspolitik und Vergütungsbericht

Die Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie vom 17.05.2017 sieht u.a. vor, dass AG/SE eine Vergütungspolitik in Bezug auf die Mitglieder der Unternehmensleitung erarbeiten, über die Aktionäre entweder mit empfehlendem oder aber sogar mit verbindlichem Charakter (Mitgliedstaaten-Wahlrecht) abstimmen sollen. Darüber hinaus umfasst die Richtlinie Vorgaben von Informationen für den Vergütungsbericht. Die Bestimmungen gehen in Teilen über die aktuellen Regelungen des HGB, DRS 17 und des DCGK zu Angaben zur Vorstandsvergütung hinaus. Darüber hinaus ist vorgesehen, dass die Kommission zur Sicherstellung der Harmonisierung Leitlinien zur Präzisierung der standardisierten Darstellung der Informationen erlassen wird.

Die Aktionärsrechterichtlinie-Änderungsrichtlinie ist bis zum 10.06.2019 durch die Mitgliedstaaten umzusetzen.

Bericht über Konfliktmineralien

In der Verordnung (EU) 2017/821 vom 17.05.2017 werden Vorgaben zur Erfüllung von Sorgfaltspflichten in der Lieferkette für Unionseinführer von Mineralien (Zinn,

3 Vgl. hierzu die Berichterstattung zur 250. HFA-Sitzung, IDW Life 2/2018.

Tantal, Wolfram, deren Erze und Gold) aus Konflikt- und Hochrisikogebieten, z.B. DR Kongo, festgelegt. Die Pflichten richten sich an alle betroffenen Unionseinführer unabhängig von der Unternehmensgröße. Zu den Maßnahmen der EU-Kommission gehören beispielsweise

- die Festlegung und Veröffentlichung der Lieferkettenpolitik,
- eine Lieferketten-Risikobewertung,
- Third-Party-Audits, inklusive Prüfungen des Managementsystems und des Risikomanagementsystems,
- jährliche Veröffentlichungen von Berichterstattungen über Strategien und Verfahren.

Die Maßnahmen gelten ab dem 01.01.2021. Die EU-Kommission wird hierzu unverbindliche Leitlinien in Form eines Handbuchs ausarbeiten.

2. VERORTUNG VON UNTERNEHMENSBERICHTEN

2.1. VERORTUNG DER STATUS QUO-BERICHTSELEMENTE

Nach § 325 HGB sind der Abschluss und der Lagebericht, ebenso wie der Bericht des Aufsichtsrats und die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG (Teil der Erklärung zur Unternehmensführung) beim Bundesanzeiger einzureichen und bekannt machen zu lassen. Die Berichtsadressaten haben daher über den Bundesanzeiger grundsätzlich Zugriff auf die in Übersicht 1 in Kap. 1. dargestellten Status quo-Berichtselemente, welche dem Abschluss und Lagebericht zugeordnet sind.

Abweichend von diesem Grundsatz können Unternehmen die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB bzw. ggf. § 315d HGB i.V.m. § 289f HGB auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich machen, wenn aus dem Lagebericht auf die Internetseite verwiesen wird. Die Erklärung nach § 161 AktG ist dabei – unabhängig von einer möglichen Abgabe direkt im Lagebericht bzw. ggf. einer separaten Veröffentlichung im Bundesanzeiger – immer (auch) auf der Internetseite dauerhaft zugänglich zu machen (§ 161 Abs. 2 AktG). Der (separate) Corporate Governance Bericht soll nach Ziffer 3.10 des DCGK im Zusammenhang mit der Erklärung zur Unternehmensführung veröffentlicht werden.

In Bezug auf die in Kap. 1. dargestellten separaten Berichte wird neben dem Bericht des Aufsichtsrats grundsätzlich auch die Versicherung der gesetzlichen Vertreter gemeinsam mit dem Abschluss und Lagebericht im Bundesanzeiger offengelegt.[4] Zudem sind die gesetzlichen Vertreter der Unternehmen nach § 341w HGB verpflichtet, ihre Zahlungsberichte im Bundesanzeiger bekannt machen zu lassen.

Der Bericht des Vorstands zu den übernahmerelevanten Angaben nach § 176 Abs. 1 Satz 1 AktG ist dagegen gemäß § 124a Satz 1 Nr. 3 AktG auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen.

Der Halbjahresfinanzbericht ist nach § 115 Abs. 1 Satz 1 WpHG grundsätzlich unverzüglich, spätestens drei[5] Monate nach Ablauf des Berichtszeitraums der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Vor der Veröffentlichung des Halbjahresfinanzbe-

4 Die Versicherung der gesetzlichen Vertreter wird in § 325 Abs. 2a HGB explizit genannt.

5 Nach Ziffer 7.1.2 des DCGK sollen die verpflichtenden unterjährigen Finanzinformationen innerhalb von 45 Tagen nach Ende des Berichtszeitraums öffentlich zugänglich sein.

richts muss das Unternehmen eine Bekanntmachung darüber veröffentlichen, ab welchem Zeitpunkt und unter welcher Internetadresse der Bericht zusätzlich zu seiner Verfügbarkeit im Unternehmensregister öffentlich zugänglich ist.

2.2. VERORTUNG DER NEUEN BERICHTSELEMENTE

CSR-Bericht

Nach § 289b Abs. 1 HGB bzw. § 315b Abs. 1 HGB haben bestimmte Unternehmen ihren Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern. Die Veröffentlichung der Erklärung würde also im Bundesanzeiger (im bekannt gemachten Lagebericht) erfolgen. Alternativ können die Unternehmen einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen, wenn dieser zusammen mit dem Lagebericht im Bundesanzeiger öffentlich zugänglich gemacht wird oder die Veröffentlichung des gesonderten Berichts auf der Internetseite des Unternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag und mindestens für zehn Jahre erfolgt, sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt (§ 289b Abs. 3 HGB bzw. § 315b Abs. 3 HGB).

Diversitätskonzept

Die Angaben zum Diversitätskonzepts sind Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung. Für diese Angaben gilt daher das in Kap. 2.1. beschriebene Verortungswahlrecht. Dabei ist zu beachten, dass dieses Wahlrecht in Bezug auf die gesamten Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung einheitlich auszuüben ist.

Vergütungspolitik / geänderter Vergütungsbericht

Die geänderte Aktionärsrechterichtlinie sieht zum einen vor, dass die Vergütungspolitik[6] nach der Abstimmung über sie in der Hauptversammlung zusammen mit dem Datum und den Ergebnissen der Abstimmung unverzüglich auf der Website der Gesellschaft veröffentlicht wird und dort mindestens für die Dauer ihrer Gültigkeit kostenfrei öffentlich zugänglich bleibt (Artikel 9a Abs. 7 der geänderten Richtlinie). Analog wird auch in Bezug auf den geänderten Vergütungsbericht gefordert, dass dieser nach der Hauptversammlung auf der Website kostenfrei zehn Jahre lang öffentlich zugänglich bleibt (Artikel 9b Abs. 5 der geänderten Richtlinie)

6 Vgl. hierzu Kap. 1.2.2.

Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit

Nach § 22 Abs. 4 EntgTranspG ist der Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit dem Lagebericht als Anlage beizufügen und im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Bericht über Konfliktmineralien

Nach Artikel 7 Abs. 3 der VO (EU) 2017/821 ist der Bericht über Konfliktmineralien jährlich öffentlich und in möglichst breitem Rahmen, auch über das Internet, zu veröffentlichen.

3. REICHWEITE DER PRÜFUNGSPFLICHTEN VON AUFSICHTSRAT, ABSCHLUSSPRÜFER UND DPR

3.1. UNTERSUCHTE FALLGESTALTUNGEN

Für jedes Berichtselement wird in einem ersten Schritt (Fall 1) untersucht, ob es Gegenstand der Prüfung durch den Aufsichtsrat (AR) nach § 171 AktG ist. Im zweiten Schritt (Fall 2) wird geprüft, ob der jeweilige Bericht nach § 317 HGB inhaltlich vom Abschlussprüfer (AP) zu prüfen ist oder ob der Prüfer zumindest das Vorhandensein der Informationen prüfen muss. Im dritten Schritt (Fall 3) wird die Reichweite der Prüfungsmöglichkeiten der DPR gemäß § 342b HGB dargestellt. Darauffolgend wird die Reichweite der Prüfungspflichten von Abschlussprüfer und DPR verglichen (Fall 4) und ferner die Prüfungsintensität je Berichtselement bei gemeinsamer Betrachtung der Prüfungspflichten von DPR und Abschlussprüfer (Fall 5) sowie unter Ergänzung der Prüfungspflichten des Aufsichtsrats (Fall 6) analysiert. Hierzu werden „Ampelsysteme“ (hellgrau/++, mittelgrau, dunkelgrau) genutzt. Die Ampelsysteme haben in den jeweiligen Fällen die folgende Bedeutung:

Fall		Hellgrau/++	Mittelgrau	Dunkelgrau
1	Aufsichtsrat (AR)?	Prüfung nach § 171 AktG	Erörterung mit Vorstand nach DCGK	Keine Prüfung nach § 171 AktG
2	Abschlussprüfer (AP)?	Inhaltliche Prüfung nach § 317 HGB	Prüfung des Vorhandenseins nach § 317 HGB	Keine Prüfung nach § 317 HGB
3	DPR?	Inhaltliche Prüfung	Prüfung des Vorhandenseins	Keine Prüfung
4	AP versus DPR	Selber Scope von AP und DPR	AP prüft, DPR prüft nicht	DPR prüft, AP prüft nicht
5	AP und DPR	Inhaltliche Prüfung durch AP und DPR	Inhaltliche Prüfung durch AP oder DPR	Keine inhaltliche Prüfung durch AP oder DPR
6	AR, AP und DPR	Inhaltliche Prüfung durch AR, AP und DPR	Inhaltliche Prüfung durch AR oder AP oder DPR	Keine inhaltliche Prüfung

Übersicht 6: Fallgestaltungen zur Reichweite der Prüfungspflichten

3.2. AUSWERTUNGEN

3.2.1. Übersicht

In der folgenden Übersicht wird die Reichweite der Prüfung in den untersuchten Fallgestaltungen je Berichtselement entsprechend der in Kap. 3.1. vorgestellten „Ampelsysteme“ visualisiert. Die dargestellten Untersuchungsergebnisse werden in den Folgekapiteln erläutert.

Berichtselement	Fall1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5	Fall 6
	AR?	AP?	DPR?	AP versus DPR	AP und DPR	AR, AP und DPR
Elemente des Abschlusses	++	++	++	++	++	++
Elemente des Lageberichts, soweit im Folgenden nicht separat aufgeführt	++	++	++	++	++	++
Vergütungsbericht*	++	++	++	++	++	++
Erklärung zur Unternehmensführung				++		
Corporate-Governance-Bericht				++		
Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht**	++	++	++	++	++	++
Versicherung der gesetzlichen Vertreter				++		
Bericht des Vorstands zu den übernahmerelevanten Angaben				++		
Bericht des Aufsichtsrats				++		
Zahlungsbericht			++			
Unterjährige Finanzinformationen			++			
CSR-Bericht	++			++		
Diversitätskonzept (ergänzte Erklärung zur Unternehmensführung)				++		
Vergütungspolitik/geänderter Vergütungsbericht (nach geänderter Aktionärsrechterichtlinie)	++			++		
Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit				++		
Bericht über Konfliktmineralien				++		

* Soweit Empfehlungen des DCGK zu „freiwilligen" Angaben zur Vergütung im Lagebericht führen, sind diese sog. lageberichtsfremden Angaben grundsätzlich in die Prüfung des Lageberichts durch den Abschlussprüfer einzubeziehen. Sie sind allerdings nicht Pflichtbestandteil der Abschlussprüfung nach § 317 HGB, wenn das Unternehmen die Angaben eindeutig von den lageberichtstypischen Angaben abgrenzt; vgl. *IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345)* (Stand: 10.07.2017), Tz. 22.

** Der Vorstand einer abhängigen Gesellschaft hat nach § 312 AktG einen Bericht über die Beziehungen der Gesellschaft zu verbundenen Unternehmen aufzustellen, sofern kein Beherrschungsvertrag besteht. Am Schluss des Berichts hat der Vorstand eine sog. Schlusserklärung nach § 312 Abs. 3 AktG abzugeben. Diese Erklärung ist gemäß § 312 Abs. 3 Satz 3 AktG auch in den Lagebericht aufzunehmen. Als Bestandteil des Lageberichts ist die Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht auch Gegenstand der Prüfung des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers sowie potenzieller Prüfungsgegenstand der DPR. Darüber hinaus ist auch der Abhängigkeitsbericht als solcher Gegenstand einer inhaltlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer nach § 313 AktG sowie durch den Aufsichtsrat nach § 314 AktG.

Übersicht 7: Reichweite der Prüfungspflichten

3.2.2. Erläuterung wesentlicher Untersuchungsergebnisse

3.2.2.1. Grundsätzlicher Gleichklang des Prüfungsgegenstands von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR

Im Fokus der Untersuchung steht die vergleichende Betrachtung der Prüfungsgegenstände nach § 171 AktG für den Aufsichtsrat, nach § 317 HGB für den Abschlussprüfer und nach § 342b HGB für mögliche Kontrollen durch die DPR. Im Grundsatz ist von einem Gleichklang der jeweiligen Prüfungsgegenstände auszugehen: Für die drei betrachteten Gruppen sind sowohl die Berichtselemente des Abschlusses als auch die Bestandteile des Lageberichts Gegenstand ihrer Tätigkeiten.

Ausnahmen von einer inhaltlichen Prüfung dieser Berichtselemente durch den *Abschlussprüfer* sind gesetzlich geregelt und werden in den folgenden Abschnitten angesprochen. Der (potenzielle) Prüfungsumfang der *DPR-Kontrolle* orientiert sich grundsätzlich an den Vorgaben zum Gegenstand der Abschlussprüfung nach § 317 HGB – Ausnahmen von diesem Grundsatz bzw. Ergänzungen sind in § 342b HGB geregelt und werden ebenfalls im Folgenden erläutert.[7]

Die Prüfungspflichten nach § 171 AktG konkretisieren die generelle Aufgabe des *Aufsichtsrats* zur Überwachung des Vorstands nach § 111 Abs. 1 AktG im Hinblick auf die genannten Unternehmensinformationen.[8] § 171 AktG schafft damit einen regulatorischen Rahmen und betont die besondere Bedeutung der inhaltlichen Prüfung der genannten Berichte.[9] In Bezug auf diese Prüfungspflichten ist jedoch anerkannt, dass der Aufsichtsrat keine erneute Abschlussprüfung im Sinne von § 317 HGB durchführen muss.[10] Vielmehr basiert die Prüfung des Aufsichtsrats nach § 171 AktG grundsätzlich auf der Arbeit des Abschlussprüfers, die er begleitet und würdigt.[11] Der Aufsichtsrat nutzt daher die Erkenntnisse und Einschätzungen seines Abschlussprüfers – soweit möglich – zur Bildung seines eigenen Prüfungsurteils.[12] Soweit der Aufsichtsrat im Rahmen seiner Prüfung nach § 171 AktG nicht auf die Arbeit seines Abschlussprüfers zurückgreifen kann, weil Letzterer beispielsweise wie bei CSR-Berichten nicht zu einer inhaltlichen Prüfung verpflichtet ist und auch keine freiwillige Prüfung beauftragt wird, hat der Aufsichtsrat durch andere Maßnahmen sicherzustellen, dass die betroffenen Berichte die Anforderungen an ihre Rechtmäßigkeit erfüllen.

Bereits ein kurzer Blick in die Übersicht in Kap. 3.2.1. zeigt, dass eine Vielzahl von Berichtselementen keiner inhaltlichen Prüfung nach § 171 AktG durch den Aufsichtsrat, nach § 317 HGB durch den Abschlussprüfer und/oder nach § 342b HGB

7 Vgl. Blöink/Halbleib, Der Konzern 2017, S. 191; Begründung zum Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG), BT-Drucks. 15/3421, S. 13 f. Der Prüfungsmaßstab für die DPR ist allerdings nicht identisch mit den Vorgaben in § 317 HGB, insbesondere entfällt die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB.

8 Vgl. Waclawik, in: Hölters, Aktiengesetz, 3. Aufl., 2017, § 171 AktG, Tz. 1.

9 Vgl. Kirsch/Huter, WPg 2017, S. 1020.

10 Vgl. Hennrichs/Pöschke, in: Münchener Kommentar zum AktG, 4. Aufl., 2018, § 171 AktG, Tz. 35; IDW (Hrsg.), WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 15. Aufl., Düssekdorf 2017, Kap. B, Tz. 38.

11 Vgl. Hennrichs/Pöschke, in: Münchener Kommentar zum AktG, 4. Aufl., 2018, § 171 AktG, Tz. 15, 100 ff.

12 Vgl. Nonnenmacher/Wemmer/v. Werder, DB 2016, S. 2829.

durch die DPR unterliegt. Der Vollständigkeit halber soll indes nicht unerwähnt bleiben, dass dies nicht immer zwingend bedeutet, dass die betroffenen Berichtselemente überhaupt keine Beachtung finden. Der *Abschlussprüfer* ist beispielsweise nach E-ISA 720 (Revised)-DE[13] angehalten, bestimmte sog. sonstige Informationen zu lesen und in gewissen Grenzen auch zu würdigen.[14] Der Maßstab an die Prüfungsintensität ist jedoch vergleichsweise gering. Deshalb wird der Abschlussprüfer künftig nach E-ISA 720 (Revised)-DE, Tz. 21 ff., u.a. in einem separaten Abschnitt im Bestätigungsvermerk über die nicht geprüften sonstigen Informationen bzw. Berichtselemente berichten. Auch die *DPR* wird diese Berichte regelmäßig durchsehen, um eventuelle Anhaltspunkte für fehlende oder fehlerhafte Aussagen im Abschluss bzw. Lagebericht zu identifizieren. Zudem wird sich ggf. auch der *Aufsichtsrat* im Rahmen seiner sonstigen bzw. allgemeinen Überwachungspflichten mit diesen Berichtselementen beschäftigen.

3.2.2.2. Extern inhaltlich ungeprüfte Berichtselemente

Im Folgenden wird zunächst erläutert, welche Berichte weder einer Prüfungspflicht gemäß § 171 AktG durch den Aufsichtsrat noch einer inhaltlichen Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer unterliegen und auch nicht Prüfungsgegenstand einer DPR-Kontrolle sind.

Erklärung zur Unternehmensführung, inklusive der neuen Anforderungen an die Berichterstattung über das Diversitätskonzept

Im Fachschrifttum ist umstritten, ob lediglich der Vorstand (formale Betrachtung) oder Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB bzw. § 315d HGB abzugeben haben.[15] Eindeutig ist jedoch, dass die Erklärung zur Unternehmensführung Darlegungen umfasst, die nicht ohne den Aufsichtsrat (adäquat) erfolgen können.[16] Für die Zwecke dieser Analyse wird der Aufsichtsrat daher als Mit-Ersteller der Erklärung angesehen. Er kommt daher

13 International Standard on Auditing 720 (Revised) (Entwurf-DE) (E-ISA 720 (Revised)-DE), Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen (IDW Life 12/2017, S. 1272).

14 Vgl. E-ISA 720 (Revised)-DE, Tz. 14 ff.; Stibi/Kuhn, WPg 2014, S. 409.

15 Vgl. Paetzmann, in: Haufe HGB Bilanz Kommentar, hrsg. v. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, § 289a HGB, Tz. 7; Melcher/Mattheus, DB 2009, Beilage 5, S. 80; Gelhausen/Fey/Kämpfer, a.a.O., Kap. P, Tz. 20–23.

16 Vgl. Grottel, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., 2018, § 289f HGB, Tz. 36.

nicht als unabhängiger Prüfer der Angaben in Frage. Der Abschlussprüfer hat nach § 317 Abs. 2 Satz 6 HGB lediglich zu prüfen, ob die Angaben gemacht wurden. Gleiches gilt für die Tätigkeiten der DPR.

Corporate Governance Bericht

Nach Ziffer 3.10 des DCGK sollen Vorstand und Aufsichtsrat jährlich über die Corporate Governance berichten. Dieser Bericht soll im Zusammenhang mit der eben betrachteten Erklärung zur Unternehmensführung veröffentlicht werden. Wiederum kann der Aufsichtsrat als Mit-Ersteller nicht als unabhängiger Prüfer dieser Angaben fungieren. Ein inhaltlicher Prüfungsauftrag besteht auch nicht für den Abschlussprüfer oder die DPR.[17]

Versicherung der gesetzlichen Vertreter

Das Erfordernis der Unterzeichnung des Abschlusses nach § 245 HGB wird für bestimmte Unternehmen durch die Vorgaben in §§ 264 Abs. 2 Satz 3, 297 Abs. 2 Satz 4, 289 Abs. 1 Satz 5, 315 Abs. 1 Satz 5 HGB sowie nach §§ 114 Abs. 2 Nr. 3, 115 Abs. 2 Nr. 3, § 117 Nr. 1 WpHG um die Pflicht zur Abgabe des Bilanzeids und des Lageberichtseids (Versicherung der gesetzlichen Vertreter) ergänzt. Hierbei handelt es sich um einen separaten Bestandteil der Finanzberichterstattung, der daher auch nicht Gegenstand der Abschlussprüfung nach §§ 316 f. HGB ist und somit auch nicht der Prüfung durch die DPR unterliegt.[18] Auch der Aufsichtsrat ist nach § 171 AktG nicht zur Prüfung aufgefordert. Gleichwohl werden die externen Prüfer regelmäßig darauf achten, ob die Versicherungen abgegeben worden sind.

Bericht des Vorstands zu den übernahmerelevanten Angaben

Der Vorstand börsennotierter Gesellschaften hat der Hauptversammlung gemäß § 176 AktG einen erläuternden Bericht zu den übernahmerelevanten Angaben nach § 289a HGB bzw. § 315a HGB zugänglich zu machen. Im Unterschied zu den Pflichtangaben nach § 289a HGB bzw. § 315a HGB, die Bestandteil des Lageberichts sind und einer Prüfung durch Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR unterliegen, besteht keine gesetzliche Pflicht zu einer entsprechenden externen inhaltlichen Prüfung des erläuternden Vorstandsbericht zu diesen übernahmerelevanten Angaben.

17 Vgl. *IDW PS 345*, Tz. 22a.

18 Vgl. Winkeljohann/Schellhorn, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., 2018, § 264 HGB, Tz. 77.

Bericht des Aufsichtsrats

Der Aufsichtsrat hat nach § 171 Abs. 2 AktG u.a. schriftlich über das Ergebnis seiner Prüfung der Unternehmensinformationen zu berichten. Dieser Bericht ist kein Bestandteil von Abschluss und Lagebericht. Er unterliegt nicht der inhaltlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer oder durch die DPR.[19]

Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit

In der Begründung zum Gesetzesentwurf des EntgTranspG der Bundesregierung wird erläutert, dass der Entgeltbericht „nicht zu den Jahresabschlussunterlagen und zum Lagebericht [gehört], sodass die entsprechenden Vorschriften und damit verbundenen Rechtsfolgen insbesondere nach dem Handelsgesetzbuch nicht gelten". Damit möchte die Bundesregierung wohl klarstellen, dass der Bericht u.a. nicht Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist.[20] Mangels anders lautender Regelungen ist der Bericht grundsätzlich auch nicht (potenzieller) Prüfungsgegenstand einer DPR-Kontrolle. Auch die Vorgaben zu den Prüfungspflichten des Aufsichtsrats in § 171 AktG wurden nicht um die Prüfung des Berichts zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit ergänzt.

Bericht über Konfliktmineralien

Die konkrete Umsetzung der Vorgaben zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten in der Lieferkette für Unionseinführer von sog. Konfliktmineralien durch den deutschen Gesetzgeber ist noch offen. Für diese Analyse wird angenommen, dass der Bericht über Konfliktmineralien nicht Gegenstand des Lageberichts sein wird. Vor diesem Hintergrund bestünde keine inhaltliche Prüfungspflicht des Abschlussprüfers nach § 317 HGB bzw. der DPR nach § 342b HGB.

Zu beachten ist jedoch, dass die Einhaltung der

- Pflichten in Bezug auf das Managementsystem (nach Artikel 4 der Verordnung (EU) 2917/821),
- der Risikomanagementpflichten (Artikel 5) und
- der Berichtspflichten (Artikel 7)

durch unabhängige Dritte, also z.B. Wirtschaftsprüfer, zu prüfen ist.[21] Der Bericht über Konfliktmineralien hat dabei nach Artikel 7 Abs. 3 Satz 2 der Verordnung auch

19 Vgl. Schmidt/Almeling, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., 2018, § 317, Tz. 7.

20 Vgl. Berichterstattung über die 250. Sitzung des HFA, IDW Life 2/2018.

21 Vgl. Artikel 6 der Verordnung (EU) 2017/821.

einen zusammenfassenden Bericht der von Dritten durchgeführten Prüfungen mit Angabe des Namens der prüfenden Stelle zu umfassen.

3.2.2.3. Extern inhaltlich nur durch den Aufsichtsrat zu prüfende Berichtselemente

CSR-Bericht

Nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB ist durch den Abschlussprüfer nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde. Sofern ein gesonderter nichtfinanzieller Bericht erstellt wird, der nach § 289b Abs. 3 Satz 1 Nummer 2 Buchst. b HGB nicht zusammen mit dem Lagebericht offengelegt wird, hat der Abschlussprüfer vier Monate nach dem Abschlussstichtag ebenfalls nur zu prüfen, ob der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde (§ 317 Abs. 2 Satz 5 HGB). Auch die DPR prüft inhaltlich grundsätzlich nur das Vorhandensein des Berichts bzw. der Erklärung.

Dagegen hat der Aufsichtsrat nach § 171 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 AktG die nichtfinanzielle Erklärung bzw. den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu prüfen. Der Gesetzgeber verpflichtet den Aufsichtsrat also dazu, die nichtfinanzielle Berichterstattung mit derselben Intensität zu prüfen wie den Abschluss und den Lagebericht.[22] Die gesetzlich vorgeschriebene Reichweite der Prüfung des CSR-Reportings durch den Aufsichtsrat geht damit deutlich über die Prüfung des Vorhandenseins des Berichts durch den Abschlussprüfer (bzw. die DPR) hinaus. Zur Erfüllung seiner Prüfungspflichten kann der Aufsichtsrat eine freiwillige, externe inhaltliche Prüfung, z.B. durch den Abschlussprüfer, beauftragen (§ 111 Abs. 2 Satz 4 AktG). Sollte der Aufsichtsrat eine externe Prüfung anstreben, die die gleiche Prüfungssicherheit wie die gesetzliche Abschlussprüfung gewährleistet, wäre eine Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung mit hinreichender Sicherheit („reasonable assurance“) zu vereinbaren.[23]

22 Vgl. IDW, IDW Positionspapier zu den Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung, *https://www.idw.de/blob/101498/30d545b52d2fcc5d71a71035b8336a70/down-positionspapier-csr-data.pdf* (Stand: 26.09.2017), S. 7 f.; Kirsch/Huter, WPg 2017, S. 1017 ff.; Strenger/Schmidt, KPMG ACI Q3/2017, Sonderheft CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz; Gundel, WPg 2018, S. 108 ff.; a.A. Hennrichs, NZG 2017, S. 845 ff.

23 Vgl. IDW, a.a.O., S. 8.

Vergütungspolitik / Vergütungsbericht nach geänderter Aktionärsrechterichtlinie (Option des Gesetzgebers)

De lege lata finden sich Angaben zur Vergütung der Unternehmensorgane sowohl im Anhang als auch im Lagebericht. Diese Informationen sind damit Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung bzw. ggf. auch Prüfungsgegenstand der DPR-Kontrolle.[24]

Die (Mindest-)Vorgabe zur Reichweite der Prüfung des Vergütungsberichts nach Artikel 9b Abs. 5 Unterabsatz 1 der geänderten Aktionärsrechterichtlinie bleibt dagegen deutlich hinter den aktuellen Anforderungen zurück. So ist in der Richtlinie lediglich vorgegeben, dass der Abschlussprüfer zumindest zu prüfen hat, ob die verlangten Informationen zum Vergütungsbericht „zur Verfügung gestellt wurden".

Die konkrete Umsetzung der Vorgaben und Wahlrechte der Aktionärsrechterichtlinie-Änderungsrichtlinie durch den deutschen Gesetzgeber ist noch offen. Es ist grundsätzlich nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Reichweite der Prüfung der Angaben zum Vergütungsbericht im Vergleich zum aktuellen Recht begrenzen wird. Sollte er von dieser Möglichkeit wider Erwarten Gebrauch machen, würde dies zu einem weiteren Auseinanderfallen der Prüfungsgegenstände von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer bzw. DPR führen, da der Vergütungsbericht – sollte er auch weiterhin Bestandteil des Lageberichts bleiben – Gegenstand der Prüfung des Aufsichtsrats nach § 171 AktG bleiben dürfte (Artikel 9b Abs. 5 Unterabsatz 2 der geänderten Richtlinie 2017/36/EG).

3.2.2.4. Extern inhaltlich nur durch die DPR geprüfte Berichtselemente

Unterjährige Finanzinformationen

Nach § 115 Abs. 5 WpHG kann (Wahlrecht!) der verkürzte Halbjahresabschluss und der Zwischenlagebericht einer prüferischen Durchsicht durch den Abschlussprüfer unterzogen werden. Entsprechendes gilt für freiwillig erstellte Quartalsberichte nach § 115 Abs. 7 WpHG. Eine gesetzliche Pflicht zur Durchführung einer Prüfung entsprechend § 317 HGB oder einer prüferischen Durchsicht durch den Abschlussprüfer besteht daher nicht – auch nicht auf Basis der Vorgaben der Börsenordnung der Frankfurter Wertpapierbörse.

24 Vgl. aber Fußnote * in Übersicht 7.

Eine gesetzliche Prüfungspflicht der unterjährigen Finanzinformationen besteht ferner auch nicht (nach § 171 AktG) für Aufsichtsräte.[25] Hierzu regelt Ziffer 7.1.2 des DCGK lediglich, dass der Vorstand diese Informationen mit dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss vor der Veröffentlichung erörtern soll.

Die Prüfstelle prüft dagegen den zuletzt veröffentlichten verkürzten Abschluss und den zugehörigen Zwischenlagebericht. Dies gilt allerdings gemäß § 342b Abs. 2 HGB nur für Fälle, in denen konkrete Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften und ein öffentliches Interesse an der Prüfung vorliegen oder wenn ein Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) besteht. Der Umfang von der Prüfstelle geprüften unterjährigen Finanzinformationen ist daher gering.[26]

Zahlungsbericht

Weder § 171 AktG (für den Aufsichtsrat) noch § 317 HGB (für den Abschlussprüfer) beinhaltet eine Pflicht zur Prüfung von Zahlungsberichten, die nach §§ 341q ff. HGB erstellt wurden. Analog zur möglichen Prüfung von unterjährigen Finanzinformationen prüft die DPR allerdings zuletzt veröffentlichte Zahlungsberichte bzw. Konzernzahlungsberichte, soweit konkrete Anhaltspunkte und ein öffentliches Interesse an der Prüfung vorliegen oder auf Verlangen der BaFin. Vor diesem Hintergrund ist auch diesbezüglich davon auszugehen, dass der Umfang an Zahlungsberichten, die einer externen Prüfung unterliegen, gering sein wird.

25 Eine Prüfung der unterjährigen Finanzinformationen durch den Aufsichtsrat wird jedoch unter Orientierung an den Vorgaben des § 171 AktG teilweise im Fachschrifttum gefordert, vgl. Fuchs, NZG 2016, S. 1019.

26 In 2016 erfolgten lediglich drei Prüfungen von Halbjahresfinanzberichten (von 96 insgesamt abgeschlossenen Prüfungen). Vgl. DPR, Tätigkeitsbericht 2016, *http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2016/2016_tb.pdf* (Stand: 04.09.2017), S. 6.

4. FAZIT

- Wir erleben seit einiger Zeit eine Inflation von Berichtselementen.
- Dabei nutzt der Gesetzgeber vermehrt das Berichtsinstrument „Lagebericht“ zur Verankerung neuer Berichtspflichten.
- Neue Berichtspflichten, wie vor allem Zahlungsberichte, der Bericht über die Gleichstellung und Entgeltgleichheit sowie der Bericht über Konfliktmineralien zielen vermehrt auf die Präventionsfunktion des Reportings ab.
- Die EU-Kommission erarbeitet immer häufiger Leitlinien bzw. Handbücher zur Konkretisierung der Vorgaben in Richtlinien und Verordnungen, z.B. in Bezug auf das CSR-Reporting, die neuen Vorgaben zum Vergütungsbericht und zu den Sorgfaltspflichten für Unionseinführer von Konfliktmineralien.
- Diese neueren europäischen Vorgaben strahlen teilweise auch auf kleine Unternehmen im Inland aus.
- Betroffene sind daher aufgefordert, sich auf dem Laufenden zu halten und sich frühzeitig in die Diskussionen einzubringen – auch auf internationaler Ebene.
- Die Informationsversorgung von Betroffenen und Interessierten mit Unternehmensberichten ist gesetzlich weitgehend über den Bundesanzeiger sichergestellt.
- Es ist jedoch der Trend zu beobachten, alternativ eine Veröffentlichung von Informationen auf der Internetseite der Unternehmen zu ermöglichen. In diesem Fall ist grundsätzlich aus dem Bundesanzeiger (i.d.R. über einen Verweis im dort offengelegten Lagebericht) auf die relevante Internetseite zu verweisen.
- Auf europäischer Ebene wird die Entwicklung hin zu einer Sicherstellung der Veröffentlichung von Informationen auf der Website der Unternehmen durch aktuelle Rechtsakte unterstützt. Dies macht es indes erforderlich, dass Unternehmen die Informationen auf ihrer Website schnell auffindbar zur Verfügung stellen.
- Die bestehenden Wahlrechte hinsichtlich der Verortung der Veröffentlichung von Unternehmensberichten können im Zeitablauf und zwischen Unternehmen zu abweichenden Orten der Veröffentlichungen von denselben Berichtselementen führen.

- Eine Vielzahl von Bestandteilen des regelmäßigen externen Reportings unterliegt keiner inhaltlichen Pflichtprüfung. Dies gilt sowohl für bestehende Berichtspflichten, z.B. den Corporate Governance Bericht oder den Bericht des Aufsichtsrats, als auch für gesetzlich neu geregelte Berichte, z.B. den Entgelttransparenzbericht.
- Einzelne Berichte, die nicht Gegenstand der Abschlussprüfung sind, z.B. Zahlungsberichte, können potenziell zumindest einer Prüfung durch die DPR unterliegen. Die Kontrollen erfolgen allerdings nur anlassbezogen bei öffentlichem Interesse oder auf Verlangen der BaFin. Viele Prüfungen sind hier also nicht zu erwarten.
- Aus Sicht des Aufsichtsrats ist es problematisch, dass seine Prüfungspflichten teilweise, z.B. in Bezug auf die nichtfinanzielle Berichterstattung, über die Prüfungspflichten des Abschlussprüfers hinausgehen. Der Aufsichtsrat hat jedoch die Möglichkeit, eine externe inhaltliche Prüfung der Berichte zu beauftragen, z.B. durch seinen Abschlussprüfer.
- Aus Sicht eines Adressaten ist die in der Untersuchung festgestellte Reichweite der gesetzlichen Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer bzw. DPR in Bezug auf viele Berichtselemente unzureichend – für ihn gehen ungeprüfte und geprüfte Informationen aufgrund ihrer zeitlichen und weitgehend auch inhaltlichen Nähe mitunter fließend ineinander über.
- Transparenz schafft hier künftig der neue Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, in dem u.a. in einem separaten Abschnitt auf sonstige Informationen hingewiesen wird, die nicht Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 317 HGB waren.

BILDRECHTE:
©istock.com/microgen
©istock.com/DSGpro

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN.

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de