

# ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN AUFSICHTSRAT UND ABSCHLUSSPRÜFER

## INHALT

### Vorbemerkungen

<b>1. Bedeutung der Abschlussprüfung im System der Corporate Governance</b>	<b>5</b>
<b>2. Abschlussprüfung und Prüfung durch den Aufsichtsrat</b>	<b>6</b>
<b>3. Rollen und Verantwortlichkeiten im System der Corporate Governance</b>	<b>7</b>
3.1. Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss	7
3.2. Zusammenarbeit und Kommunikation	9
<b>4. Auswahl des Abschlussprüfers</b>	<b>11</b>
<b>5. Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat und Auftragsbestätigungsschreiben des Abschlussprüfers</b>	<b>13</b>
<b>6. Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers</b>	<b>15</b>
<b>7. Prüfungsplanung und Prüfungsschwerpunkte</b>	<b>20</b>
<b>8. Zusammenarbeit während der Prüfungsdurchführung</b>	<b>23</b>
8.1. Anlassbezogene Kommunikation	23
8.2. Sitzungsteilnahme	25
<b>9. Berichterstattung über das Prüfungsergebnis</b>	<b>26</b>
9.1. Bestätigungsvermerk	26
9.2. Prüfungsbericht	29
9.3. Bilanzsitzung bzw. mündliche Berichterstattung	32
<b>10. Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung</b>	<b>35</b>
<b>11. Weitere Unterstützungsleistungen des Wirtschaftsprüfers</b>	<b>37</b>
11.1. Überblick	37
11.2. Pflichten des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Erklärung	38
11.3. Durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss zu überwachende Corporate-Governance-Systeme	38
11.4. Festsetzung und Überwachung der Angemessenheit der Vorstandsvergütung	40



## VORBEMERKUNGEN

Die Anforderungen an den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss sowie den Abschlussprüfer sind in den letzten Jahren deutlich erhöht worden. Anlass dafür war insbesondere die EU-Regulierung der Abschlussprüfung. Hierdurch ergaben sich zahlreiche Neuerungen in Bezug auf die Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das Aufsichtsorgan, namentlich seien beispielhaft striktere Vorgaben bei der Überwachung von Nichtprüfungsleistungen und beim Auswahlverfahren angesprochen. Zudem sind auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung in Bezug auf die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsorgan weiterentwickelt worden, was sowohl den laufenden Austausch als auch die Berichterstattung im Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht betrifft. Ferner ergeben sich neue Aufgaben und Anforderungen durch das Aktionärsrechterichtlinie-Umsetzungsgesetz (ARUG II) und den neu gefassten Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK-2020).

Diese Entwicklungen wurden in dieser zweiten Auflage des IDW Positionspapiers zur Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer berücksichtigt. Dabei wurde das Papier um weitere Aspekte der gesetzlichen Überwachungsaufgabe des Aufsichtsorgans angereichert, die über die Prüfungspflicht des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses hinausgehen. Dies betrifft im Wesentlichen die Auseinandersetzung mit den eingerichteten Corporate-Governance-Systemen, den Umgang des Aufsichtsrats mit der Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen und die Befassung mit der Angemessenheit von Vorstandsvergütungen.

Das Positionspapier beleuchtet im Wesentlichen die Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat bei der Abschlussprüfung. Es beschreibt aus der Sicht des Abschlussprüfers Grundsätze einer guten Corporate Governance im Sinne einer „Best Practice“ bei der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, die auch die Zusammenarbeit

mit dem Vorstand konstruktiv fördern können. Das Papier orientiert sich im Aufbau am zeitlichen Ablauf eines Prüfungszyklus.

Das Positionspapier fokussiert sich auf nach den Regelungen des AktG gebildete Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse und berücksichtigt dabei Erfahrungen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer über eine gute Zusammenarbeit. Diese Erfahrungen können auch für die Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit freiwillig gebildeten Aufsichtsräten oder bspw. Beiräten, denen eine dem Aufsichtsrat ähnliche Überwachungsfunktion zukommt, genutzt werden.

Für den Abschlussprüfer sollen die Empfehlungen eine Anregung sein, wie er den Aufsichts-

rat bei der Überwachung der Geschäftsführung wirkungsvoll unterstützen kann. Für die Mitglieder des Aufsichtsrats soll das Papier Möglichkeiten aufzeigen, wie sie den Abschlussprüfer stärker in die ihnen obliegende Überwachung des Vorstands einbinden können.

Das IDW möchte mit diesem Positionspapier eine weitere Diskussion um eine verbesserte Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer anregen. Anmerkungen aus der Sicht aller Stakeholder, insbesondere aus Aufsichtsrats- bzw. Prüfungsausschussicht nimmt das IDW gerne entgegen, um den weiteren Dialog über die Entwicklung einer „Best Practice“ der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zu fördern.



## 1. BEDEUTUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG IM SYSTEM DER CORPORATE GOVERNANCE

- 1 Im deutschen System der Corporate Governance ist eine Trennung der Aufgaben und Kompetenzen von Vorstand einerseits und Aufsichtsrat andererseits verankert: Der Vorstand ist verantwortlich für die Leitung des Unternehmens und der Aufsichtsrat hat diese zu überwachen (§§ 76 Abs. 1, 111 Abs. 1 AktG). Die dem Aufsichtsrat übertragene Überwachungsfunktion ist, neben seiner in der Praxis ebenfalls bedeutsamen Beratungsfunktion, Kernbestandteil der deutschen Corporate Governance. Eine besondere Bedeutung im Rahmen dieser Überwachungstätigkeit kommt der **Prüfung der externen Rechnungslegung durch den Aufsichtsrat** zu (§ 171 Abs. 1 AktG). **Gegenstand seiner Prüfung ist dabei nicht nur die finanzielle, sondern auch die nichtfinanzielle Berichterstattung** (vgl. Rn. 7).
- 2 Auch den Anteilseignern kommt als Hauptversammlung eine wesentliche Bedeutung für die Unternehmensüberwachung zu. Ihre Rechte wurden zuletzt durch das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) erweitert, insbesondere durch neue Mitspracherechte bei der Vergütung des Vorstands. Die Hauptversammlung wählt die Mitglieder des Aufsichtsrats. Bei mitbestimmten Gesellschaften wählt sie die Anteilseignervertreter, während die Arbeitnehmervertreter durch die Beschäftigten des Unternehmens, teils auch durch die Gewerkschaften, bestimmt werden.
- 3 In einem weiteren Sinne beobachten auch alle Marktteilnehmer, die am Unternehmensgeschehen interessiert sind, die Geschäftsführung durch den Vorstand. Zu diesen Marktteilnehmern gehören Arbeitnehmer, Gläubiger und Geschäftspartner, aber auch der Fiskus und die Aufsichtsbehörden in regulierten Branchen, d.h. alle Stakeholder. Auch diese Stakeholder haben Interesse an der gesetzlichen Abschlussprüfung. Der Gesetzgeber schreibt daher die Abschlussprüfung im öffentlichen Interesse vor. Die Abschlussprüfung unterstützt in erheblichem Maße also auch das Funktionieren der Märkte, einschließlich des Kapitalmarkts.
- 4 Die gesetzliche Abschlussprüfung dient der Information der verschiedenen Abschlussadressaten und damit auch der Öffentlichkeit, ob die vom Vorstand aufgestellten Jahres- bzw. Konzernabschlüsse und Lage- bzw. Konzernlageberichte den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften

entsprechen. Sie fördert die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung der Unternehmen. Dem Aufsichtsrat und den anderen Stakeholdern gibt das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers grundlegende Hinweise über die Vertrauenswürdigkeit der vom Vorstand übermittelten Abschlussinformationen, die die Stakeholder wiederum zur Grundlage ihrer eigenen Einschätzungen und Entscheidungen machen.



## 2. ABSCHLUSSPRÜFUNG UND PRÜFUNG DURCH DEN AUFSICHTSRAT

5 Bei Einführung der gesetzlichen Pflicht zur externen Abschlussprüfung im Jahre 1931 hat der Gesetzgeber bewusst entschieden, diese nicht an Stelle der „Revision“ durch den Aufsichtsrat, sondern zusätzlich zu dieser zu etablieren. Zuletzt im Rahmen des CSR-Richtlinie-UmsetzungsG hat der Gesetzgeber die Pflicht zur uneingeschränkten Prüfung der externen Rechnungslegung durch den Aufsichtsrat bestätigt. Durch § 171 Abs. 1 AktG wurde klargestellt, dass auch die nichtfinanzielle Berichterstattung zu prüfen ist, unabhängig davon, ob diese im Lagebericht (Satz 1) oder gesondert (Satz 4) erfolgt.

6 Dies bedeutet allerdings nicht, dass der Aufsichtsrat eine „zweite Abschlussprüfung“ durchführen muss. Hinsichtlich der Prüfung der Rechtmäßigkeit des Abschlusses und des Lageberichts kann sich der Aufsichtsrat bei seiner eigenen Prüfung auf den Bericht des Abschlussprüfers stützen und – sofern kei-

nerlei Indizien für Unregelmäßigkeiten oder Probleme vorliegen – verlassen. Sind aus dem Prüfungsbericht keine Bedenken ersichtlich, kann der Aufsichtsrat also grundsätzlich davon ausgehen, dass die Rechnungslegung insoweit den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

7 **PIE** Besondere Herausforderungen ergeben sich insbesondere hinsichtlich der nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b HGB) bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (§ 289b Abs. 3 HGB). Diese Berichte sind vom Aufsichtsrat zu prüfen, und zwar unabhängig davon, ob sie Teil des Lageberichts sind oder als gesonderte Erklärung erstattet werden (§ 171 Abs. 1 Satz 4 AktG). Demgegenüber unterliegen sie keiner gesetzlichen inhaltlichen Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer, selbst wenn sie im Lagebericht enthalten sind (§ 317 Abs. 2 Sätze 4 bis 5 HGB). Der Abschlussprüfer prüft lediglich, ob die Angaben

gemacht wurden und liest sie kritisch (ISA [DE] 720 (Revised)).

8 **PIE** Vor diesem Hintergrund muss sich der Aufsichtsrat Gedanken darüber machen, wie er seiner eigenen Prüfungspflicht nachkommen kann. Ob sich Umfang und Intensität der Prüfungspflicht nach den beschränkten praktischen Möglichkeiten des Aufsichtsrats, eigene Prüfungshandlungen durchzuführen,

richten dürfen, scheint zweifelhaft. Der Aufsichtsrat sollte vielmehr sorgfältig erwägen, den Auftrag des Abschlussprüfers durch Ergänzungen oder Erweiterungen auf die genannten Berichtsgegenstände zu erstrecken. Auch die Erteilung eines Prüfungsauftrages an einen anderen Sachverständigen kommt in Betracht, was in der Regel allerdings mit einem erhöhten Aufwand verbunden sein wird.



## 3. ROLLEN UND VERANTWORTLICHKEITEN IM SYSTEM DER CORPORATE GOVERNANCE

### 3.1. Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

9 Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bestellen (§ 107 Abs. 3 Satz 1 AktG); eine allgemeine gesetzliche Pflicht hierzu besteht nicht. Allerdings ist die Einrichtung eines Prüfungsausschusses für bestimmte Finanzinstitute vorgeschrieben (§ 25d Abs. 9 KWG).

10 **PIE** Gemäß § 324 HGB sind zudem kapitalmarktorientierte Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB verpflichtet, einen Prüfungsausschuss einzurichten, wenn sie nicht über einen Aufsichts- oder Verwaltungsrat verfügen, dem ein Finanzexperte angehört und dessen Mitglieder in der Gesamtheit mit dem Tätigkeitssektor der Gesellschaft vertraut sind (§ 100 Abs. 5 AktG). Gleiches gilt für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die nicht kapitalmarktorientiert sind (§§ 340k Abs. 5, 341k Abs. 5 HGB). Außerdem empfiehlt D.3 des DCGK-2020 allen börsennotierten Gesellschaften, einen Prüfungsausschuss einzurichten.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Gleiches gilt gemäß Tz. 5.1.7 des Public Corporate Governance Kodex (PCGK) für Bundesunternehmen.

- 11 Da Aufsichtsräte mit sechs oder mehr Mitgliedern in der Praxis zumeist Prüfungsausschüsse bilden, wird im Folgenden von dessen Existenz ausgegangen. Hat der Aufsichtsrat keinen Prüfungsausschuss gebildet, sind die Empfehlungen für den Prüfungsausschuss entsprechend auf den Aufsichtsrat anzuwenden.
- 12 Die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats sollte regeln, welche Aufgaben auf den Prüfungsausschuss delegiert werden und ob der Prüfungsausschuss die ihm zugewiesenen Angelegenheiten für den Gesamtaufichtsrat nur vorbereiten soll oder ob er, soweit gesetzlich zulässig, zur endgültigen Entscheidung befugt ist.
- 13 **PIE** Für börsennotierte Gesellschaften empfiehlt D.3 DCGK-2020 im Einklang mit § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG, dass sich der Prüfungsausschuss mit folgenden Aufgaben befassen soll:
- der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, wobei er Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses unterbreiten kann;
  - der Überwachung der Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des Internen Revisionssystems sowie der Compliance und
  - der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Auswahl und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen.
- 14 Es ist zu beachten, dass die Prüfung von Jahres- und Konzernabschluss gemäß § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG einschließlich der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts eine Vorbehaltsaufgabe des Gesamtaufichtsrats ist (§ 107 Abs. 3 Satz 4 AktG); mithin kann der Prüfungsausschuss die Prüfung durch das Plenum sowie den Beschluss zur Feststellung bzw. Billigung der Abschlüsse nur vorbereiten. Eine Vorbereitung bedingt eine eigenständige Befassung und Prüfung durch den Prüfungsausschuss, deren Ergebnis in einer Empfehlung an den Aufsichtsrat in Form eines Beschlussvorschlags mündet. Über die wesentlichen Inhalte und sonstigen Ergebnisse der Beratung informiert der Prüfungsausschussvorsitzende den Aufsichtsrat ebenso wie über die Durchführung der Abschlussprüfung und darüber, welchen Beitrag diese zur Gewährleistung der Integrität der Rechnungslegung geleistet hat (vgl. § 107 Abs. 3 Satz 4 AktG). Noch detaillierter sind die Aufgaben des Prüfungsausschusses und seine Berichterstattung an den Aufsichtsrat u.a. in Bezug auf die Auswahl des Abschlussprüfers geregelt (vgl. Abschn. 4).
- 15 Der Aufsichtsratsvorsitzende soll nicht zugleich Vorsitzender des Prüfungsausschusses sein (vgl. Empfehlung D.4 DCGK-2020). Es empfiehlt sich daher, den Aufsichtsratsvorsitzenden bei

wesentlichen Themen in die Kommunikation des Prüfungsausschusses mit dem Abschlussprüfer einzubeziehen. Zu diesem Zweck ist der Aufsichtsratsvorsitzende zumeist Gast im Prüfungsausschuss, wenn er nicht bereits (einfaches) Mitglied ist.

- 16 **PIE** Bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB muss mindestens ein Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen (§ 100 Abs. 5 AktG, sog. Finanzexperte). Richtet der Aufsichtsrat einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft einen Prüfungsausschuss ein, muss mindestens ein Mitglied diese Voraussetzungen erfüllen (§ 107 Abs. 4 AktG). Die Rolle des Finanzexperten im Prüfungsausschuss sollte, wenn sie nicht schon in der Geschäftsordnung geregelt ist, im Prüfungsausschuss besprochen werden. Nach Empfehlung D.4 DCGK-2020 soll der Finanzexperte bei börsennotierten Gesellschaften (und muss nach § 25d Abs. 9 Satz 3 KWG bei bestimmten Finanzinstituten) der Prüfungsausschussvorsitzende sein, der über besondere Kenntnisse und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und internen Kontrollverfahren verfügen, mit der Abschlussprüfung vertraut und zudem auch unabhängig – insbesondere unabhängig vom kontrollierenden Aktionär (vgl. Empfehlung C.10 DCGK-2020) – sein soll. Der Prüfungsausschuss von kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB muss zudem in seiner Gesamtheit aus Mitgliedern bestehen, die mit dem Sektor vertraut sind (§§ 107 Abs. 4, 100 Abs. 5 AktG).

### 3.2. Zusammenarbeit und Kommunikation

- 17 Der Abschlussprüfer unterstützt den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss bei dessen Prüfung der Rechnungslegung und Überwachung der rechnungslegungsbezogenen Kontroll- und Risikomanagementsysteme (vgl. auch Grundsatz 17 DCGK-2020). Eine intensive Zusammenarbeit beider Seiten steigert die Qualität der Abschlussprüfung und verbessert die Überwachung der Rechnungslegung durch den Aufsichtsrat. Notwendige Voraussetzung hierfür ist, dass sich die Arbeitsbeziehungen zwischen Vorstand, Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer durch klare, transparente Regeln, ein offenes, konstruktiv-kritisches Miteinander und eine intensive Kommunikation auszeichnen.
- 18 Dabei ist es wichtig, dass der Prüfungsausschuss und der Abschlussprüfer frühzeitig die Form, Zeitpunkte und die erwarteten Themenbereiche der Kommunikation festlegen (vgl. Abschn. 7). Gewisse Themenbereiche werden zwar durch gesetzliche und berufsständische Regeln vorgegeben; allerdings sollten sie – bei Bedarf und soweit zulässig – dem jeweiligen Unternehmen angepasst



und konkretisiert werden. Grundlegende Aspekte sollte der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss in seiner Geschäftsordnung festschreiben.

19 In der Praxis tauscht sich aus Effizienzgründen nicht immer der gesamte Prüfungsausschuss, sondern häufig nur dessen Vorsitzender mit dem Abschlussprüfer aus. In diesen Fällen hat der Vorsitzende wesentliche Informationen zeitgerecht an die anderen Ausschussmitglieder weiterzugeben. Zudem hat er darauf zu achten, dass wesentliche Eckpunkte der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer, wie etwa die Festlegung von (gesonderten) Prüfungsschwerpunkten, vom Prüfungsausschuss insgesamt festzulegen sind.

20 Die intensive Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer sollte sich auf alle Phasen der Abschlussprüfung erstrecken:

- Beginnen sollte sie mit einer Vorbesprechung zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschussvorsitzendem über den zeitlichen Verlauf der Prüfung inkl. Meilensteine und Termine sowie über die Prüfungsschwerpunkte.

- Zumindest der Prüfungsausschussvorsitzende sollte über die Dauer der gesamten Prüfung über den Verlauf und Stand der Prüfung informiert sein und dem Prüfer

als Dialogpartner zur Verfügung stehen. Er sollte die Ergebnisse und Feststellungen intensiv mit ihm vorbesprechen. Er sollte dem Abschlussprüfer auch ermöglichen, jederzeit mit ihm Kontakt aufzunehmen, um besondere Feststellungen oder etwaige Prüfhindernisse unverzüglich und direkt adressieren zu können.

- Zum Abschluss der Prüfung sollte auf Initiative des Prüfungsausschussvorsitzenden ein informelles Abschluss- bzw. Feedbackgespräch stattfinden, in dem eine Nachschau auf die dann abgeschlossene Abschlussprüfung erfolgt (zur Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung vgl. Abschn. 10).

21 Mit Hilfe einer vom Unternehmen oder dem Abschlussprüfer bereitgestellten Kommunikationsinfrastruktur, die den aktuellen technischen Möglichkeiten und Anforderungen an Cyber Security entspricht, kann eine reibungslose und rechtzeitige Kommunikation der Beteiligten wirksam unterstützt werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der zunehmenden Internationalisierung der Aufsichtsräte. Im Zeitalter der Digitalisierung werden zudem die technischen Möglichkeiten den Trend zur digitalen Durchführung der Abschlussprüfung vorantreiben, die auch die Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer erleichtern kann.



## 4. AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS

22 Der Aufsichtsrat unterbreitet der Hauptversammlung einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers (§ 124 Abs. 3 Satz 1 AktG).

23 **PIE** Nach § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG ist bei kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB der Vorschlag des Aufsichtsrats zur Wahl des Abschlussprüfers auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen.

24 Auch bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen gehört die Auswahl des Abschlussprüfers zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses (vgl. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Der Prüfungsausschuss bereitet seine Wahlempfehlung an den Aufsichtsrat dabei eigenverantwortlich vor. Weitere Einzelheiten der Arbeitsaufteilung zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss können in der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats festgelegt werden.

25 **PIE** Wenn es sich nicht um eine Erneuerung des Prüfungsmandats durch den bisherigen Abschlussprüfer innerhalb der Höchstlaufzeit handelt, müssen Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung ausschreiben. Das Verfahren, für das der Prüfungsausschuss zuständig ist, ist in Art. 16 EU-APrVO näher geregelt. Vgl. hierzu im Einzelnen das IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Stand: 01.02.2018). Das Positionspapier kann auch als Leitlinie einer Ausschreibung eines Unternehmens herangezogen werden, das nicht von öffentlichem Interesse im Sinne der EU-APrVO ist.

26 Schreibt ein Unternehmen (ob von öffentlichem Interesse oder nicht) das Prüfungsmandat aus, hat der Prüfungsausschuss nicht nur die finale Auswahlentscheidung zu fällen und daraufhin seine Empfehlung an den Aufsichtsrat auszusprechen, sondern auch die wesentlichen Eckpunkte des Auswahlprozesses selbst festzulegen. Wesentliche Prozesseckpunkte sind dabei

- die Entscheidung, ob und wann der Prüfungsauftrag ausgeschrieben wird,
- die Festlegung der zentralen Schritte des Auswahlprozesses sowie

- die **Bestimmung von Kriterien, die zur Auswahl** des Abschlussprüfers und damit insbesondere zur Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung **heranzuziehen sind** (vgl. zur Befassung mit der Qualität Abschn. 10) und
- bei **Nutzung eines quantifizierten Bewertungsschemas**: die Gewichtung der Kriterien.

Auch muss sich der Prüfungsausschuss vor seiner Entscheidung über den zukünftigen Abschlussprüfer mit dessen Unabhängigkeit befassen (vgl. dazu Abschn. 6).

- 27 Der Prüfungsausschuss kann bei der Auswahl des Abschlussprüfers durch unternehmensinterne oder -externe Ressourcen unterstützt werden. Dennoch hat der Prüfungsausschuss (ggf. auch nur der Prüfungsausschussvorsitzende, der den anderen Mitgliedern entsprechend berichtet) die **Angebote der (besten) Bewerber selbst zu würdigen und die (finalen) Auswahlgespräche zu führen**. In dem Auswahlgespräch sollte mit dem Abschlussprüfer die Erwartungshaltung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrats besprochen werden. Außerdem sollte der Abschlussprüfer seine Überlegungen zum Prüfungsansatz sowie zu möglichen Prüfungsschwerpunkten darlegen.
- 28 Nutzt der Prüfungsausschuss bei der Bewertung der eingehenden Angebote ein quantifiziertes Bewertungsschema unter Gewichtung aller Bewertungskriterien, **so sollte das Honorar keinesfalls mehr als 50 % der Bewertung ausmachen**. Im Vergleich **auffallend niedrige Honorargestaltungen sollten besonders hinterfragt werden**. Jedenfalls sollte der Prüfungsausschuss zur Einschätzung der Angemessenheit des Honorars vom Prüfer u.a. Angaben dazu verlangen, mit welchen personellen Ressourcen die Abschlussprüfung durchgeführt werden soll und welche **Qualifikationen im Prüfungsteam** vorhanden sein werden. Auch sollte er sich versichern, dass der Abschlussprüfer das Geschäftsmodell und die Risikosituation des Unternehmens bei seiner Honorarberechnung angemessen berücksichtigt hat.
- 29 Selbst wenn der Prüfungsauftrag nicht neu ausgeschrieben wird, sondern der bestehende Abschlussprüfer wieder bestellt werden soll, **hat der Prüfungsausschuss zuvor die Qualität der Abschlussprüfung zu beurteilen** (vgl. Abschn. 10) und sich mit der Prüferunabhängigkeit zu befassen (vgl. Abschn. 6). Zudem bleibt der Prüfungsausschuss auch bei Wiederbestellung des Abschlussprüfers für die Honorarentwicklung letztverantwortlich.
- 30 Vor der Beschlussfassung des Aufsichtsrats über den Wahlvorschlag hat sich auch dieser ein Bild von der Unabhängigkeit, der Qualität des Prüfers und der Angemessenheit des Honorars zu machen. Der Aufsichtsrat kann sich hierzu auf die Auswertung der Unterlagen durch den Prüfungsausschuss stützen; er entscheidet letztlich aber eigenverantwortlich über den Wahlvorschlag an die Hauptversammlung.



## 5. AUFTRAGSERTEILUNG DURCH DEN AUFSICHTSRAT UND AUFTRAGSBESTÄTIGUNGSSCHREIBEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS

- 31 § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG sieht vor, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag erteilt, nachdem die Hauptversammlung gem. § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG die Bestellung des Abschlussprüfers beschlossen hat. Die Auftragserteilung wird der Aufsichtsrat regelmäßig an den Prüfungsausschuss delegieren (vgl. § 107 Abs. 3 AktG).
- Zögern** (§ 121 Abs. 1 BGB), **nach der Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung zu erteilen**. Dies liegt u.a. im Interesse der zu prüfenden Gesellschaft und des Abschlussprüfers, damit dieser seine Prüfung rechtzeitig beginnen kann und erforderliche vorgezogene Prüfungshandlungen bereits auf der Basis eines geschlossenen Prüfungsauftrages vorgenommen werden können. Der Auftrag wird durch den Vorsitzenden des Aufsichtsrats bzw. im Falle der Delegation der
- 32 Gemäß § 318 Abs. 1 S. 4 HGB **ist der Prüfungsauftrag unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes**

Auftragserteilung an den Prüfungsausschuss durch dessen Vorsitzenden, ggf. auch durch beide, unterzeichnet. Aus Nachweisgründen und zur Konkretisierung des Prüfungsgegenstandes sollte der gewählte Abschlussprüfer den Auftrag durch Übersendung eines Auftragsbestätigungsschreibens annehmen.

entsprechend zu planen sind und über deren Erfüllung im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk zu berichten ist. Dies betrifft insbesondere den Geschäftsbericht und das Lesen und Würdigen der sog. Sonstigen Informationen nach ISA [DE] 720 (Revised). Eine Erklärung zum Ergebnis seiner Würdigung der Sonstigen Informationen darf der Abschlussprüfer indes nur dann im Bestätigungsvermerk aufnehmen, wenn er diesbezüglich wirksam von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde. Diese punktuelle Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht sollte vorsorglich bereits bei Auftragserteilung erfolgen.

33 § 317 HGB beschreibt grundsätzlich den Gegenstand und Umfang einer Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung. Neben den Abschlüssen mit ihren Pflichtbestandteilen und dem (Konzern-)Lagebericht sind bereits bisher verschiedene gesetzliche Auftragsweiterungen je nach Branche oder Rechtsform – wie z.B. die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 91 Abs. 2 AktG bei börsennotierten Aktiengesellschaften (vgl. § 317 Abs. 4 HGB) – zu berücksichtigen.

34 Hinsichtlich des Prüfungsgegenstandes im Einzelnen sind zunehmend gesetzliche Klarstellungen und Begrenzungen sowie berufsrechtliche Anforderungen zu beachten, auf die im Auftrags schreiben einzugehen ist. Beispielsweise wird in § 317 Abs. 3a HGB klarstellend darauf hingewiesen, dass, soweit nichts anderes bestimmt ist, sich die Prüfung nicht darauf zu erstrecken hat, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Ferner bestehen für Informationen, deren Inhalt nicht zu prüfen ist und die im Zusammenhang mit dem geprüften Abschluss und dem Bestätigungsvermerk veröffentlicht werden, ergänzende Pflichten des Abschlussprüfers, die

35 Daneben hat sich das externe Reporting für viele Unternehmen stark weiterentwickelt. Eine Vielzahl neuer Berichtspflichten ist zu erfüllen, wie z.B. die Offenlegung von Zahlungsberichten, Entgeltberichten und CSR-Berichten sowie die Erweiterung der Erklärung zur Unternehmensführung. Auch im Falle einer Anbindung dieser Berichtselemente an den Prüfungsgegenstand „(Konzern-)Lagebericht“ besteht grundsätzlich keine gesetzliche inhaltliche Prüfungspflicht für den Abschlussprüfer. Es bietet sich an, die Auswirkungen solcher Angaben auf die Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers bereits im Rahmen seiner Beauftragung zu klären.

36 Einzelheiten zur Auftragserteilung können in der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats festgelegt sein (§ 107 Abs. 3 i.V.m. § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG).



## 6. ÜBERWACHUNG DER UNABHÄNGIGKEIT DES ABSCHLUSSPRÜFERS

37 Die Überwachung des Abschlussprüfers durch den Prüfungsausschuss hat sich auch auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu erstrecken (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Hierbei kann der Prüfungsausschuss auf Informationen des Abschlussprüfers zu dessen Unabhängigkeit zurückgreifen (zu den Berichten der Berufsaufsicht, die auch Informationen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers enthalten können, vgl. <https://www.wpk.de/oeffentlichkeit/berichte/berufsaufsicht/>). Insofern sollte der Prüfungsausschuss dem (zukünftigen) Abschlussprüfer mitteilen, welche Informationen er von dem Abschlussprüfer benötigt, um dessen Unabhängigkeit zu würdigen. Ein alleiniger Rückgriff auf Informationen des Abschlussprüfers genügt aber nicht. Vielmehr hat der Prüfungsausschuss auch die unternehmenseigenen Informationen und Maßnahmen zur Sicherung der Abschlussprüferunabhängigkeit zu würdigen.

38 Inhaltlich stehen bei der Überwachung zumeist die Nichtprüfungsleistungen im Mittelpunkt, die der Abschlussprüfer für die geprüfte Gesellschaft erbringt. Der Prüfungsausschuss sollte jedoch auch andere Beziehungen zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Abschlussprüfer nicht außer Acht lassen, da auch sie die Unabhängigkeit des Prüfers beeinträchtigen können. Hierzu zählen etwa die persönliche Unabhängigkeit der Mitglieder des Prüfungsteams oder wesentliche geschäftliche Beziehungen oder Kooperationen zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Abschlussprüfer.

39 **PIE** Zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gelten besondere Regeln. Diese bestehen vor allem in einer weitergehenden Beschränkung der Leistungen, die zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht werden dürfen (Verbotskatalog des Art. 5 EU-APrVO i.V.m. § 319a Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB) und einer betragsmäßigen Beschränkung des Honorars für Nichtprüfungsleistungen auf 70 % des durchschnittlichen Honorars der letzten drei Jahre für die Abschlussprüfung (Art. 4 Abs. 2 EU-APrVO), die regelmäßig erstmals für das Geschäftsjahr 2020 greift. Zudem darf der Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse zulässige Nicht-



prüfungsleistungen nur erbringen, wenn sie durch den Prüfungsausschuss gebilligt wurden (Art. 5 Abs. 4 EU-APrVO). Um nicht jede einzelne Nichtprüfungsleistung billigen zu müssen, genehmigen die Prüfungsausschüsse dabei regelmäßig vorab bestimmte Typen zulässiger Nichtprüfungsleistungen. Diese Kataloge zulässiger Nichtprüfungsleistungen werden zudem meist um Regeln ergänzt, wie die Einhaltung der Kataloge gesichert wird (vgl. dazu IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, Stand: 21.10.2019, Absch. 2.3). Außerdem sind die Regelungen zur internen und externen Rotation des Abschlussprüfers zu beachten (Art. 17 EU-APrVO).

- 40 Für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers können auch Beziehungen relevant sein, die zwischen dem Abschlussprüfer und Unternehmen bestehen, die wesentlich an dem geprüften Unternehmen beteiligt sind oder an denen das geprüfte Unternehmen wesentlich beteiligt ist. Zudem erfassen die Unabhängigkeitsbestimmungen häufig nicht nur die Abschlussprüfungsgesellschaft selbst, sondern auch ihre Tochterunternehmen und etwaige Netzwerkmitglieder (vgl. § 319b HGB). Die genaue Reichweite der Bestimmungen zur Unabhängigkeit hängt von den anzuwendenden Standards (z.B. HGB, EU-APrVO, IESBA CoE, SEC-Regulierung) ab. Sie ist für Unternehmen von öffentlichem Interesse strenger als für die übrigen Unternehmen. Schließlich legen die einzelnen Bestimmungen teilweise unterschiedliche persönliche Anwendungsbereiche fest.



- 41 Besondere Bedeutung kommt der Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei dessen Erstbestellung zu. Wird die Abschlussprüfung ausgeschrieben, verlangen die Prüfungsausschüsse in der Praxis daher regelmäßig Informationen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (vgl. dazu IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung bei für Unternehmen von öffentlichem Interesse, Stand: 09.01.2018, Tz. 31). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Abschlussprüfer häufig nicht zum Zeitpunkt der Ausschreibung, sondern erst ab Beginn des ersten zu prüfenden Geschäftsjahres bzw. ab Prüfungsbeginn (je nachdem was früher liegt) unabhängig sein muss. Zudem sind formale Erklärungen zur Unabhängigkeit nur bedingt zielführend. Wichtiger ist es, dass der Prüfungsausschuss ein Verständnis über die wesentlichen Maßnahmen gewinnt, mit deren Hilfe der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit sichert. Zudem sollte er sich erklären lassen, welche wesentlichen Geschäftsbeziehungen zwischen dem geprüften Konzern und dem potenziellen Abschlussprüfer für den Fall beendet werden müssen, dass der Bewerber zum Abschlussprüfer bestellt wird. Schließlich kann es sinnvoll sein, dass der Prüfungsausschuss Informationen zum Umfang der bisher erbrachten Nichtprüfungsleistungen einholt.

- 42 **PIE** Die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse sind nach Art. 6 Abs. 1 EU-APrVO ohnehin verpflichtet, vor der Annahme (und Fortführung) eines Prüfungsmandats ihre Unabhängigkeit zu beurteilen und zu dokumentieren. Der Prüfungsausschuss sollte bei der Planung der Ausschreibung der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse berücksichtigen, dass das Verbot der Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen, bereits für das Geschäftsjahr gilt, das dem ersten zu prüfenden Geschäftsjahr vorausgeht (so genanntes Cooling-in). Eine (formale) Unabhängigkeitserklärung, wie sie der Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft nach dem bisherigen DCGK vor Unterbreitung des Wahlvorschlages an die Hauptversammlung einholen soll, wird im DCGK-2020 nicht mehr verlangt. Es bleibt daher abzuwarten, ob Prüfungsausschüsse vom Abschlussprüfer künftig dennoch die Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung vor Annahme (und Fortführung) des Prüfungsmandats verlangen werden.

- 43 Der Prüfungsausschuss darf dem Aufsichtsrat und dieser der Hauptversammlung den Abschlussprüfer nur zur wiederholten Wahl vorschlagen, wenn der Abschlussprüfer weiterhin unabhängig ist. Auch in diesem Fall ist es jedoch nicht erforderlich, dass der Prüfungsausschuss zuvor eine gesonderte (d.h. über die ohnehin schon geltenden und nachfolgend erläuterten Anforderungen hinausgehende) formale Erklärung einholt. Vielmehr genügt es, wenn sich der Prüfungsausschuss am Ende der abgelaufenen Prüfung mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auseinandergesetzt hat und keine Anzeichen dafür erkennbar sind, dass der Abschlussprüfer nicht mehr unabhängig ist.

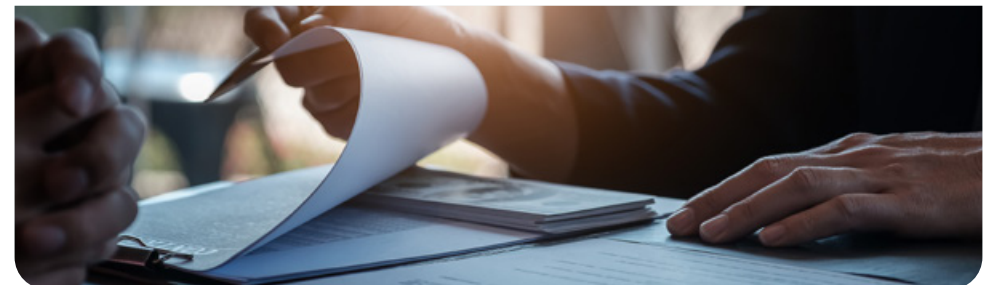
- 44 In verschiedenen gesetzlichen Vorgaben sind Erklärungen des Abschlussprüfers zu seiner Unabhängigkeit angelegt. Diese Erklärungen gibt der Abschlussprüfer teilweise zwingend, teilweise üblicherweise gegen Ende der Abschlussprüfung ab und erörtert dann seine Unabhängigkeit mit dem Prüfungsausschuss.
- 45 So sieht § 321 Abs. 4a HGB vor, dass der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit im Prüfungsbericht erklärt (§ 321 Abs. 4a HGB). Zudem hat er den Prüfungsausschuss bei dessen Prüfung des Jahresabschlusses über Umstände zu informieren, die die Befangenheit des Abschlussprüfers besorgen lassen, und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat (§ 171 Abs. 1 Satz 3 AktG).
- 46 **PIE** In Ergänzung zu § 321 Abs. 4a HGB bestimmt Art. 6 Abs. 2 Buchstabe a) EU-APrVO, dass der Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich schriftlich erklärt, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft, Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind. Die Erklärung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen (Art. 11 Abs. 2 Buchstabe a) EU-APrVO). Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S.d. § 264d HGB hat sich diese Erklärung, soweit einschlägig, auch auf das Netzwerk des Abschlussprüfers zu erstrecken. Zudem hat der Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse im Bestätigungsvermerk die Erklärung aufzunehmen, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht wurden, und der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit von dem geprüften Unternehmen gewahrt hat (zur Berichtspflicht über Verstöße gegen Art. 5 EU-APrVO vgl. IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, Stand: 21.10.2019, Abschn. 2.4.3).
- 47 **PIE** Art. 6 Abs. 2 b) EU-APrVO verpflichtet den Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse zudem, mit dem Prüfungsausschuss die Gefahren für seine Unabhängigkeit sowie die von ihm dokumentierten zur Verminderung dieser Gefahren angewendeten Schutzmaßnahmen zu erörtern.
- 48 **PIE** Schließlich fordert *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 23 Buchstabe b für Prüfungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S.d. § 264d HGB eine schriftliche Mitteilung
- i) über alle geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen und Sachverhalte, die das Verhältnis der Praxis bzw. den Mitgliedern eines Netzwerks zu dem Unternehmen betreffen, und von denen nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers vernünftigerweise angenommen werden kann, dass sie sich auf die Unabhängigkeit auswirken

können. Dabei sind die gesamten Honorare einzubeziehen, die während des im Abschluss abgebildeten Zeitraums für abschlussprüfungsbezogene und andere Leistungen berechnet wurden, die von der Praxis und von Mitgliedern eines Netzwerks für das Unternehmen und für von diesem kontrollierte Teilbereiche erbracht wurden. Diese Honorare sind Kategorien zuzuordnen, die geeignet sind, die für die Überwachung Verantwortlichen bei der Beurteilung der Auswirkungen von Dienstleistungen auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstützen und

- ii) über die mit den unter i) genannten Sachverhalten zusammenhängenden Schutzmaßnahmen, die getroffen wurden, um identifizierte Gefährdungen der Unabhängigkeit zu beseitigen oder auf ein vertretbares Maß zu verringern.

Es ist keine Negativanzeige erforderlich, wenn keine Beziehungen oder Sachverhalte auftreten, die sich auf die Unabhängigkeit auswirken können. Jedenfalls ist aber nach Ablauf des geprüften Geschäftsjahrs eine Honoraraufstellung notwendig, die sich an der Anhangangabe zu den Abschlussprüferhonoraren i.S.d. § 285 Nr. 17 HGB orientieren kann (*IDW PS 470 n.F.*, Tz. A39). Die Angaben des Abschlussprüfers sollte der Prüfungsausschuss mit den unternehmenseigenen buchhalterischen Daten abgleichen (lassen).

- 49 Ergeben sich für den Abschlussprüfer oder gar den Prüfungsausschuss unterjährig wesentliche Anzeichen dafür, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet sein könnte, können beide Seiten jedoch nicht bis zur Beendigung der Abschlussprüfung warten. Vielmehr müssen diese Anzeichen zeitnah miteinander erörtert werden. Zudem kann es in Abhängigkeit des Umfangs der Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers erforderlich sein, dass sich der Prüfungsausschuss auch unterjährig mit diesen befasst (vgl. zur Überwachung der Einhaltung von vorab gebilligten Typen von Nichtprüfungsleistungen IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, Stand: 21.10.2019, Abschn. 2.3.8). In der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats informiert der Abschlussprüfer dann abschließend über seine Unabhängigkeit und die zusätzlich zur Abschlussprüfung erbrachten Leistungen.





## 7. PRÜFUNGSPLANUNG UND PRÜFUNGSCHWERPUNKTE

50 Im Rahmen der Prüfungsplanung legt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich und unabhängig die grundlegende Ausrichtung des Prüfungsvorgehens fest und erstellt ein Prüfungsprogramm mit sachlichen, zeitlichen und personellen Vorgaben für die Prüfung. In die Prüfungsplanung fließen ergänzende Vorstellungen des Prüfungsausschusses über die Bildung von Prüfungsschwerpunkten, den Ablauf der Prüfung oder besondere Prüfungshandlungen ein. Die Berücksichtigung der Vorstellungen des Prüfungsausschusses bei der **Prüfungsplanung schließt nicht aus, dass auch der (restliche) Aufsichtsrat eigene Vorstellungen einbringt**, etwa indem er dem Prüfungsausschuss diese Vorstellungen übermittelt.

51 Mit dem Begriff „Prüfungsschwerpunkte“ werden diejenigen Sachgebiete der Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses durch den Abschlussprüfer bezeichnet, die dessen besonderes Augenmerk erfahren sollen. Vor dem Abschluss seiner Prüfungsplanung sollte der Abschlussprüfer diese mit dem Prüfungsausschuss erörtern, damit ggf. ergänzende Prüfungsschwerpunkte festgelegt werden können. Die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten führt bei der Prüfung zu einer vertie-

fenden Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Thema. Hingegen darf sie nicht zu Lasten der ordnungsgemäßen Prüfung anderer Sachgebiete im Rahmen der risikoorientierten Vorgehensweise des Abschlussprüfers gehen.

52 Bei der Prüfungsplanung soll der Abschlussprüfer zusammen mit dem Prüfungsausschuss (und ggf. auch weiteren Mitgliedern des Aufsichtsrats) die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sowie dessen wirtschaftliches und rechtliches Umfeld einschließlich konkreter Risikobereiche erörtern, um ein gemeinsames Verständnis der wesentlichen Einflussfaktoren auf den zu prüfenden Jahres- und Konzernabschluss zu erhalten. Der Aufsichtsrat stellt insofern aufgrund des unternehmensspezifischen (Fach-)Wissens seiner Mitglieder, insbesondere der Arbeitnehmervertreter, eine für den Abschlussprüfer wichtige Informationsquelle dar.

53 Der Austausch des Abschlussprüfers mit dem Prüfungsausschuss soll zu grundsätzlichen Fragen stattfinden. **Beispiele für Gesprächsgegenstände sind:**

- die Ziele und Strategien des Unternehmens und die Vorgehensweise zu deren Umsetzung,

• ob und welche wesentlichen falschen Angaben im zu prüfenden Abschluss sich aus den Zielen und Strategien des Unternehmens sowie damit ggf. verbundenen Geschäftsrisiken ergeben können,

• welche bedeutsamen Sachverhalte ggf. mit Aufsichtsbehörden zu kommunizieren sind,

• welche Sachverhalte bestehen, die nach Ansicht des Aufsichtsrats besondere Aufmerksamkeit bei der Prüfung erfordern, und Gebiete, in denen der Aufsichtsrat die Vornahme zusätzlicher Prüfungshandlungen fordert,

• wie das rechnungslegungsbezogene Interne Kontrollsystem des Unternehmens und dessen Bedeutung im Unternehmen eingeschätzt wird,

• Diskussion wesentlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie wesentlicher Schätzungen und Schätzunsicherheiten;

• wie der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss die Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems beaufsichtigt,

• Reaktionen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses auf die Möglichkeit oder ggf. die Aufdeckung doloser Handlungen und welche Maßnahmen in diesem Zusammenhang getroffen wurden,

• welche Konsequenzen der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss aus der Kommunikation mit dem Abschlussprüfer in Vorjahren gezogen haben,

• die Prüfungspläne und -gegenstände der Internen Revision und besondere Erkenntnisse der Internen Revision.

54 **Der Abschlussprüfer soll seine Prüfungsplanung und -schwerpunkte rechtzeitig vor Beginn der Prüfungshandlungen dem Prüfungsausschuss erläutern.** Im Rahmen dieser Erörterung hat der Abschlussprüfer einen Überblick über den geplanten Umfang und den geplanten zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung zu vermitteln. In diesem Zusammenhang hat der Abschlussprüfer auch die vom ihm identifizierten bedeutsamen Risiken zu kommunizieren und er kann seine diesbezüglich geplanten Reaktionen darlegen.

55 Dieser Austausch soll zum einen den Prüfungsausschuss dabei unterstützen, die Tätigkeit des Abschlussprüfers besser zu verstehen, um unter Berücksichtigung von Risikoüberlegungen und dem Konzept der Wesentlichkeit weitere prüfungsrelevante Gebiete zu benennen, die aus der Sicht seiner Überwachungstätigkeit von Bedeutung sind und bei denen er einen zusätzlichen Prüfungsbedarf identifiziert hat. Zum anderen dient er dem besseren Verständnis des Abschlussprüfers des Unternehmens und seines Umfeldes. Gleichzeitig erfordert diese Kommunikation jedoch ein umsichtiges Vorgehen, um die Wirksamkeit der Abschlussprüfung nicht durch vorhersehbare Prüfungshandlungen zu verringern.

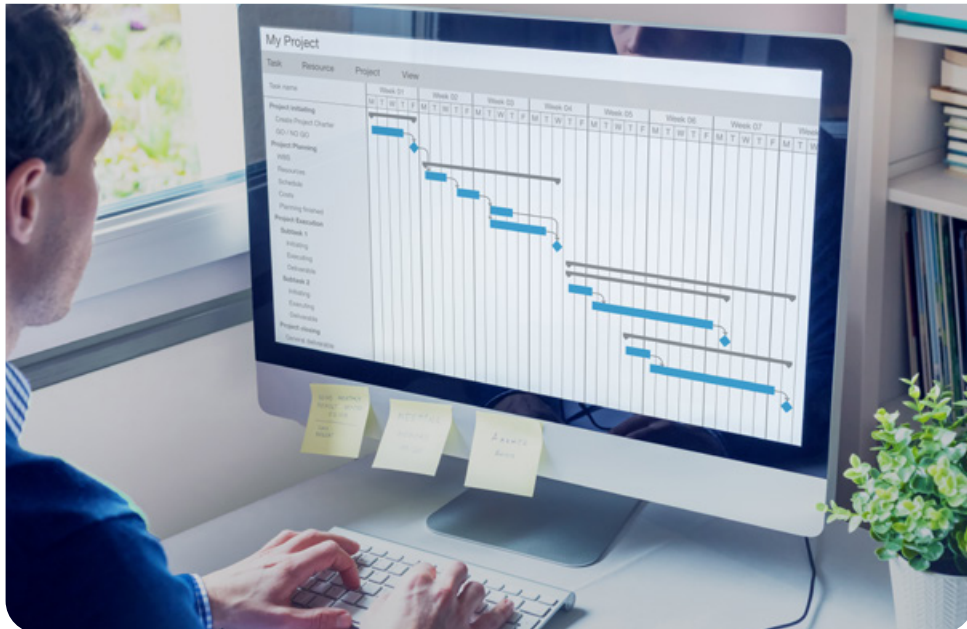
56 **Ergänzungen** der (im Prüfungsauftrag ggf. bereits genannten primären) **Prüfungsschwerpunkte können in der Folgezeit verbairt werden.** Auslöser für solche Ergänzungen können Gespräche mit dem Prüfungsausschussvorsitzenden, die Erörterung der Prüfungsschwerpunkte oder ergänzende Hinweise und Anregungen des Prü-

fungsausschusses während des Jahres oder ergänzende Erkenntnisse, z.B. aus Zwischenabschlüssen, sein.

- 57 Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss besprechen im Rahmen der Prüfungsplanung auch Form, Zeitpunkt und Inhalt der wechselseitigen Kommunikation.

- 58 **PIE** Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB („PIE“) muss der Abschlussprüfer darüber hinaus insbesondere auch die Sachverhalte, die er als die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte bestimmt hat, mit dem Prüfungsausschuss erörtern. Es handelt sich

hierbei um Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers während der Prüfung des Abschlusses des aktuellen Zeitraums am bedeutsamsten waren und die im Rahmen der Prüfung eine besondere Befassung erforderten. Sie sind damit aus den Sachverhalten ausgewählt, die mit dem Aufsichtsrat erörtert wurden. Da die sog. **Key Audit Matters** (KAM) im Bestätigungsvermerk berichtet werden, ist es sinnvoll, dass der Abschlussprüfer den Prüfungsausschuss möglichst frühzeitig über die voraussichtlich im Bestätigungsvermerk dargestellten Sachverhalte informiert und diese ggf. auch im Laufe der Prüfung wiederholt anspricht, um sie näher zu erörtern.



## 8. ZUSAMMENARBEIT WÄHREND DER PRÜFUNGSDURCHFÜHRUNG

### 8.1. Anlassbezogene Kommunikation

- 59 Der Abschlussprüfer kommuniziert mit dem Prüfungsausschuss über bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung. Dies umfasst u.a. seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraxis des Unternehmens, während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Probleme sowie andere bedeutsame Sachverhalte, Umstände, die sich auf die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks auswirken sowie sonstige Sachverhalte, die für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind.
- 60 Die Kommunikation von Feststellungen aus der Abschlussprüfung dient dazu, ein übereinstimmendes Verständnis von den Tatsachen und Umständen im Zusammenhang mit bestimmten Geschäftsvorfällen oder Ereignissen zu erlangen. Es bietet sich außerdem an, die Ergebnisse der Prüfung des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystems, auch im Hinblick auf mögliche Folgerungen für den weiteren Ablauf der Abschlussprüfung, zu erörtern. Über bedeutsame festgestellte IKS-Mängel hat der Abschlussprüfer den Prüfungsausschuss unverzüglich schriftlich zu informieren. Wesentliche vorläufige Prüfungsfeststellungen sollte der Abschlussprüfer zunächst mit dem im Unternehmen Verantwortlichen bzw. mit dem Vorstand erörtern, wenn nicht eine direkte Ansprache des Prüfungsausschusses erforderlich scheint.
- 61 **PIE** Nach D.9 DCGK-2020 soll der Aufsichtsrat vereinbaren, dass der Abschlussprüfer über alle für die Aufgaben des Aufsichtsrats wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse unverzüglich berichtet, die sich bei der Durchführung der Abschlussprüfung ergeben. Auch soll der Aufsichtsrat vereinbaren, dass der Abschlussprüfer ihn informiert bzw. im Prüfungsbericht vermerkt, wenn er bei der Durchführung der Abschlussprüfung Tatsachen feststellt, die eine Unrichtigkeit der nach § 161 AktG abgegebenen Erklärung zum Kodex ergeben (D.10 DCGK-2020).



- 62 Erwartet der Abschlussprüfer, ein Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk zu modifizieren oder einen Hinweis aufzunehmen, sind die Umstände, die dazu führen, im Rahmen der Kommunikation über bedeutsame Feststellungen mit dem Prüfungsausschuss zu erörtern.
- 63 **PIE** Es empfiehlt sich, vom Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse einen Entwurf des Bestätigungsvermerks einzuholen, um die Darstellung der besonders wichtigen Prüfungssachverhalte gemeinsam zu erörtern.
- 64 Der Prüfungsausschuss sollte den Abschlussprüfer als Diskussionspartner nutzen, um beispielsweise über wesentliche Ansatz- und Bewertungsfragen, Änderungen in der Rechnungslegung (z.B. aufgrund von Korrekturen oder einer geänderten Bilanzpolitik) sowie über Änderungen der Rechtslage und deren konkrete Umsetzungserfordernisse in der Finanzberichterstattung informiert zu sein und diese Informationen bei seiner Überwachungstätigkeit heranzuziehen.
- 65 Der Abschlussprüfer und der Vorsitzende des Prüfungsausschusses sollten während der Prüfungsdurchführung wechselseitig das Gespräch suchen, wenn sie Informationen für ihre jeweilige Prüfungs- bzw. Überwachungstätigkeit benötigen oder Informationen erhalten, von denen anzunehmen ist, dass sie für die einem der Beteiligten obliegende Prüfungs- bzw. Überwachungstätigkeit relevant sind. So kann beispielsweise dem Prüfungsausschuss die Möglichkeit gegeben werden, frühzeitig auf etwaige Schwachstellen im Unternehmen, z.B. Schwächen im Internen Kontrollsystem, zu reagieren. Sofern sich die ursprüngliche Risikoeinschätzung von Abschlussprüfer oder Prüfungsausschuss wesentlich ändert, sollte zeitnah eine Abstimmung erfolgen, wenn nicht die Kenntnis des anderen von der Information offensichtlich ist. In das Gespräch sollte der Vorstand einbezogen werden.
- 66 Deckt der Abschlussprüfer Verstöße auf, in welche die gesetzlichen Vertreter verwickelt sind, muss er so bald wie möglich den Prüfungsausschuss informieren. Bei Verdacht einer Mitwirkung eines gesetzlichen Vertreters an Gesetzesverstößen hat der Abschlussprüfer den Prüfungsausschuss ebenfalls zu informieren. Dies gilt auch dann, wenn es sich um Gesetzesverstöße handelt, die nicht zu falschen Angaben in Abschluss und/oder Lagebericht führen. Ebenso sollte der Prüfungsausschuss den Abschlussprüfer über derartige Verstöße informieren.
- 67 Bei der Aufdeckung von Verstößen, in die Mitarbeiter, denen eine bedeutende Rolle im Internen Kontrollsystem zukommt, oder andere Personen verwickelt sind, deren Verstöße eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss und den Lagebericht haben können, hat der Abschlussprüfer neben den gesetzlichen Vertretern ebenfalls den Prüfungsausschuss zu informieren.
- 68 **Mitteilungen über Verstöße an Behörden bzw. Aufsichtsstellen durch den Abschlussprüfer verstoßen gegen die Verschwiegenheitspflichten nach § 43 WPO und § 323 HGB**, es sei denn, diese

**Mitteilungen sind von anderen gesetzlichen Normen gefordert** (beispielsweise Art. 7 und 12 EU-APrVO, § 29 Abs. 3 KWG, § 35 Abs. 4 VAG, § 341k Abs. 3 HGB, § 43 Abs. 1 GwG).

## 8.2. Sitzungsteilnahme

- 69 Das Gesetz sieht eine Teilnahme des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung von Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat vor (vgl. Abschn. 9.3.; § 171 AktG). Im Hinblick auf die Überwachungsaufgaben des Prüfungsausschusses ist eine Teilnahme des Abschlussprüfers an den Sitzungen des Prüfungsausschusses und **ggfs. auch an weiteren Sitzungen des Aufsichtsrats sinnvoll**. Idealerweise sind die Termine der Sitzungen des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses frühzeitig zwischen Abschlussprüfer und Gremien abzustimmen.
- 70 Nimmt der Abschlussprüfer nicht an allen Sitzungen des Prüfungsausschusses teil, sollte er zumindest immer dann vom Prüfungsausschuss hinzugezogen werden, wenn Fragen der Rechnungslegung einschließlich zugrundeliegender Systeme und Kontrollen, der Abschlussprüfung oder der Unabhängigkeit
- des Abschlussprüfers behandelt werden. Der Abschlussprüfer sollte zudem an der Sitzung des Prüfungsausschusses teilnehmen, bei der die Planung der Aufstellung und Prüfung des Abschlusses Gegenstand ist. Unterzieht der Abschlussprüfer zu veröffentlichende Zwischenabschlüsse einer prüferischen Durchsicht, sollte er darüber hinaus an den entsprechenden Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnehmen.
- 71 Der Abschlussprüfer sollte in den Sitzungen als Diskussionspartner zur Verfügung stehen und klare, verständliche Erläuterungen, etwa zu Einzelfragen der Rechnungslegung, dem rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystem oder der Abbildung von Risiken im Abschluss, geben. Die Mitglieder von Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss haben damit Gelegenheit, ihre Fragen zu stellen und in eine offene Diskussion zu treten.







## 9. BERICHTERSTATTUNG ÜBER DAS PRÜFUNGSERGEBNIS

### 9.1. Bestätigungsvermerk

- 72 Der Bestätigungsvermerk enthält die für die Öffentlichkeit bestimmte Gesamtbeurteilung des Prüfungsergebnisses des Abschlussprüfers in zusammengefasster Form. Er umfasst umfangreiche Ausführungen zu den Prüfungsurteilen des Abschlussprüfers und deren Grundlagen, zur Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Abschluss und den Lagebericht sowie zur Verantwortung des Abschlussprüfers. Da er sich in erster Linie an die Öffentlichkeit richtet, enthält er aus Gründen der Vergleichbarkeit in Teilen formelhafte Ausführungen. Zur abschließenden Information des Aufsichtsrats ist er nicht ausreichend, da der Aufsichtsrat zur Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgaben weitere Informationen benötigt, die er durch den Prüfungsbericht und die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers erhält.
- 73 Der „Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“ ist als „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ an das geprüfte Unternehmen zu adressieren. Er enthält gleich zu Beginn die getrennten Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht sowie gegebenenfalls in einem gesonderten Abschnitt zu sonstigen Prüfungsgegenständen.
- 74 Zum einen erklärt der Prüfer, ob der geprüfte Abschluss in allen wesentlichen Belangen den zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften entspricht und unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage zum Bilanzstichtag sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vermittelt.
- 75 Zum anderen ist im Hinblick auf den Lagebericht gesondert zu erklären, ob er insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt, in allen wesentlichen Belangen in Einklang mit dem Jahresabschluss steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt.

- 76 Das Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der im Lagebericht enthaltenen Erklärung zur Unternehmensführung. Dasselbe gilt ggf. auch für die im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Erklärung (vgl. hierzu Abschn. 5).
- 77 Der Abschlussprüfer gibt mit dem Bestätigungsvermerk keine Beurteilung über die Ordnung- und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung ab.
- 78 An die Darstellung der Prüfungsurteile schließen sich die folgenden weiteren Abschnitte des Bestätigungsvermerks an:
- Grundlage für die Prüfungsurteile
  - Sonstige Informationen
  - Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für den Jahresabschluss und den Lagebericht
  - Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts
- 79 **PIE** Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) folgt den Ausführungen zur Grundlage für die Prüfungsurteile eine Darstellung der „Besonders wichtigen Prüfungssachverhalte“ („Key Audit Matters“ – KAM). Bei den KAM handelt es sich um die Sachverhalte, die für die Prüfung des Abschlusses im geprüften Jahr „am bedeutsamsten“ waren. In der Praxis erfolgt eine Berichterstattung im Bestätigungsvermerk von PIE über ca. zwei bis fünf besonders wichtige Prüfungssachverhalte.
- 80 **PIE** Grundlage für die Auswahl dieser KAM sind zunächst alle für die Prüfung des Abschlusses relevanten Sachverhalte, die vom Abschlussprüfer mit dem Prüfungsausschuss erörtert wurden. In einem zweiten Schritt sind daraus die Sachverhalte hervorzuheben, die eine besondere Befassung des Abschlussprüfers erforderten. Über die im geprüften Geschäftsjahr bedeutsamsten Sachverhalte ist dann im Bestätigungsvermerk von PIE zu berichten. Der Prüfungsausschuss sollte sich intensiv mit den KAM und den vom Abschlussprüfer vorgesehenen Formulierungen zur Darstellung im Bestätigungsvermerk auseinandersetzen, um Missverständnissen der Adressaten des Bestätigungsvermerks vorzubeugen.
- 81 **PIE** „Am bedeutsamsten“ sind dabei die Prüfungsschwerpunkte des Abschlussprüfers, bei denen der zugrundeliegende Sachverhalt zum Beispiel eine besondere Bedeutung für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat, weil der Sachverhalt wesentlich für den Abschluss ist oder weil dabei Bilanzierungsgrundsätze mit hoher Komplexität anzuwenden sind.

82 **PIE** Als **Beispiele für KAM** werden in der Praxis häufig genannt:

- Bewertungsrisiken beim Geschäfts- und Firmenwert (Goodwill),
- Rückstellungsbildung,
- Behandlung rechtlicher Risiken,
- Behandlung besonderer Geschäftsvorfälle.

83 Die Berichterstattung über „besonders wichtige Prüfungssachverhalte“ im Bestätigungsvermerk **ist dem Abschlussprüfer eines Non-PIE nicht erlaubt**, es sei denn, der Aufsichtsrat vereinbart mit dem Abschlussprüfer Entsprechendes. Ohne eine solche Vereinbarung verstieße der Abschlussprüfer gegen seine Pflicht zur Verschwiegenheit, da für die Prüfung von Non-PIE keine gesetzliche Grundlage zur Angabe von KAM im Bestätigungsvermerk besteht.

84 **PIE** Der **Bestätigungsvermerk von PIE enthält darüber hinaus weitere in Art. 10 der EU-APrVO geforderte Zusatzangaben**, z.B.:

- Organ (in der Regel Hauptversammlung, bei Versicherungen der Aufsichtsrat), das den Abschlussprüfer bestellt hat und Datum der Bestellung,
- Angabe der ununterbrochenen Dauer des Abschlussprüfungsmandates,
- Bestätigung darüber, dass die Prüfungsurteile und der „zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss“ im Einklang miteinander stehen,
- Bestätigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dass der Abschlussprüfer keine verbotenen Nichtprüfungsergebnisse erbracht hat,
- **Angaben zu Leistungen, die vom Abschlussprüfer zusätzlich zur Abschlussprüfung erbracht wurden**, soweit dies nicht im Abschluss oder im Lagebericht angegeben ist.
- Außerdem ist der für die **Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer** zu benennen.

85 Die nicht inhaltlich geprüften Bestandteile des Lageberichts (z.B. Erklärung zur Unternehmensführung, nichtfinanzielle Erklärung) können auch in einer Anlage zum Bestätigungsvermerk aufgeführt werden, sofern sie nicht bei der Beschreibung des Prüfungsgegenstands von den inhaltlich geprüften Bestandteilen abgegrenzt werden.



## 9.2. Prüfungsbericht

86 Der Prüfungsbericht ist das **zentrale Informationsmedium des Abschlussprüfers gegenüber dem gesamten Aufsichtsrat**. Damit wird das Überwachungsorgan über Art und Umfang sowie über die Ergebnisse der Prüfung informiert und das Ergebnis der Prüfung dokumentiert.

**Wochen vor der Sitzung kann regelmäßig als angemessen angesehen werden**. Nach den Gegebenheiten des **Einzelfalls kann auch ein längerer zeitlicher Vorlauf geboten sein**. Der Aufsichtsrat wird den (spätesten) Zeitpunkt der Überlassung versandfertiger Prüfungsberichte mit dem Abschlussprüfer vereinbaren.

87 Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers ist die wesentliche Grundlage der Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts, zu der der Aufsichtsrat selbst verpflichtet ist (vgl. Abschn. 2 und 3.1). **Das sorgfältige Studium der Abschlussunterlagen und des Prüfungsberichts ist somit grundsätzlich Aufgabe aller Aufsichtsratsmitglieder und zwar unabhängig davon, ob er oder der Prüfungsausschuss den Prüfungsauftrag erteilt hat**.

Den zeitgerechten Versand der Berichtunterlagen an die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder stellt in der Regel das Unternehmen sicher.

89 **Der elektronische Versand von Prüfungsberichten an die Aufsichtsratsmitglieder sollte unter Nutzung datensicherer Übermittlungswege erfolgen**.

88 **Es ist deshalb sicherzustellen, dass der Aufsichtsrat ausreichend Zeit hat**, sich mit den im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen vor der Bilanzsitzung kritisch auseinanderzusetzen. **Ein Zeitraum von zwei**

90 Für den Fall, dass der Aufsichtsrat den Auftrag an den Abschlussprüfer erteilt hat, ist der Prüfungsbericht ihm und gleichzeitig einem eingerichteten Prüfungsausschuss vorzulegen (§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB). **Dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung ist der**

Prüfungsbericht nach Vorlage an den Aufsichtsrat (wenn dieser oder der Prüfungsausschuss den Prüfungsauftrag erteilt hat, vgl. Abschn. 5) mit Gelegenheit zur Stellungnahme zuzuleiten (§ 321 Abs. 5 Satz 3 HGB).

91 In der Praxis wird dem Vorstand ein Entwurf des Prüfungsberichts durch den Abschlussprüfer übermittelt. Solange dies im Rahmen der noch nicht abgeschlossenen Abschlussprüfung geschieht, gilt dies als „letztes Auskunftersuchen“ des Abschlussprüfers an den Vorstand.

92 Im Prüfungsbericht nimmt der Abschlussprüfer auch Stellung zur Beurteilung der Lage des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter im Lagebericht, die auch die Beurteilungen zum Fortbestand der Unternehmenstätigkeit („Going Concern“) und zu grundsätzlichen Perspektiven seiner künftigen Entwicklung einschließt (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB). Bei prognostischen und wertenden Angaben im Lagebericht beurteilt der Abschlussprüfer vor dem Hintergrund der Jahresabschlussangaben deren Plausibilität und Übereinstimmung mit seinen während der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen. Außerdem prüft er, ob Prognosen und Wertungen als solche gekennzeichnet sind und diesen die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde liegen, d.h. ob sie wirklichkeitsnah sind. Auch sind die Annahmen über die zukünftige Entwicklung der wesentlichen Einflussfaktoren der wirtschaftlichen Lage vor dem Hintergrund der tatsächlichen Lage auf Vollständigkeit und Plausibilität zu prüfen. Mit seiner Stellungnahme zur Lagebeurteilung, insbesondere zu Prognosen, kann der

Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat eine wichtige Hilfestellung geben.

93 Der Abschlussprüfer muss im Rahmen seiner Redepflicht i.S.d. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht über den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Tatsachen oder wesentliche negative Entwicklungen berichten und den Aufsichtsrat u.a. über Tatsachen informieren, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen. Berichtet werden muss nicht nur über Tatsachen, die einen Verstoß darstellen, sondern bereits über solche, die einen Verstoß vermuten („erkennen“) lassen. Der Abschlussprüfer muss seiner Rede- und Warnpflicht auch dann nachkommen, wenn die Unrichtigkeiten oder Verstöße den Geschäftsorganen bekannt sind.



94 Unbeschadet dessen, soll im Prüfungsbericht ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass sich die Prüfung (soweit nichts anderes bestimmt ist) nicht darauf zu erstrecken hat,

ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann (§ 317 Abs. 4a HGB).

95 Der Bestätigungsvermerk ist im Prüfungsbericht wiederzugeben.

96 **PIE** Die im Bestätigungsvermerk von PIE darzulegenden „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ im Abschluss (besonders wichtige Prüfungssachverhalte) sind Prüfungsschwerpunkte. Sie sind im Abschnitt „Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung“ ausdrücklich als solche zu nennen. Dazu bietet sich eine tabellarische Aufstellung an. In der Regel wird auf die diesbezüglichen Darstellungen im Abschnitt „Wiedergabe des Bestätigungsvermerks“ verwiesen. Sofern es deren Bedeutung für die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats erfordert, werden im Einzelfall tiefergehende Angaben erfolgen.

97 Bei den Feststellungen des Abschlussprüfers dazu, ob die Buchführung und die weiteren geprüften Unterlagen (z.B. Jahresabschluss und Lagebericht) den Vorschriften aus Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung in allen wesentlichen Belangen entsprechen, berichtet der Abschlussprüfer auch über Beanstandungen, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben (§ 321 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB), „soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist“. Der Abschlussprüfer wird für eine solche Fokussierung die Relevanz der entsprechenden Informationen

für den Aufsichtsrat einschätzen. Dabei sollten auch wesentliche Beanstandungen erwähnt werden, die auf den Hinweis des Abschlussprüfers hin durch die geschäftsführenden Organe beseitigt worden sind.

98 Außerdem enthält der Prüfungsbericht Ausführungen zu wesentlichen Bewertungsgrundlagen, zur Änderung in den Bewertungsgrundlagen sowie zu sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen einschließlich deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 321 Abs. 2 Satz 4 HGB). Die sorgfältige und hinreichend ausführliche Darstellung, inwieweit die geschäftsführenden Organe Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ausgeübt und Ermessensspielräume genutzt haben, erlaubt es den Aufsichtsratsmitgliedern, die Bilanzpolitik der Geschäftsführung zu erkennen und zu hinterfragen. Sie bietet den Aufsichtsratsmitgliedern zudem eine Grundlage zur Durchführung einer eigenen Bilanzanalyse und unterstützt den Aufsichtsrat bei seiner eigenen Prüfung der Zweckmäßigkeit der Rechnungslegung (vgl. hierzu Abschn. 2).

99 Hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung beurteilt, ob der Vorstand geeignete Maßnahmen zur Risikofrüherkennung getroffen hat und ob das danach einzurichtende Risikofrüherkennungssystem seine Aufgaben erfüllt, muss er das Ergebnis der Beurteilung im Prüfungsbericht festhalten. In diesem Zusammenhang hat er darauf einzugehen, ob Maßnahmen zur Verbesserung des internen Überwachungssystems erforderlich sind (§ 321 Abs. 4 HGB).

100 Der Abschlussprüfer soll im Prüfungsbericht eine verständliche Sprache verwenden und seine Ergebnisse klar darstellen. Er soll darauf achten, dass die gebotene Vollständigkeit des Berichts nicht zu Lasten der Übersichtlichkeit und Klarheit geht.

101 **PIE** Der Abschlussprüfer hat bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) einen sogenannten „zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss“ vorzulegen. Dieser zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss ist zugleich der Prüfungsbericht, der um die nach deutschem HGB erforderlichen Angaben erweitert wird.

102 **PIE** Der Prüfungsbericht zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse enthält u.a. die folgenden weiteren Angaben (vgl. Art. 11 EU-APrVO):

- Angabe der an der Prüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartner; bei Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit) Beschreibung der Aufgabenverteilung,
- Beschreibung von Art, Umfang und Häufigkeit der Kommunikation mit Vorstand, Prüfungsausschuss und Aufsichtsrat durch den Abschlussprüfer,
- Aufnahme wesentlicher mit dem Management kommunizierter Sachverhalte,
- Eine weitergehende Beschreibung der Prüfungsdurchführung (Angaben zu Wesentlichkeitsgrenzen und Wesentlichkeitsfaktoren im Rahmen der Abschlussprüfung),
- Beschreibung bedeutsamer Schwierigkeiten bei der Prüfung und bedeutsamer Sachverhalte, die mit dem Management kommuniziert wurden.

### 9.3. Bilanzsitzung bzw. mündliche Berichterstattung

103 § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG gibt dem Abschlussprüfer auf, in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere über wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems, zu berichten.

104 Im Hinblick auf die Überwachungsaufgabe des Gesamtaufichtsrats ist es sachgerecht, eine Teilnahme des Abschlussprüfers auch in der Aufsichtsratsitzung vorzusehen, um dem Plenum und damit auch den Mitgliedern, die nicht Mitglieder des Prüfungsausschusses sind, Gelegenheit zum Gespräch mit dem Abschlussprüfer zu geben. Dies gilt vor allem, weil die Prüfung des Abschlusses eine Vorbehaltsaufgabe des Gesamtaufichtsrats ist, die nicht abschließend an den Prüfungsausschuss delegiert werden kann. Eine frühzeitige Terminkoordination ermöglicht es allen Beteiligten, Informationen fristgerecht zu erhalten und zu verarbeiten.

105 Die **mündliche Berichterstattung** des Abschlussprüfers ist eine **Ergänzung zum Prüfungsbericht**, der die wesentlichen Prüfungsfeststellungen enthält. **Deshalb kann der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung keine wesentlichen Feststellungen erörtern, die im Prüfungsbericht nicht enthalten sind.** Dem Abschlussprüfer ist es hingegen unbenommen, relevante Themen des Prüfungsberichts aufzugreifen und den Teilnehmern der entsprechenden Gremiensitzung ausführlicher zu erläutern.

106 Der Aufsichtsratsvorsitzende wirkt darauf hin, dass dem Abschlussprüfer ausreichend Zeit eingeräumt wird, über das Ergebnis der Abschlussprüfung in dem Umfang zu berichten, wie es für den jeweiligen Adressatenkreis überwachungsrelevant ist. Eine gebotene Abstufung im Detaillierungsgrad der Berichterstattung im Aufsichtsrat gegenüber der im Prüfungsausschuss darf jedoch nicht dazu führen, dass dem Gesamtaufichtsrat wesentliche Informationen vorenthalten bleiben.

107 Die Mitglieder des Aufsichtsrats nutzen die Bilanzsitzung, um für Zwecke ihrer Überwachungsaufgabe Unklarheiten aufzuklären, Fragen zu stellen und in einen offenen Dialog mit dem Abschlussprüfer zu treten. Diese Diskussion mit dem Abschlussprüfer ergänzt das sorgfältige und kritische Studium des Prüfungsberichts durch das Aufsichtsratsmitglied zur Prüfung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat. Hierfür dienen auch Hinweise des Abschlussprüfers, die über das Feld der Rechnungslegung hinausgehen und die für den Aufsichtsrat Anlass zu eigenen Überwachungsaktivitäten geben können. Der Aufsichtsrat kann diese Informationen entsprechend verarbeiten und im Rahmen der Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgabe ggf. konkrete Maßnahmen ableiten.

108 In der Bilanzsitzung sollte der Abschlussprüfer die ins Detail gehenden Fragen beantworten können. Im Regelfall kommen hierfür die Unterzeichner von Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk in Frage.

109 Der Abschlussprüfer hat in seiner mündlichen Berichterstattung die wesentlichen Prüfungsaussagen verständlich darstellen. Er hat dabei einen Schwerpunkt auf die Darstellung von etwaigen Schwächen und Problemen der Rechnungslegung und/oder des Internen Kontrollsystems des Unternehmens legen.

110 Zu folgenden Themen soll der Abschlussprüfer (soweit dies nicht bereits durch unterjährige Teilnahme vor allem in den Sitzungen des Prüfungsausschusses erfolgt ist) in der Bilanzsitzung ergänzende Ausführungen machen:

- seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraxis des Unternehmens (einschließlich Rechnungslegungsmethoden, geschätzte Werte in der Rechnungslegung und Abschlussangaben),

- während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Probleme,
  - bedeutsame während der Abschlussprüfung auftretende Sachverhalte, die mit dem Management besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit diesem waren,
  - vom Abschlussprüfer angeforderte schriftliche Erklärungen,
  - Umstände, die sich auf die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks auswirken sowie
  - sonstige während der Abschlussprüfung aufgetretene bedeutsame Sachverhalte, die nach Ansicht des Abschlussprüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind.
- 111 Der Abschlussprüfer sollte ein besonderes Augenmerk auf die Erläuterung der Auswirkungen von sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen, bedeutsamen Geschäftsvorfällen und von Änderungen der Bewertungsgrundlagen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage richten. Er sollte des Weiteren wesentliche, komplexe Bilanzierungssachverhalte einschließlich dahinterstehender Prämissen erläutern, insbesondere solche, über die Vorstand und Abschlussprüfer intensiver diskutiert haben.
- 112 Der Abschlussprüfer sollte schließlich in Absprache mit dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats einen Ausblick auf anstehende Änderungen in Gesetz bzw. Rechnungslegung geben, um deutlich zu machen, wo sich ggf. im Hinblick auf kommende Quartalsabschlüsse bzw. den nächsten Jahres- und Konzernabschluss Implikationen für den Prüfungsansatz bzw. Prüfungs- und Überwachungsschwerpunkte ergeben können.
- 113 Verständliche Unterlagen dienen den Sitzungsteilnehmern dazu, der strukturierten Berichterstattung des Abschlussprüfers zu folgen. Aussagefähige Materialien tragen dazu bei, dass sich die Aufsichtsratsmitglieder gut mit den Prüfungsergebnissen vertraut machen können.
- 114 Bei der Anfertigung des Protokolls zur Bilanzsitzung sollen die Aussagen des Abschlussprüfers mit diesem abgestimmt werden.
- 115 Der Aufsichtsrat sollte – in der Bilanzsitzung oder bei anderer Gelegenheit – erörtern, ob ein Interesse an spezifischen Themen, die über die Fragen der Rechnungslegung hinausgehen, besteht. Der Abschlussprüfer kann aufgrund seiner Prüfungstätigkeit und des dadurch gewonnenen Einblicks in das Unternehmen beispielsweise bei der Beurteilung der Richtigkeit der Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex bzw. der Erklärung der Unternehmensführung sowie bei der Beurteilung der Angemessenheit der Vorstandsvergütung Hilfestellung geben. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer bei Bedarf zusätzliche Prüfungshandlungen durchführen oder einen Branchenvergleich anstellen.



## 10. ÜBERWACHUNG DER QUALITÄT DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

- 116 Die primäre Zuständigkeit für eine ordnungsgemäße Organisation der Abschlussprüfung und deren Qualitätssicherung liegt beim Abschlussprüfer selbst. Aber auch der Prüfungsausschuss hat sich mit der Qualität der Abschlussprüfung zu befassen. Diese Pflicht ist der gesetzlichen Aufgabe inhärent, die Abschlussprüfung zu überwachen (vgl. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG). Betont wird diese Aufgabe für börsennotierte Gesellschaften in D.11 DCGK-2020, wonach deren Prüfungsausschüsse regelmäßig eine Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung vornehmen sollen.
- 117 Der Aufgabe kann der Prüfungsausschuss nur nachkommen, wenn er sich ex ante – etwa im Rahmen der Prüferauswahl – mit dem Abschlussprüfer auseinandersetzt und sich ex post mit der Wirksamkeit bereits durchgeführter Abschlussprüfungen beschäftigt. Dabei richten sich die konkreten Überwachungsformen, -instrumente und die Intensität, mit der sich der Prüfungsausschuss ein ausreichendes Bild von der Prüfungsqualität verschaffen soll, u.a. danach, ob der Ausschuss die Qualität in der laufenden Mandatsbeziehung oder im Rahmen der Prüferauswahl beurteilen muss.
- 118 Für die Qualität des Abschlussprüfers sind insbesondere die Prüfungsstrategie, der Prüfungsansatz und der Prüfungsprozess (einschließlich Einsatz von IT-Tools), die Kommunikation und der Umgang mit Prüfungsergebnissen sowie die geschäfts- und branchenspezifische Erfahrung und die Qualifikation der an der Prüfung beteiligten Personen von Bedeutung.
- 119 Der Prüfungsausschuss kann beispielsweise mittels eines Bewertungskatalogs die jeweils relevanten, unternehmensindividuellen Qualitätsindikatoren (sog. Audit Quality Indicators) konkretisieren und gewichten. Die Beurteilungskriterien könnten ihren Ausgangspunkt in dem Kriterienkatalog haben, welcher der Prüferauswahl zugrunde lag (siehe dazu auch Abschn. 4). Es bietet sich eine Orientierung an internationalen oder nationalen Musterkatalogen für Qualitätsindikatoren an (vgl. hierzu auch den *IDW Praxishinweis 1/2018*).
- 120 Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist streng reguliert. Er unterliegt der Aufsicht durch die WPK und der APAS (letztere bei Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse). Bei Abschlussprüfern wer-



den dafür auch externe Kontrollen durchgeführt. Hierzu gehören die von der WPK betriebenen Qualitätskontrollen in Form von sog. Peer Reviews bzw. die Inspektionen durch die APAS in Bezug auf Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Es bietet sich an, dass sich der Prüfungsausschuss durch den Abschlussprüfer über relevante Ergebnisse der Qualitätskontrolle und/oder der letzten APAS-Inspektion informieren lässt.

**121** **PIE** Der Inspektionsbericht der APAS (bei Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse) enthält einerseits allgemeine Schlussfolgerungen zum internen Qualitätssicherungssystem des Abschlussprüfers (etwa Beachtung der Unabhängigkeit, Fortbildungsmaßnahmen etc.); andererseits nimmt die Berufsaufsicht Bezug auf ganz konkret durchgeführte Abschlussprüfungen bei prüfungspflichtigen Gesellschaften. Aus Gründen der Verschwiegenheit wird der Prüfer in aller Regel nur die allgemeinen, nicht auf konkrete Abschlussprüfungen bezogene Schlussfolgerungen herausgeben dürfen. Es bietet sich für den Prüfungsausschuss insbesondere an, den Teil des Berichts zu würdigen, der die Schlussfolgerungen (ggf. Mängel) zur Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der Prüfungsgesellschaft enthält.

**122** Freilich ersetzen die aus Abschlussprüferkontrollen und ggf. Kontrollberichten erlangten Erkenntnisse nicht die eigene Einschätzung des Prüfungsausschusses hinsichtlich der zu erwartenden Qualität des Abschlussprüfers im Rahmen der Prüferauswahl oder gar die ex post Bewertung einer durchgeführten Abschlussprüfung.

**123** Zudem kann der Prüfungsausschuss auf Transparenzberichte zurückgreifen, die Erläuterungen zum Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft umfassen.

**124** Weitere Informationen können durch zusätzliche Einschätzungen des Finanzvorstands ebenso wie weiterer relevanter Unternehmensmitarbeiter gewonnen werden. In der Praxis empfiehlt es sich, die Informationsgewinnung und -auswertung zu standardisieren und dokumentieren.

**125** Den Abschluss der Qualitätsbeurteilung sollte ein persönliches Feedbackgespräch mit dem Abschlussprüfer bilden, in welchem der Prüfungsausschussvorsitzende etwaige Vorkommnisse und Mängel ansprechen sollte.



## 11. WEITERE UNTERSTÜTZUNGSLEISTUNGEN DES WIRTSCHAFTSPRÜFERS

### 11.1. Überblick

**126** Die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats geht über den gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsgegenstand der Jahresabschlussprüfung hinaus. Sie umfasst u.a. die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung (vgl. Abschn. 2) sowie die Überwachung der Organisationspflichten der gesetzlichen Vertreter, insbesondere eine Auseinandersetzung mit der Angemessenheit und Wirksamkeit der eingerichteten Corporate-Governance-Systeme. Darüber hinaus bleibt der Aufsichtsrat auch nach ARUG II verantwortlich für die Festlegung des Vergütungssystems und damit auch für die Angemessenheit der Vorstandsvergütung. Wirtschaftsprüfer können den Aufsichtsrat bei der Erfüllung seiner umfassenden Überwachungsaufgabe unterstützen. In den folgenden Abschnitten sollen hierzu beispielhafte Assurance-Leistungen eines Wirtschaftsprüfers skizziert werden, die über seine Rolle als Abschlussprüfer hinausgehen.

## 11.2. Pflichten des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Erklärung

**127 PIE** Für die vom Aufsichtsrat durchzuführende Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichtes kann sich der Aufsichtsrat nicht auf den Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung stützen, da diese nach § 317 Abs. 2 Sätze 4 und 5 HGB nur formal zu prüfen hat, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht, die nichtfinanzielle Konzernklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht vorgelegt wurden (vgl. Abschn. 2).

**128 PIE** Der Gesetzgeber hat diese Lücke zwischen der inhaltlichen Prüfungspflicht des Aufsichtsrats und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung gesehen und in § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG klargestellt, dass der Auf-

sichtsrat ergänzend zur Abschlussprüfung eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Berichtes (§ 289b HGB), der nichtfinanziellen Konzernklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichtes (§ 315b HGB) beauftragen kann.

**129 PIE** Es obliegt dem Aufsichtsrat, in eigener Verantwortung zu entscheiden, ob er den ihm obliegenden inhaltlichen Prüfungspflichten im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung bzw. der nichtfinanziellen Erklärung höchstpersönlich nachkommt oder hierzu die Unterstützung des Abschlussprüfers oder z.B. eines anderen Wirtschaftsprüfers hinzuziehen möchte.

## 11.3. Durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss zu überwachende Corporate-Governance-Systeme

**130** § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG sieht vor, dass der Aufsichtsrat aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bestellen kann, der sich neben der Überwachung der Abschlussprüfung befasst mit

- der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses,
- der Wirksamkeit
  - des Internen Kontrollsystems,
  - des Risikomanagementsystems und
  - des Internen Revisionssystems.

**131** In der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird hierzu ausgeführt, dass die in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG – der zunächst lediglich die innere Ordnung des Aufsichtsrats betrifft – genannten Bereiche als eine Konkretisierung der allgemeinen Überwa-

chungsaufgabe des Aufsichtsrats aus § 111 Abs. 1 AktG anzusehen sind. Zudem wird in der Gesetzesbegründung klargestellt, dass der Aufsichtsrat die genannten Aufgaben selbst wahrzunehmen hat, wenn er keinen Prüfungsausschuss einrichtet.

**132** Die Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats umfassen auch die Maßnahmen des Vorstands, die sich auf die Begrenzung der Risiken aus möglichen Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften und interne Richtlinien (Compliance) beziehen. Dem trägt Ziffer D.3 DCGK-2020 Rechnung, der zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses ausführt, dass sich der Prüfungsausschuss – falls kein anderer Ausschuss damit betraut ist – auch mit der Compliance des Unternehmens befasst.

**133** Die durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss zu überwachenden Corporate-Governance-Systeme

- Internes Kontrollsystem (IKS),
- Risikomanagementsystem (RMS),
- Internes Revisionssystem (IRS) und
- Compliance-Management-System (CMS)

sind weder im Gesetz noch in der Literatur eindeutig definiert. Zur Systematik des Zusammenspiels dieser Corporate-Governance-Systeme lehnt sich die Praxis häufig an das sog. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)-Rahmenwerk zum unternehmensweiten Risikomanagement an.

**134** Auch wenn die Überwachungsfunktion höchstpersönlich von den Aufsichtsrats- bzw. Prüfungsausschussmitgliedern wahrzunehmen ist und nicht an Dritte delegiert werden kann, kann es für den Aufsichtsrat von Interesse sein, einen Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung einzelner oder mehrerer Corporate-Governance-Systeme als Grundlage für die eigene Beurteilung zu beauftragen. Auch der Vorstand kann ein Interesse daran haben, einen Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung eines oder mehrerer dieser Systeme zu beauftragen. Die Prüfung der Wirksamkeit dieser Systeme durch den Abschlussprüfer oder einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer kann dem objektivierten Nachweis der ermessensfehlerfreien Ausübung der Organisations- und Sorgfaltspflichten des Vorstands und der Überwachungspflichten des Aufsichtsrats dienen.

**135** Für die Prüfung des Compliance-Management-Systems, des Risikomanagementsystems, des Internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung sowie des Internen Revisionssystems hat das IDW gesonderte IDW Prüfungsstandards veröffentlicht.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980) (Stand: 11.03.2011), IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW PS 981) (Stand: 03.03.2017), IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens (IDW PS 982) (Stand: 03.03.2017) und IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von internen Revisionssystemen (IDW PS 983) (Stand: 03.03.2017).



**Dieses Positionspapier wurde vom Arbeitskreis Corporate Governance des IDW erarbeitet.**

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an Herrn Dr. Daniel P. Siegel, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf oder an [siegel@idw.de](mailto:siegel@idw.de) senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2020.

Bildrechte: Seite 3: ©Adobe-Stock.com/Iryna, Seite 4: ©Adobe-Stock.com/alphaspirit, Seite 13: ©Adobe-Stock.com/Wolfilser, Seite 16: ©Adobe-Stock.com/peterschreiber.media, Seite 19: ©Adobe-Stock.com/Jirapong, Seite 22: ©Adobe-Stock.com/NicoElNino, Seite 25: ©Adobe-Stock.com/Rawpixel.com, Seite 29: ©Adobe-Stock.com/Ralf Geithe, Seite 30: ©Adobe-Stock.com/Ngampol, Seite 37: ©Adobe-Stock.com/zorandim75, Seiten 5, 13, 20, 35 ©Adobe-Stock.com/antto, Seiten 6, 7, 11, 15, 23, 23, 37 ©Adobe-Stock.com/ylivdesign.

**INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V.**  
WIRTSCHAFTSPRÜFERHAUS

---

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

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

E-Mail: [info@idw.de](mailto:info@idw.de)  
Web: [www.idw.de](http://www.idw.de)

