

Die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat



Dr. Nils Tröger (stellvertretender Leiter) und Nino Sebastian Müssig (Senior Experte für Fragen des Prüfungsausschusses, der Kontrollumgebung und des Abschlussprüfers), Aufsichtsratsbüro, Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main¹

Für das Geschäftsjahr 2017 müssen Aufsichtsräte bestimmter großer sowie kapitalmarktorientierter Unternehmen erstmalig die nichtfinanzielle Berichterstattung prüfen. Der Beitrag zeigt im Vorfeld der anstehenden Bilanzsaison Herausforderungen für die Aufsichtsräte aufgrund ihrer inhaltlichen Prüfungspflicht auf sowie mögliche Ausgestaltungen zur Wahrnehmung der gesetzlichen Verpflichtungen.

I. Nichtfinanzielle Berichtspflichten – Was ist zu tun?

Im April 2017 ist das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten in Kraft getreten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz). Demzufolge haben bestimmte große sowie kapitalmarktorientierte Unternehmen für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2017 eine nichtfinanzielle Erklärung bzw. einen nichtfinanziellen Bericht zu erstellen und offenzulegen. Mit dieser rechtlich verbindlichen nichtfinanziellen Berichtspflicht verfolgt der Gesetzgeber – in Umsetzung einer EU-Richtlinie – das Ziel, die Transparenz über ökologische und soziale Belange der Geschäftstätigkeit von Unternehmen und deren Auswirkungen auf die Gesellschaft zu erhöhen (Corporate Social Responsibility, CSR). Dem Aufsichtsrat hat der Gesetzgeber in § 171 Abs. 1 AktG eine inhaltliche Prüfungspflicht für die nichtfinanzielle Berichterstattung auferlegt, über deren Durchführung und Ergebnis er in seinem Bericht an die Hauptversammlung informieren

muss. Der Abschlussprüfer muss nach § 317 Abs. 2 HGB lediglich prüfen, ob diese vorgelegt wurde. Der Aufsichtsrat hat jedoch nach § 111 Abs. 2 S. 4 AktG die Möglichkeit, im Rahmen seines Ermessens eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung zu beauftragen. Die Aufsichtsräte der betroffenen Unternehmen stehen angesichts ihrer erweiterten Pflichten vor einer Reihe an Herausforderungen, insbesondere aufgrund der rückwirkenden Geltung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes und der damit verbundenen zeitlichen Restriktionen im Vorfeld der anstehenden Bilanzsaison im Frühjahr 2018.

II. Aufgaben von Vorstand und Aufsichtsrat – Wer tut was?

Das Heft des Handelns liegt zunächst beim Vorstand, der die nichtfinanziellen Angaben erstellt und für die Ausgestaltung der nichtfinanziellen Erklärung verantwortlich ist. Er entscheidet über die konkreten Berichtsinhalte. Hierbei ist das Geschäftsmodell des Unternehmens kurz zu beschreiben und mindestens über die fünf Aspekte Umwelt-, Arbeitnehmer-, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption

INHALT

- I. Nichtfinanzielle Berichtspflichten – Was ist zu tun?
- II. Aufgaben von Vorstand und Aufsichtsrat – Wer tut was?
- III. Inhaltliche Prüfungspflicht des Aufsichtsrats – Ermessensentscheidung im Hinblick auf eine freiwillige externe inhaltliche Prüfung
- IV. Externe Prüfung und Prüfungstiefe
- V. Fazit

Keywords

Berichtspflicht; Corporate Social Responsibility (CSR); „comply or explain“-Prinzip; nichtfinanzielle Berichterstattung; Prüfungspflicht

Normen

§§ 111 Abs. 2, 170 Abs. 1, 171 Abs. 1 AktG; § 317 Abs. 2 HGB

zu berichten. Dem Vorstand obliegt auch die Entscheidung über den Berichtsaufbau und die Veröffentlichungsvarianten (Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung oder Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts) sowie über die Nutzung eines nationalen oder internationalen Rahmenwerks. Sofern das Unternehmen kein Rahmenwerk zugrunde legt, ist dies nach dem „comply or explain“-

¹ Der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Auffassung der Autoren wieder.

Prinzip anzugeben. Gemäß §170 Abs. 1 AktG hat der Vorstand schließlich die nichtfinanzielle Berichterstattung dem Aufsichtsrat vorzulegen.

Die Aufsichtsräte der betroffenen Unternehmen sind natürlich – nicht zuletzt aufgrund ihrer Überwachungs- und Beratungsfunktion für den Vorstand – gut beraten, sich bereits weit im Voraus der Vorlage der nichtfinanziellen Berichterstattung und ihrer anstehenden Prüfung intensiv mit dem Thema Corporate Social Responsibility und dem CSR-Pflichtenprogramm des Vorstands auseinanderzusetzen. Sofern der Aufsichtsrat Ausschüsse eingerichtet hat, ist im ersten Schritt zu überlegen, ob er aus Gründen der Effizienz die inhaltliche Begleitung einem Aufsichtsratsausschuss zuweist. So hat exemplarisch der Aufsichtsrat der Deutsche Bank AG, in Übereinstimmung mit der Aufnahme der nichtfinanziellen Berichterstattung in § 171 Abs. 1 AktG, dem Prüfungsausschuss neben der Vorprüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse und Lageberichte auch die Vorprüfung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts zugewiesen. Die vorbereitende Behandlung im Prüfungsausschuss bietet sich auch aufgrund seiner typischen Überwachungsaufgaben in Bezug auf Kontroll- und Risikomanagementsysteme sowie der Compliance an. Zu beachten ist jedoch, dass die inhaltliche Prüfungspflicht für die nichtfinanzielle (Konzern-) Berichterstattung beim Aufsichtsratsplenum verbleibt und nicht abschließend einem Ausschuss übertragen werden kann.

Im nächsten Schritt sollte sich der Aufsichtsrat vom Vorstand regelmäßig über den Stand der Arbeiten in Erfüllung der neuen CSR-Pflichten berichten lassen und im engen beratenden Austausch stehen. So ist er frühzeitig über die CSR-Strategie im Bilde und kann beurteilen, ob gegebenenfalls die bisherige freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung den neuen gesetzlichen Anforderungen genügt oder welche Hindernisse noch

hinsichtlich der Umsetzung bestehen, ob es (unternehmensbereichs-)übergreifende Nachhaltigkeitskonzepte für alle zu berichtenden Aspekte gibt, ob Prozesse und Kontrollen für die neuen Berichtserfordernisse etabliert worden sind und welche CSR-Leitlinien bzw. -Rahmenwerke zugrunde gelegt werden. Zudem sollte der Aufsichtsrat Informationen über die geplante Offenlegungsvariante, die interne Governance sowie über die geplante Tiefe der Berichterstattung einholen, um gegebenenfalls frühzeitig auf Basis eigener Erfahrungen und der aufgrund der sonstigen Informationsversorgung des Aufsichtsrats – beispielsweise über wesentliche nichtfinanzielle Risiken, die Unternehmensplanung und -strategie oder Feststellungen der Internen Revision oder des Abschlussprüfers – gewonnenen Erkenntnisse erforderliche Korrekturen einzufordern.

Da nicht nur der Gesetzgeber mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, sondern auch Investoren, die Öffentlichkeit und sonstige Stakeholder stetig höhere Anforderungen an den Umgang und die Transparenz über die nichtfinanziellen Belange des Unternehmens stellen, sollte der Aufsichtsrat parallel beraten, ob er in den CSR-relevanten Themenfeldern über ausreichend Kenntnisse, Fähigkeiten und fachliche Erfahrungen verfügt. Zunächst bietet es sich an, wie auch bei anderen für die Aufsichtsratsarbeit relevanten rechtlichen und regulatorischen Neuerungen, die neuen Aufgaben im Hinblick auf die nichtfinanzielle Berichterstattung zum Thema der Fortbildung des Aufsichtsrats zu machen. Denn auch bei Unternehmen, die in der Vergangenheit bereits freiwillig CSR-Berichte veröffentlicht haben, hat sicherlich oftmals keine vergleichbar intensive inhaltliche Auseinandersetzung im Aufsichtsrat stattgefunden, wie sie nun erforderlich wird. Perspektivisch wäre dann im Rahmen der Nachfolgeplanung im Abgleich mit den Zielen zur Zusammensetzung des Aufsichts-

rats und dessen Kompetenzprofil zu beurteilen, ob die CSR-Kompetenzen im Gremium bei Vorschlägen für anstehende Neubesetzungen möglicherweise gestärkt werden sollten.

Sofern das Unternehmen ein Aufsichtsratsbüro eingerichtet hat, kann dieses den Aufsichtsrat in der Erfüllung auch dieser neuen Aufgaben sowohl administrativ als auch fachlich unterstützen, um so zur Effizienzsteigerung der Aufsichtsrats Tätigkeit beizutragen.²

III. Inhaltliche Prüfungspflicht des Aufsichtsrats – Ermessensentscheidung im Hinblick auf eine freiwillige externe inhaltliche Prüfung

Die inhaltliche Prüfungspflicht des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Berichterstattung umfasst neben der Recht- und Ordnungsmäßigkeit auch die Zweckmäßigkeit der nichtfinanziellen Erklärung. Insofern muss der Aufsichtsrat grundsätzlich eine eigenständige Inhaltsprüfung vornehmen und sich kritisch mit Risiken, verfolgten Konzepten und erreichten Ergebnissen etc. inhaltlich auseinandersetzen. Zudem hat er streng genommen selbst zu prüfen, ob die vorgelegten Unterlagen allen gesetzlichen Vorgaben entsprechen. Die Frage, ob und wie der Aufsichtsrat seine Prüfungspflicht sachgerecht erfüllen kann, wird in der Literatur derzeit noch diskutiert. Gleichwohl ist die aufgezeigte frühzeitige inhaltliche Auseinandersetzung mit den neuen CSR-Pflichten für den Aufsichtsrat auch deshalb wichtig, da der Aufsichtsrat mit zeitlich ausreichendem Vorlauf die Ermessensentscheidung treffen muss, ob er von seinem Recht gemäß § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG Gebrauch machen möchte, zur Unterstützung seiner Prüfungspflicht eine freiwillige externe inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Auftrag zu geben. Im

² Plagemann, NZG, Heft 6 2016, S. 211 ff.

Hinblick auf die Beantwortung dieser Frage, gibt es eine Reihe an Kriterien, die der Aufsichtsrat abzuwägen hat. Vor dem Hintergrund seiner eigenen CSR-Expertise gilt es, zunächst den Umfang und die Intensität zur Bewältigung seiner Prüfungsaufgabe einzuschätzen, die naturgemäß von den unternehmensindividuellen Gegebenheiten abhängen. Dazu zählen unter anderem die Größe und Komplexität des Unternehmens, das Geschäftsmodell und die Branche in der es tätig ist, die Relevanz von CSR-Themen sowie die mögliche Existenz bereits freiwillig in der Vergangenheit erstellter CSR-Berichte. Zu berücksichtigen ist, dass der Aufsichtsrat über keine eigenen Mitarbeiter und kein eigenes Budget verfügt, sodass er in seinen Möglichkeiten begrenzt ist, eigene Prüfungshandlungen vorzunehmen. So weist exemplarisch *Hennrichs* auf eine mögliche Überforderung des Aufsichtsrats aufgrund seiner beschränkten Leistungsfähigkeit hin und ist der Auffassung, dass eine „Erwartungslücke“ geschaffen würde, sofern vom Aufsichtsrat eine eigene inhaltliche Rechtmäßigkeitsprüfung der Abschlüsse verlangt würde und somit auch eine Einschätzung, ob diese allen für das Unternehmen geltenden Rechts- und Rechnungslegungsvorschriften entsprächen sowie vollständig und richtig wären.³

Ein in der Praxis sehr gewichtiges Kriterium für eine externe Prüfung ist die Absicherung gegen mögliche Haftungsrisiken. Ganz nebenbei scheint dadurch auch der Konflikt zur wortgetreuen Auslegung des Begriffs „Prüfens“ in § 171 AktG abgemildert zu sein. Der Aufsichtsrat bedient sich bei der Prüfung des Jahresabschlusses des Abschlussprüfers,⁴ auf dessen Prüfungsbericht und Einschätzungen er sich stützen kann. Dem Abschlussprüfer vergleichbare praktische Prüfungshandlungen, wie die stichprobenhafte Prüfung von Geschäfts-

unterlagen, kann der Aufsichtsrat kaum leisten. Analog kann nun auch die Prüfung des nichtfinanziellen Berichts gesehen werden, sodass *Böcking/Althoff* gar davon sprechen, dass durch die Einführung des Wahlrechts ein „faktischer Zwang“ zur Beauftragung einer externen Prüfung erwirkt werden könnte.⁵ Für eine externe Prüfung kann ferner die Untermauerung der Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung gegenüber Dritten, wie beispielsweise Investoren oder Ratingagenturen, sprechen, da das Prüfungsurteil zwingend veröffentlicht werden muss. Auch besteht die Möglichkeit, die durch die zusätzliche externe Prüfung gewonnenen Erkenntnisse zur Verbesserung der unternehmensinternen Prozesse und Systeme zu nutzen.

Insbesondere aber bei Unternehmen von geringerer Größe und Komplexität sowie einem Geschäftsmodell mit geringerer Relevanz für CSR-Themen stellt sich die Frage des Kosten-Nutzen-Verhältnisses, sodass Wirtschaftlichkeitserwägungen gegen die Beauftragung eines externen Prüfers sprechen können. Der Aufsichtsrat kann durchaus durch kritisches Lesen, aktives Nachfragen, einem Abgleich mit eigenen Kenntnissen und Erfahrungen sowie der Klärung möglicher Unstimmigkeiten seiner Prüfungspflicht nachkommen. Darüber hinaus kann die Interne Revision bei der Prüfung unterstützen. Auch ist ja der Vorstand in der Pflicht, dem Aufsichtsrat zu berichten, wie er die ordnungsgemäße Erstellung des nichtfinanziellen Berichts sichergestellt hat.

In seine Ermessensentscheidung wird der Aufsichtsrat nicht zuletzt auch eine mögliche Empfehlung des Vorstands in Bezug auf eine externe Prüfung einfließen lassen und sich gewiss im Rahmen eines Benchmarkings ein Bild über die Erwartungen insbesondere seitens der Investoren machen. Obwohl aufgrund der erst-

maligen Berichtspflicht aufgrund des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes naturgemäß noch keine Erfahrungswerte für exakt die vom Gesetzgeber erfasste Gruppe von Unternehmen vorliegt, kann als Indikator gelten, dass bereits zwei Drittel der 250 weltweit größten Unternehmen und etwa 50 % der 100 umsatzstärksten deutschen Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung durch externe Dritte prüfen lassen, mit steigender Tendenz.⁶

IV. Externe Prüfung und Prüfungstiefe

Sofern der Aufsichtsrat sich für eine externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung entschließt, stellt der Abschlussprüfer – insbesondere vor dem Hintergrund der zeitlichen Enge der erstmaligen Pflichtprüfung – sicherlich eine naheliegende Wahl dar, da dieser das Unternehmen und dessen Prozesse und wesentlichen Risiken kennt und somit schnell und gegebenenfalls auch aufgrund der geringeren Einarbeitungszeit kosteneffizienter die (erstmalige) Prüfung vornehmen kann. Sodann wird der Aufsichtsrat entscheiden müssen, welche Prüfungstiefe und damit welcher Prüfungsumfang mit dem externen Prüfer zu vereinbaren ist. Er kann dabei eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit (Limited Assurance) oder mit hinreichender Sicherheit (Reasonable Assurance) beauftragen. Bei der Limited Assurance bestätigt der Prüfer, dass er keine Kenntnisse erlangt hat, die annehmen lassen, dass berichtete Angaben in allen wesentlichen Aspekten nicht mit den Berichtskriterien übereinstimmen. Bei der Reasonable Assurance formuliert der Prüfer das Urteil positiv, dass berichtete Angaben in allen wesentlichen Aspekten mit den Berichtskriterien übereinstimmen.

3 Hennrichs, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG) 22/2017, S. 847.

4 § 171 AktG und § 316 HGB.

5 Böcking/Althoff, Der Konzern 05/2017, S. 251.

6 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Accounting News April 2017, S. 6.

Aktuell dominiert die Prüfung mit begrenzter Sicherheit.⁷ Für eine solche spricht der vorwiegend qualitative Charakter der nichtfinanziellen Berichterstattung und es spielen natürlich auch Kosten-Nutzen-Erwägungen vor dem Hintergrund der Komplexität des Unternehmens eine Rolle, die maßgeblich den Prüfungsumfang bestimmt. Bei vielen Unternehmen befinden sich auch die Strukturen und Prozesse noch im Aufbau, so dass eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit für die erstmalige Berichterstattung nach neuen Regeln gegebenenfalls aus Sicht des Unternehmens für die Außendarstellung verzerrte Ergebnisse hervorbringen könnte. Zu beachten ist zudem, dass auch Haftungsrisiken bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eine Rolle spielen, da bei der Prüfung des nichtfinanziellen Berichts keine Haftungsgrenzen eingezogen wurden, wie es bei der Jahresabschlussprüfung der Fall ist.⁸ Schließlich ist anzumer-

ken, dass auch der Gesetzgeber keine tiefere Prüfung im Gesetzestext vorgegeben hat.

Aus Sicht des Aufsichtsrats mag dennoch die Beauftragung einer Reasonable Assurance sinnvoll sein. Zum einen sichert er sich damit am besten gegen eigene Haftungsrisiken ab, zum anderen wird dadurch die höchstmögliche Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit des nichtfinanziellen Berichts gegenüber externen Dritten erreicht. Ferner würde aus Gründen der qualitativen Konsistenz bei einer Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung mit hinreichender Sicherheit das gleiche Niveau an die Prüfungstiefe angelegt, wie an die Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses. Nicht zuletzt dürfte, getrieben durch die Tendenz zu einer integrierten Berichterstattung, die Reasonable Assurance das bevorzugte Instrument des Aufsichtsrats werden.

Fazit

Die sich aus dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz ergebenden neuen Prüfungspflichten für die

nichtfinanzielle Berichterstattung haben den bereits umfassenden Aufgabenkatalog der Aufsichtsräte nochmals erweitert und werden zu einer noch ausführlicheren Befassung des Aufsichtsrats mit CSR-Themen im Rahmen seiner Überwachungs- und Beratungsfunktion führen. Die zeitliche Enge bis zur ersten Prüfung, begrenzte Ressourcen, mögliche Haftungsrisiken sowie zum Teil noch bestehende Unsicherheiten im Hinblick auf die sachgerechte Erfüllung der inhaltlichen Prüfungspflicht werden in vielen Fällen dazu führen, dass der Aufsichtsrat sich der Hilfe eines externen Prüfers versichert. Mit zunehmender Erfahrung auf Seiten der Unternehmen, ihrer Aufsichtsräte, aber auch der externen Prüfer, werden nicht zuletzt die gestiegenen Erwartungen der Investoren und sonstigen Stakeholder des Unternehmens dazu führen, dass sich eine Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung mit hinreichender Sicherheit vermehrt durchsetzt.

⁷ Exemplarisch: Financial Experts Association e.V., Leitlinien zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch den Aufsichtsrat 2017, S. 9; Audit Committee Institute e.V., Audit Committee Quarterly, CSR extra, Oktober 2017, S. 27.

⁸ § 323 Abs. 2 HGB.

Die neuen Fachlehrgänge für den Aufsichtsrat

- ❑ **Basics & Essentials** Kompaktkurs Aufsichtsrat
4-tägig, April / Mai 2018, Frankfurt am Main
- ❑ **„Zertifizierter Aufsichtsrat m/w (Steinbeis-Hochschule Berlin)“**
10-tägiger Lehrgang zum Erwerb des Titels.
Mai bis Juli 2018, Schloss Montabaur.
- ❑ **Aufsichtsrat Spezial** Tagesseminare
Das Know How für den Aufsichtsrat in Bausteinen (einzeln belegbar).
April bis Juni 2018, Frankfurt a. Main.

Alle Lehrgänge können auch individuell als **Inhouse-Schulung** gebucht werden. Wir beraten Sie gerne.



von Fürstenberg BOARD Services
Neherstraße 9
81675 München
+49 (0)89 416 177 229
www.vf-boardservices.de
info@vf-boardservices.de