

Stellungnahme zum IDW EPS 350nF Entwurf

Allgemein:

Der Entwurf enthält einige grundsätzliche Problemfelder, die einer generellen Revision bedürfen.

Ausgangspunkt ist die Tatsache, dass der Lagebericht ein Bestandteil der Rechenschaftslegung des Unternehmens im Rahmen seiner nach außen gerichteten Informationspflichten ist. Er ist aber nicht Bestandteil des Jahresabschlusses nach § 264 Abs. 1 HGB.

In die Überlegungen ist der im Rahmen des AReG neu eingeführte § 317 Abs. 4a HGB einzubeziehen. Danach hat die Prüfung des Jahresabschlusses sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.

Diese Vorschrift ist Ausfluss von Art. 25a der EU-RL. Dort heißt es:..."umfasst eine Abschlussprüfung keine Zusicherung über den künftigen Fortbestand des Unternehmens oder die Effizienz oder Wirksamkeit, mit dem das Leitungs- oder Verwaltungsorgan des Unternehmens dessen Geschäfts bisher geführt hat oder zukünftig führen wird."

Diese Beschränkung der Abschlussprüfung, insbesondere keine Beurteilung der Effizienz der Leitungsorgane, was im Wesentlichen die interne Organisation und das IKS betrifft, muss sich auch auf die Prüfung des Lageberichts auswirken.

Im Hinblick auf den vorliegenden Entwurf ergeben sich danach folgende Problemfelder:

A. Prüfung und Beurteilung eines "Systems" zur Lageberichtserstellung

1. Die vorgesehene Planung zur Prüfung des Lageberichts (Ziff.7) und insbesondere die Fragen nach einem System zur Erstellung des Lageberichts und dessen Beurteilung beinhalten Aussagen zur Effizienz der Leitungsorgane, die nicht mehr Gegenstand der Abschlussprüfung sind.

2. Zusätzlich ist der Sinn dieser Prüfungsschritte zu hinterfragen, denn selbst wenn es ein solches System nicht gibt oder als mangelhaft bewertet wird, das Leitungsorgan aber, sei es durch reine Intuition, einen Lagebericht erstellt der die Anforderungen von § 289 HGB vollständig erfüllt, so hat offensichtlich das Nichtvorhandensein eines "Systems" zur Lageberichterstellung keinen Einfluss auf die Qualität der Lageberichterstattung. D.h. im Ergebnis kann es nur auf den tatsächlich erstellten Lagebericht und dessen tatsächlichen Inhalt ankommen. Dieser ist zu beurteilen unabhängig von dem Vorhandensein irgendeines Systems, über dessen Qualität und Effektivität gar keine Aussage getroffen werden darf. Die Aussage im Bestätigungsvermerk kann sich nur darauf beziehen, dass die Darstellung im Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht.

B. Übertragung des Grundsatzes der Wesentlichkeit

1. Dieser Ansatz ist zu überdenken. Alle wesentlichen Angaben zum Verständnis des Jahresabschlusses hat der Jahresabschluss selbst zu enthalten. Der Lagebericht kann keine Defizite einer fehlenden oder unzureichenden Darstellung wesentlicher Sachverhalte kompensieren. Zusätzliche Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes wären zwingend im Anhang zu machen.

2. Das Problem wird deutlich, wenn man sich den Fall VW vorstellt. Im Jahresabschluss 31.12.2015 wird es eine Rückstellung zu den möglichen Schäden aus Dieseldgate geben. Es ist zu erwarten, dass der Anhang entsprechende Angaben und Erläuterungen zur Berechnung und Grundlagen der Schätzungen enthält. Man kann auch davon ausgehen, dass der Vorstand im Lagebericht dazu Stellung bezieht. Es kann sich dabei aber nicht um andere Berechnungen als im Anhang handeln. Die Aussagen müssen zwingend nach § 289 HGB im Einklang mit dem JA stehen. Eine zusätzliche Erläuterung im Lagebericht kann kein anderes Bild ergeben. Selbst wenn der Vorstand sich nur auf die Angaben im Anhang bezieht wäre das anzuerkennen, denn er ist ja für diese Anhangangaben auch verantwortlich.

C. Was bedeutet "im Einklang stehen"

Diese Anforderung müsste genauer im Entwurf beschrieben werden. Es reicht nicht aus diese Anforderung z.B. in Ziff. 52 zu wiederholen und dann mit Allgemeinplätzen wie der Forderung nach einer Beurteilung, ob die Analyse ausgewogen und umfassend ist, zu ergänzen.

Die Beurteilung des Geschäftsverlauf kann dabei auch durchaus "subjektiv" sein. Der Lagebericht enthält die Sichtweise der Geschäftsführung. Die Sichtweise der Geschäftsführung, wie diese den Geschäftsverlauf beurteilt, ist generell von Interesse. Hat die Gesellschaft etwa einen Verlust erlitten, so kann dies objektiv betrachtet eine Verschlechterung zum Vorjahr darstellen, trotzdem kann die Geschäftsführung positive Aspekte herausstellen. Es gibt einen Grenzbereich, der durch den Abschlussprüfer nicht eindeutig zu klären ist.

Es kann bei der Prüfung des Lageberichts deshalb nur darauf ankommen zu beurteilen, ob er im Einklang mit dem JA steht und die sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken. Dieser Grenzbereich sollte im Entwurf genauer beschrieben werden.

D. Prognosebericht, Chancen- und Risiken

Die ungefilterte Übernahme des risikoorientierten Prüfungsansatzes geht hier und auch generell fehl. Das Risiko einer wesentlich falschen Darstellung im JA und die Reaktion des Prüfers darauf ist in Bezug auf vergangenheitsorientierte Daten völlig anders zu beurteilen als die Risiken einer Prognose und die Beurteilung von Chancen und Risiken.

Auch hier kann es im Kern nur darum gehen daß diese Ausführungen in Einklang mit dem JA stehen.

E. Übernahme der Anforderungen des Konzernlageberichts auf den Lagebericht im Einzelabschluss

Die Beschränkung des Prognosezeitraums ist grundsätzlich zu begrüßen. Eine Übernahme der Anforderungen der Lageberichte für Konzerne auf Einzelabschlüsse ist generell abzulehnen weil ein entscheidender Sachverhalt nicht berücksichtigt wurde.

Konzernabschlüsse für börsennotierte Unternehmen werden in aller Regel am Beginn eines neuen Geschäftsjahres veröffentlicht.

So ist der Konzernabschluss der Daimler AG für das Geschäftsjahr zum 31.12.2015 unter dem Datum vom 16.2.2016 testiert. Der Jahresabschluss eines mittelständischen Unternehmens wird aber in aller Regel deutlich später im Jahr abgeschlossen und testiert. Dieser Zeitfaktor hat Auswirkungen auf die Prüfung der Prognose sowie der Chancen und Risiken. Wird etwa der Abschluss im Juli des Folgejahres testiert, so liegt für die Beurteilung der Prognose bereits das Ist-Ergebnis des I.Halbjahres vor. Hinzu kommt, dass bei einem mittelständischen Unternehmen das Geschäftsmodell in der Regel transparenter ist. Die Qualität der Informationsbasis ist anders zu sehen.

Ebenfalls müssen die Prüfungshandlungen und die Berichterstattung des Prüfers im Hinblick auf die Empfängergruppe ausgerichtet werden. Und diese ist bei einem an der Börse notierten Unternehmen völlig anders als bei einer mittelständischen Gesellschaft, die zudem oft auch noch durch die Inhaber bzw. Gesellschafter selbst mitgeführt werden. (Familiengesellschaften, Ein-Mann Unternehmen etc.)

DRS 20 passt überhaupt nicht auf die Gruppe der mittelständischen Unternehmen. Eine pauschale Übernahme ist abzulehnen. Auf die Besonderheiten dieser Unternehmensgruppe und dem Zeitfaktor wird in dem Entwurf nicht eingegangen.

Fazit:

Der Entwurf sollte in dieser Form nicht verabschiedet werden.

Dr. Richard Wittsiepe

Duisburg, den 12.4.2016