

IDW POSITIONSPAPIER

# COMPLIANCE-KULTUR IN DEUTSCHEN UNTERNEHMEN VERBESSERN – ZUR EMPFEHLUNG A.5 DCGK 2022

STAND 15.12.2023

## INHALT

<b>Vorbemerkungen</b>	<b>3</b>
<b>1. Grundsatz 5 und Empfehlung A.5 DCGK 2022</b>	<b>4</b>
<b>2. Pflichtenlage des Vorstands</b>	<b>5</b>
2.1. Keine neuen Organisationspflichten	5
2.2. Beschreibung der Systeme	7
2.3. Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit	9
<b>3. Unterstützung des Aufsichtsrats durch den Wirtschaftsprüfer bzw. Abschlussprüfer</b>	<b>11</b>
3.1. Prüfungen nach <i>IDW PS 980 ff.</i>	12
3.2. Berücksichtigung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	13
3.3. Zusammenarbeit mit der Internen Revision	16
<b>4. Empfehlung A.5 DCGK 2022 als Chance zur Verbesserung der Compliance-Kultur</b>	<b>17</b>



## VORBEMERKUNGEN

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (kurz: Kodexkommission) hat in der 2022 veröffentlichten Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (kurz: DCGK 2022) den Grundsatz 5 ergänzt um die Klarstellung, dass das „interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem [...] auch ein an der Risikolage des Unternehmens ausgerichtetes Compliance Management System“ umfassen. Gleichzeitig sieht die Empfehlung A.5 DCGK 2022 vor, dass im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des gesamten internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems beschrieben werden sollen. Ferner soll im Lagebericht zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme Stellung genommen werden.

Die Hintergründe der Entwicklung von A.5 DCGK 2022 beleuchtet ein WPg-Aufsatz, der auch erste Hinweise zur Berichterstattung und Prüfung gibt.<sup>1</sup> Am 23.10.2023 fand ein Online-Stakeholdermeeting statt, bei dem ein ausgewählter Teilnehmerkreis aus verschiedenen Stakeholdergruppen, insbesondere Vorständen

börsennotierter Unternehmen, Aufsichtsräten, Internen Revisoren und Wirtschaftsprüfern, die Gelegenheit hatte, sich über den Umgang mit der Empfehlung A.5 auszutauschen.<sup>2</sup>

Auf Basis des WPg-Beitrags, unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus dem Stakeholdermeeting und ausführlicher Beratungen seines Hauptfachausschusses (HFA) gibt das IDW im vorliegenden Positionspapier Hinweise zur Empfehlung A.5, die den derzeitigen Meinungsstand widerspiegeln.

Die Empfehlung A.5 DCGK 2022 soll zur weiteren Verbesserung der Corporate Governance der Unternehmen beitragen. Die Rolle des Prüfers im System der Corporate Governance wird durch die Unterstützung des Aufsichtsrats weiter gestärkt. Beide Ziele hat das IDW bereits in früheren Positionspapieren thematisiert.<sup>3</sup> Das vorliegende Positionspapier ist als Weiterentwicklung und Konkretisierung der dortigen Ausführungen in Bezug auf die Compliance-Kultur angelegt.



## 1. GRUNDSATZ 5 UND EMPFEHLUNG A.5 DCGK 2022

### GRUNDSATZ 5 DCGK 2022

Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung im Unternehmen hin (Compliance). Das interne Kontrollsystem und das Risikomanagementsystem umfassen auch ein an der Risikolage des Unternehmens ausgerichtetes Compliance Management System.

### EMPFEHLUNG A.5

Im Lagebericht sollen die wesentlichen Merkmale des gesamten internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems beschrieben werden und soll zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme Stellung genommen werden.



## 2. PFLICHTENLAGE DES VORSTANDS

### 2.1. Keine neuen Organisationspflichten

Aus der Leitungspflicht des Vorstands nach § 76 AktG ergeben sich zahlreiche Organisations- und Sorgfaltspflichten, zu denen die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften gehört. Einige dieser Pflichten sind in § 91 AktG explizit genannt, konkret die Pflicht zur Buchführung (Absatz 1) und zur Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems (Absatz 2) sowie für börsennotierte Gesellschaften – seit dem FISG – die Pflicht zur Einrichtung eines im Hinblick auf den Umfang der Geschäftstätigkeit und die Risikolage des Unternehmens angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems (IKS) und Risikomanagementsystems (RMS) (Absatz 3).

Vor dem Hintergrund der sich aus § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG ergebenden Sorgfaltspflicht der Vorstandsmitglieder war nach der Regierungsbegründung zum FISG bereits nach vorheriger Rechtslage davon auszugehen, dass Vorstände von Aktiengesellschaften, insbesondere von kapitalmarktorientierten Gesellschaften, Kontroll- und Risikomanagementsysteme einzurichten haben. Die Rechtslage für diejenigen Akti-

engesellschaften, die der Neuregelung des FISG nicht unterfielen, sollte nicht geändert oder abgeschwächt werden. Für die Vorstandsmitglieder nichtbörsennotierter Unternehmen könne die Pflicht zur Einrichtung entsprechender Systeme gemäß der Regierungsbegründung weiterhin aus der sie treffenden Sorgfaltspflicht nach § 93 Absatz 1 AktG folgen. Die Entscheidung, Risikomanagement- oder interne Kontrollsysteme einzuführen, stehe bei diesen Unternehmen weiterhin im Leistungsbereich des Vorstands.<sup>4</sup> Die Regierungsbegründung führt ferner aus, dass das IKS auch die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften umfasst.<sup>5</sup>

Die Kodexkommission knüpft an das FISG an und führt in der Begründung zum DCGK 2022 aus: „Vorstände börsennotierter Gesellschaften sind nunmehr explizit zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems verpflichtet (§ 91 Absatz 3 AktG). Da das inter-

ne Kontrollsystem nach der Regierungsbegründung auch die zur Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften erforderlichen Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen umfasst, besteht auch eine Pflicht zur Einrichtung eines an der Risikolage des Unternehmens ausgerichteten Compliance Management Systems.<sup>6</sup>

Der DCGK 2022 enthält gegenüber den Vorversionen unverändert den Grundsatz, dass es für einen verantwortungsvollen Umgang mit den Risiken der Geschäftstätigkeit eines angemessenen und wirksamen IKS und RMS bedarf. Seit 2007 spricht der DCGK in Bezug auf die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen explizit von Compliance.<sup>7</sup>

Somit begründen weder das FISG noch der Grundsatz 5 des DCGK 2022 neue Organisationspflichten für den Vorstand.

Neu ist die in Empfehlung A.5 DCGK 2022 empfohlene Beschreibung der wesentlichen Merkmale des gesamten IKS und des RMS sowie die Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme im Lagebericht. Während die Stellungnahme ein neues Element darstellt, geht die Beschreibung des „gesamten IKS und RMS“ aufgrund des weiteren Systembegriffs über die bereits bestehende Berichterstattung zum rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS, das kapitalmarktorientierte Unternehmen gemäß § 289 Abs. 4 HGB im Lagebericht zu beschreiben haben, hinaus.

## 2.2. Beschreibung der Systeme

Die Systeme, die der Vorstand nach § 91 Abs. 3 AktG einzurichten hat, umfassen das IKS und RMS, einschließlich des Compliance Management Systems (CMS), als Ganzes. IKS und RMS als Ganzes umfassen insb. folgende Teilsysteme

- das in §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB adressierte rechnungslegungsbezogene IKS, welches sich auf das für die Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts relevante IKS bezieht,
- das IKS des internen und externen Berichtswesens (einschließlich der Berichterstattung zur Nachhaltigkeit nach der CSRD) außerhalb der Rechnungslegung<sup>8</sup>,
- das für die Steuerung von Compliance, Nachhaltigkeit und sämtlichen anderen Bereichen des Unternehmens relevante IKS,
- das interne Revisionssystem,
- das in § 91 Abs. 2 AktG adressierte Risikofrüherkennungssystem<sup>9</sup>,
- das RMS für sämtliche Governance-Risiken, strategischen Risiken, operativen Risiken (einschließlich solcher aus Unternehmensfunktionen und -prozessen)<sup>10</sup> sowie Risiken der Unternehmensberichterstattung (einschl. des in §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB adressierten rechnungslegungsbezogenen RMS)<sup>11</sup>, wobei sämtliche dieser Risiken auch die Aspekte Nachhaltigkeit und Sicherheit, einschließlich IT-Sicherheit, einschließen,
- das CMS.

Auch wenn die Empfehlung A.5 von dem „gesamten IKS und RMS“ spricht, muss sie nach Auffassung des IDW nicht in dem Sinne verstanden werden, dass sie eine umfassende und detaillierte Beschreibung der einschlägigen Systeme als Ganzes erfordern würde. Vielmehr bedingt die vom DCGK 2022 empfohlene Darstellung im Lagebericht, dass eine Darstellungsbreite und -tiefe zu wählen ist, wie sie allgemein für den Lagebericht als sachgerecht angesehen wird. Die Darstellung muss sich mithin am Ziel der Berichterstattung ausrichten, d.h. den externen Abschlussadressaten zu vermitteln, mit welchen Systemen und in welcher Ausgestaltung der Vorstand seinen Sorgfaltspflichten aus § 93 AktG nachkommt. Der in der Empfehlung A.5 verwendete Begriff „gesamtes IKS und RMS“ bezieht sich damit auf Systeme, die für die externen Adressaten von Abschluss und Lagebericht von besonderer Bedeutung sind.



Für die externen Adressaten von Abschluss und Lagebericht ist die Darstellung solcher Systeme von besonderer Bedeutung, die der Verhinderung und Aufdeckung von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von Manipulationen in der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen dienen sowie spezifischen Risiken aus der Geschäftstätigkeit, der Struktur und dem Umfeld des jeweiligen Unternehmens entgegenwirken. Es erscheint daher sachgerecht, die Beschreibung der Systeme an den Informationsinteressen der externen Adressaten auszurichten. Die von der Empfehlung A.5 abgedeckten Systeme umfassen damit zumindest

- das System, das wirtschaftskriminelle Handlungen in Form von Bilanzbetrug oder Vermögensschädigungen, die wesentliche Auswirkungen auf Abschluss und Lagebericht haben, verhindern oder aufdecken soll und
- die Systeme zum Umgang mit von den gesetzlichen Vertretern identifizierten besonderen Risikobereichen, die sich aus den Geschäftstätigkeiten, der Struktur und dem Umfeld des Unternehmens ergeben.

Ein solches auf wesentliche Bilanzmanipulationen und Vermögensschädigungen ausgerichtetes System ist nicht deckungsgleich mit dem rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS gemäß §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB, da letzteres auch auf die Verhinderung und Aufdeckung von wesentlichen falschen Darstellungen in der Rechnungslegung aufgrund von Irrtümern ausgerichtet ist. Somit handelt es sich bei diesem System um einen Teilbereich des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS gemäß §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB, der bereits von der bislang geforderten Berichterstattung im Lagebericht abgedeckt wäre.

Zusätzlich zu diesem für alle Unternehmen relevanten System hat der Vorstand besondere, unternehmensindividuelle Risikobereiche im Lagebericht zu beschreiben. Voraussetzung hierfür ist ein unternehmensinternes System zur Identifizierung solcher Risikobereiche. Diese ergeben sich aus den jeweiligen Geschäftstätigkeiten, und betreffen bspw. kartellrechtliche Risiken, Risiken im Zusammenhang mit dem Kriegswaffenkontrollgesetz oder Risiken im Bereich des Gesetzes zur Bekämpfung der Korruption. Diese Risiken sind nicht Teil des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS und wären daher ohne Berücksichtigung der Empfehlung A.5 nicht im Lagebericht zu beschreiben. Die Tiefe der jeweiligen Darstellung der besonderen Risikobereiche sollte in Anlehnung an die Beschreibungen des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS nach §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB erfolgen.

### 2.3. Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit

Die Begründung zum DCGK 2022 legt dar, dass sich die Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme regelmäßig darauf beziehen wird, „worin die interne Überwachung und ggf. externe Prüfung der Systeme bestanden haben.“<sup>12</sup> Die interne Überwachung durch den Vorstand schaffe die Voraussetzung zur Abgabe der Stellungnahme, wobei die Überwachung von IKS und RMS wiederum Kernaufgabe der internen Revision sei. Die Begründung verweist ferner auf „von Zeit zu Zeit durchgeführte externe freiwillige Prüfungen nach PS 980, 981 und 982“, die dazu geeignet seien, die Stellungnahme zu untermauern, jedoch ebenso wenig eine Voraussetzung für diese darstellten wie eine Prüfung des gesamten IKS und RMS durch den Abschlussprüfer.<sup>13</sup>

Der DCGK 2022 erläutert nicht (weiter), welchen Inhalt die Stellungnahme haben oder in welcher Form sie abgegeben werden soll. In der Unternehmenspraxis sowie im Fachschrifttum wurde und wird daher diskutiert, wie eine Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit im Einklang mit dem Kodex zu formulieren ist.<sup>14</sup> Insbesondere die folgenden Varianten werden dabei genannt:<sup>15</sup>

- Variante 1: Umfassende Beschreibung der vom Vorstand entfaltenen Aktivitäten zur Sicherstellung der Angemessenheit und Wirksamkeit ohne deren eigenständige Bestätigung
- Variante 2: Negativ formulierte Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit

- Variante 3: Positiv formulierte Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit

Aus Sicht des IDW ist zu beachten, dass die Stellungnahme auch nach Variante 2 und 3 eine angemessene Darstellung der vom Vorstand vorgenommenen Handlungen zur Würdigung der Angemessenheit und Wirksamkeit der beschriebenen Systeme voraussetzt.

Alle drei Varianten entsprechen nach den Beratungen der Kodexkommission der Empfehlung A.5 DCGK 2022, sodass eine Positivaussage des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Systeme nicht erforderlich ist.

Der Vorstand wird im Einzelfall die Aussage wählen, die dem Reifegrad der eingerichteten Systeme entspricht.

Der Entwicklungsstand der Einrichtung des IKS und RMS, einschließlich CMS, ist derzeit in den Unternehmen unterschiedlich ausgeprägt. Unternehmen regulierter Branchen oder Unternehmen, die sich in der Vergangenheit mit ihrer Compliance-Kultur auseinandergesetzt haben, weisen – unter sonst gleichen Bedingungen – häufig einen höheren Reifegrad entsprechender Systeme auf. Eine unternehmensindividuelle, risikobasierte Weiterentwicklung der Systeme im Zeitablauf wird die Compliance-Kultur der betroffenen Unternehmen nachhaltig stärken.

Dem Informationsinteresse der unterschiedlichen Stakeholder wie Kapitalgeber oder Aufsichtsstellen dürfte eine (positiv oder negativ formulierte) Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit am ehesten entsprechen.<sup>16</sup>

Erste empirische Auswertungen<sup>17</sup> zeigen, dass im DAX 40 zwei Unternehmen für das Geschäftsjahr 2022 eine rein deskriptive Formulierung gewählt haben, die keine Rückschlüsse auf die Angemessenheit und Wirksamkeit zulässt. Dies könnte bei den Adressaten der Berichterstattung die Frage aufwerfen, ob der Vorstand Zweifel an der Angemessenheit und Wirksamkeit der Systeme hat. 33 Unternehmen haben eine Stellungnahme aufgenommen, davon in 30 Fällen die Lösung in Form einer Negativaussage gewählt und in drei Fällen eine Positivaussage. Voraussetzung für eine positiv formulierte Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit sind Aktivitäten des Vorstands, die dazu führen, dass der Vorstand hinreichende Sicherheit erlangt hat, dass die dargestellten Systeme angemessen und wirksam sind.

Sollte der Vorstand allerdings Kenntnis von wesentlichen Mängeln im IKS oder RMS haben, hat er hierüber im Lagebericht zu berichten – unabhängig von der gewählten Variante 1 bis 3 der Stellungnahme. Zudem darf die Stellungnahme nicht im Widerspruch zu identifizierten wesentlichen Mängeln stehen. Bei Vorliegen

wesentlicher falscher Darstellungen in der Stellungnahme gemäß Empfehlung A.5 hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob gemäß ISA [DE] 720 (Revised)<sup>18</sup> eine Berichterstattungspflicht zumindest im Prüfungsbericht besteht<sup>19</sup> (vgl. Abschnitt 3.2).

Die Empfehlung A.5 DCGK 2022 bezieht sich sowohl auf die Angemessenheit als auch auf die Wirksamkeit der Systeme, ohne einen Zeitpunkt (Angemessenheit) bzw. -raum (Wirksamkeit), für den die Aussage gilt, zu empfehlen. Aus Sicht des IDW kann sich die Empfehlung A.5 auf den Abschlussstichtag bzw. das Geschäftsjahr beziehen, das dem Abschluss und Lagebericht zugrunde liegt. Dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich. Es erscheint sachgerecht, dass der Vorstand in seiner Stellungnahme angibt, auf welchen Zeitpunkt bzw. -raum er sich bezieht.

Sofern der Zeitraum weniger als ein Geschäftsjahr abdeckt, kann es angebracht sein, dass der Vorstand die Gründe hierfür nennt. Gründe, die ggf. zu einem kürzeren Zeitraum führen, können z.B. vorliegen, wenn das IKS oder RMS weniger als ein Geschäftsjahr operativ waren oder wenn der Vorstand seiner Beurteilung der Angemessenheit oder der Wirksamkeit des IKS oder RMS abweichende Zyklen zugrunde legt, z.B. einzelne Quartale.<sup>20</sup> Entsprechendes gilt für Stichtage, die vom Abschlussstichtag abweichen.



### 3. UNTERSTÜTZUNG DES AUFSICHTSRATS DURCH DEN WIRTSCHAFTSPRÜFER BZW. ABSCHLUSSPRÜFER

Die Einrichtung von angemessenen und wirksamen, für das Unternehmen im jeweiligen Umfeld relevanten Systemen durch den Vorstand und etwaige diesbezügliche Angaben im Lagebericht unterliegen nach § 111 Abs. 1 AktG der Überwachung durch den Aufsichtsrat. Ferner befasst sich der Prüfungsausschuss nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG unter anderem mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sowie der Wirksamkeit des IKS und des RMS. Neben dieser allgemeinen Überwachungspflicht hat der Aufsichtsrat u.a. auch den vom Vorstand vorgelegten (§ 170 Abs. 1 Satz 1 AktG) Lagebericht zu prüfen (§ 171 Abs. 1 Satz 1 AktG). Beide Pflichten bestehen unabhängig davon, ob oder inwieweit die Angaben im Lagebericht nach der Empfehlung A.5 DCGK 2022 durch den Abschlussprüfer geprüft werden.

Wirtschaftsprüfer bzw. Abschlussprüfer können den Aufsichtsrat bei der Erfüllung seiner Prüfungs- und Überwachungspflichten im Rahmen von gesonderten Prüfungsaufträgen unterstützen, die der Aufsichtsrat zusätzlich beauftragt.

Diese werden im Folgenden erläutert.

### 3.1. Prüfungen nach IDW PS 980 ff.

Wirtschaftsprüfer verfügen mit *IDW PS 980 n.F. (09.2022)*<sup>21</sup>, *IDW PS 981* und *IDW PS 982* (nachfolgend zusammenfassend: *IDW PS 980er-Reihe*)<sup>22</sup>, auf die auch die Begründung des DCGK 2022 hinweist, über ein **umfassendes Regelwerk für freiwillige Prüfungen von Teilen des CMS, RMS und IKS des internen und externen Berichtswesens**, jeweils außerhalb der Abschlussprüfung. Diese *IDW Prüfungsstandards* enthalten Ausführungen zu den Grundelementen solcher Systeme. Ferner werden Anforderungen an den notwendigen Umfang und Detaillierungsgrad der Beschreibung dieser Teilsysteme genannt, der für eine Prüfung (Testierungsauftrag) erforderlich ist, sofern implizite oder explizite Aussagen zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Teilsysteme ebenfalls Gegenstand der freiwilligen Prüfung sind.

Voraussetzung für eine Prüfung nach der *IDW PS 980er-Reihe* ist eine detaillierte Beschreibung der Teilsysteme, die weit über eine für den Lagebericht als sachgerecht angesehene, adressatenorientierte Darstellung hinausgeht.

Die Prüfung nach der *IDW PS 980er-Reihe* ist keine Vorbehaltsaufgabe des Abschlussprüfers, sodass diese auch durch einen anderen Wirtschaftsprüfer möglich ist. Die *IDW PS 980er-Reihe* deckt sowohl Angemessenheits- als auch Wirksamkeitsprüfungen zu Teilen des CMS, RMS oder IKS ab.

**Ziel einer Angemessenheitsprüfung** nach *IDW PS 980 n.F. (09.2022)*, *IDW PS 981* bzw. *IDW PS*

982 ist es, dem Prüfer ein Urteil mit hinreichender Sicherheit darüber zu ermöglichen, ob

- die zu einem bestimmten Zeitpunkt implementierten Regelungen der Systeme in der Systembeschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten Systemgrundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind,
- die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den angewandten Systemgrundsätzen in allen wesentlichen Belangen
  - geeignet waren, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch Regelverstöße zu verhindern oder die RMS- bzw. IKS-Ziele für das Berichtswesen zu erreichen, und
  - zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert waren.<sup>23</sup>

**Ziel der Wirksamkeitsprüfung** ist es, dem Prüfer ein Urteil mit hinreichender Sicherheit darüber zu ermöglichen, ob

- die im geprüften Zeitraum implementierten Regelungen der Systeme in der Systembeschreibung in Übereinstimmung mit den angewandten Systemgrundsätzen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind,
- die dargestellten Regelungen in Übereinstimmung mit den angewandten Systemgrundsätzen in allen wesentlichen Belangen
  - während des geprüften Zeitraums geeignet waren, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch Regelverstöße zu

verhindern oder die RMS- bzw. IKS-Ziele für das Berichtswesen zu erreichen und

- während des geprüften Zeitraums wirksam waren.<sup>24</sup>

Eine Wirksamkeitsprüfung umfasst damit stets auch die Angemessenheitsprüfung.<sup>25</sup>

Eine freiwillige Prüfung des Systems, das wirtschaftskriminelle Handlungen in Form von Bilanzbetrug oder Vermögensschädigungen, die

wesentliche Auswirkungen auf Abschluss und Lagebericht haben, verhindern oder aufdecken soll und der Teilsysteme für die vom Unternehmen identifizierten besonderen Risikobereiche nach der *IDW PS 980er-Reihe* wird in der Regel schon aufgrund des Umfangs der zu betrachtenden Systeme nicht innerhalb einer Abschlussprüfungssaison umsetzbar sein. Es scheint aber vorstellbar, diese **Teilsysteme rollierend über mehrere Jahre einer freiwilligen Prüfung zu unterziehen**.

### 3.2. Berücksichtigung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung

Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, die von kapitalmarktorientierten Gesellschaften gemäß §§ 289 Abs. 4, 315 Abs. 4 HGB in den Lagebericht aufgenommene Beschreibung der wesentlichen Merkmale des IKS und des RMS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess im Rahmen der Abschlussprüfung inhaltlich zu prüfen. Soweit die Angaben nach der Empfehlung A.5 über diese Beschreibung hinausgingen, wurden sie in der vergangenen Berichtssaison in den Lageberichten als lageberichts-fremde Angaben eindeutig (als ungeprüft) abgegrenzt bzw. im Bestätigungsvermerk dargestellt, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt, und dementsprechend im Rahmen der Abschlussprüfung nicht inhaltlich geprüft.

Die nicht inhaltlich geprüften Angaben stellen jedoch sog. sonstige Informationen dar, die der Abschlussprüfer nach ISA [DE] 720 (Revised) zu lesen und zu würdigen hat.<sup>26</sup>

Zieht der Abschlussprüfer den Schluss, dass eine wesentliche falsche Darstellung in solchen sonstigen Informationen vorliegt, und verweigert der Vorstand eine Korrektur, hat der Abschlussprüfer bei Vorliegen eines schwerwiegenden Verstoßes gegen gesetzliche Berichterstattungspflichten über diesen Verstoß im Prüfungsbericht zu berichten. Auch in anderen Fällen kann eine Berichterstattung im Prüfungsbericht in Frage kommen.<sup>27</sup> Zu beachten ist ferner die Berichtspflicht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße (u.a.) der ge-

setzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen. Eine Berichterstattung über nicht korrigierte wesentliche falsche Darstellungen in sonstigen Informationen im Bestätigungsvermerk ist hingegen nur zulässig, wenn der Abschlussprüfer wirksam von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist.<sup>28</sup>

Das IKS und RMS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess wird auch dann nicht vollumfänglich im Rahmen der Abschlussprüfung geprüft, wenn sich der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfung auf die Wirksamkeit bestimmter Kontrollen stützt. So hat der Abschlussprüfer gemäß ISA [DE] 330<sup>29</sup>, Tz. 8, Funktionsprüfungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen zu erlangen, falls

- a) die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers über wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene von der Erwartung ausgeht, dass die Kontrollen wirksam funktionieren (d.h. der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen), oder
- b) aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene erbringen können.

Die inhaltliche Prüfung der Angaben nach A.5 DCGK 2022 kann aber nicht durch die genannten Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung abgedeckt werden aufgrund

- der Unterschiedlichkeit der vom HGB und von der Empfehlung A.5 angesprochenen Systeme,
- des Umfangs der Systeme,
- der für die Prüfung einer Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit erforderlichen Darstellungstiefe der Systeme und
- dem mit einer inhaltlichen Prüfung verbundenen Zeitaufwand.

Jedoch kann die oben dargestellte, in der Regel rollierende, Prüfung der von der Empfehlung A.5 angesprochenen Systeme i.S. des Systems, das wirtschaftskriminelle Handlungen in Form von Bilanzbetrug oder Vermögensschädigungen, die wesentliche Auswirkungen auf Abschluss und Lagebericht haben, verhindern oder aufdecken soll und unternehmensindividueller besonderer Risikobereiche (vgl. Abschnitt 2.2) nach der *IDW PS 980er-Reihe* mittelfristig eine Einbeziehung in die Abschlussprüfung möglich machen.

Sind solche Prüfungen nach der *IDW PS 980er-Reihe* abgeschlossen mit dem Ergebnis, dass die Regelungen der Teilsysteme in der Systembeschreibung angemessen dargestellt sowie während des betrachteten Zeitraums angemessen und wirksam sind, können diese Aussagen zur Angemessenheit und Wirksamkeit sowie eine adressatenorientierte, zusammenfassende Beschreibung der wesentlichen Merkmale der im Lagebericht angesprochenen Teilsysteme Grundlage für die Aussage des Abschlussprüfers im Rahmen der Abschlussprüfung sein.

Für den Fall einer rollierenden Prüfung (vgl. Abschnitt 3.1) ist zu beachten, dass eine Prüfung und Bestätigung der Angaben nach A.5 DCGK 2022 im Rahmen der Abschlussprüfung eine Aktualisierung für das zu prüfende Geschäftsjahr erfordert. Wurde die Wirksamkeit eines Teilsystems für einen vorherigen Zeitraum im Rahmen einer solchen rollierenden Prüfung bestätigt, ist gleichwohl eine Beurteilung der Wirksamkeit für das der Abschlussprüfung zugrunde liegende Geschäftsjahr erforderlich.

Angesichts dieser Voraussetzungen für eine Einbeziehung der Angaben nach A.5 DCGK 2022 in die Abschlussprüfung geht das IDW davon aus, dass diese Angaben – wirtschaftszweig- oder branchenspezifische Besonderheiten außer Betracht gelassen – bis zum Erreichen eines angemessenen Reifegrads der Systeme und deren Prüfung im Rahmen gesonderter Aufträge für den Aufsichtsrat nicht inhaltlich im Rahmen der Abschlussprüfung geprüft werden. In diesem Fall sind die Angaben in den Lageberichten als ungeprüft zu kennzeichnen bzw. ist im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt.

Die dargelegten Prüfungs- und Überwachungspflichten des Aufsichtsrats gelten unabhängig von einer inhaltlichen Prüfung der Angaben nach Empfehlung A.5 DCGK 2022 im Rahmen der Abschlussprüfung. Freiwillige Prüfungen nach der *IDW PS 980*-Reihe können den Aufsichtsrat bei seiner Überwachungs- und Prüfungsaufgabe wirksam unterstützen.

### 3.3. Zusammenarbeit mit der Internen Revision

Die Begründung des DCGK betont, dass „die Überwachung des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems [...] eine der Kernaufgaben der Internen Revision“ ist.<sup>30</sup> Die Interne Revision gibt nach ihren Standards kein Urteil zu den Systemen als Ganzes ab, sondern risikoorientiert und ausschließlich zu den vom Vorstand ausgewählten Teilbereichen. Eine funktionsfähige Interne Revision kann den Aufsichtsrat bei seiner Beurteilung unterstützen, ob der Vorstand seine Organisations- und Aufsichtspflichten erfüllt hat.

Die Tätigkeit der Internen Revision ist auch für den Abschlussprüfer bedeutsam. So ist er nach den Prüfungsstandards verpflichtet festzulegen, ob die Tätigkeit der Internen Revision für Zwecke der Abschlussprüfung genutzt werden kann.<sup>31</sup> Vor diesem Hintergrund wird der Abschlussprüfer auch die Tätigkeiten der Internen Revision, die im Zusammenhang mit den Angaben nach der Empfehlung A.5 stehen, würdigen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Einsatz interner Revisoren für das Prüfungsteam des Abschlussprüfers (sog. direct assistance bzw. direkte Unterstützung für Zwecke der Abschlussprüfung) gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. Nr. 2 HGB nicht zulässig ist.<sup>32</sup>



## 4. EMPFEHLUNG A.5 DCGK 2022 ALS CHANCE ZUR VERBESSERUNG DER COMPLIANCE-KULTUR

**Die Empfehlung A.5 DCGK 2022 hat die Debatte um angemessene Governance-Systeme positiv belebt. Sie leistet einen wichtigen Beitrag für eine bessere Compliance-Kultur in den Unternehmen und für die Erfüllung der Organisations- und Aufsichtspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat.** Zudem beeinflusst die Empfehlung A.5 DCGK 2022 positiv die Diskussionskultur zwischen Vorstand und Aufsichtsrat.

Unternehmen und Wirtschaftsprüfer sind gemeinsam gefragt, die Empfehlung A.5 DCGK 2022 zu nutzen, um die Governance in den Unternehmen zu verbessern.

Während die Unternehmensorgane selbst die Verantwortung haben, entsprechende Systeme einzurichten bzw. diese zu überwachen, können Wirtschaftsprüfer den Aufsichtsrat bei der Ausübung seiner Prüfungs- und Überwachungsaufgaben unterstützen. Hierfür stehen derzeit vor allem die Instrumente der Systemprüfungen nach der *IDW PS 980er-Reihe* zur Verfügung. Mittelfristig ist eine Einbeziehung der Angaben in die Abschlussprüfung denkbar.

## FUSSNOTEN

<sup>1</sup> Naumann, Schmitz-Herkendell, Penkwitt: Empfehlung A.5 DCGK (2022) – Hintergrund und Anregungen zur Berichterstattung und Prüfung, in: WPg 20/2023, S. 1106 ff.

<sup>2</sup> Vgl. IDW Life 12/2023, S. 1139 ff.

<sup>3</sup> IDW Positionspapier „Fortentwicklung der Unternehmensführung und -Kontrolle: Erste Lehren aus dem Fall Wirecard“ (Stand 16.11.2020), abrufbar unter: IDW\_Positionspapier\_wirecard\_2020\_de\_2\_Auflage.indd (Abruf am 14.12.2023) und IDW Positionspapier „Zusammenarbeit zwischen dem Aufsichtsrat und dem Abschlussprüfer“ (Stand: 23.01.2020), abrufbar unter: Down-Positionspapier-Aufsichtsrat-AP.pdf (idw.de) (Abruf am: 14.12.2023).

<sup>4</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum FISG, BT-Drucksache 19/26966, abrufbar unter: <https://dserver.bundestag.de/btd/19/269/1926966.pdf> (Abruf am: 14.12.2023), zu Art. 15, zu Nr. 1 (§ 91 AktG).

<sup>5</sup> Ebenda.

<sup>6</sup> Vgl. Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex: Begründung der am 28. April 2022 beschlossenen Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex, zu Grundsatz 5; abrufbar unter [https://www.dcgk.de//files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220517\\_Begrueundung\\_DCGK\\_2022.pdf](https://www.dcgk.de//files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220517_Begrueundung_DCGK_2022.pdf) (Abruf: 14.12.2023).

<sup>7</sup> Vgl. DCGK 2007, Ziffer 4.1.3., abrufbar unter: [https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/D\\_CorGov\\_Endfassung\\_2007\\_markiert.pdf](https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/D_CorGov_Endfassung_2007_markiert.pdf) (Abruf: 14.12.2023). Ab diesem Zeitpunkt enthält auch die damalige Empfehlung 5.3.2. den Zusatz, dass der Prüfungsausschuss sich u.a. mit Fragen der Compliance befasst.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu auch den *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens (IDW PS 982)* (Stand: 03.03.2017).

<sup>9</sup> Vgl. hierzu auch die *Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems (IDW PS 340 n.F. (01.2022))* (Stand: 10.01.2022).

<sup>10</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW PS 981)* (Stand: 03.03.2017), Tz. A4.

<sup>11</sup> Die Risiken der Unternehmensberichterstattung beziehen sich sowohl auf alle internen als auch auf alle externen Unternehmensberichte.

<sup>12</sup> Begründung DCGK 2022, a.a.O., S. 5.

<sup>13</sup> Vgl. Ebenda.

<sup>14</sup> Vgl. Naumann: Unternehmen besser führen, FAZ v. 23.01.2023, abrufbar unter: <https://www.jura.uni-frankfurt.de/131263519.pdf> (Abruf: 14.12.2023).

<sup>15</sup> Vgl. Naumann, a.a.O.; Kopp, a.a.O., S. 128; Ghassemi-Tabar, DCGK, 2. Aufl. 2023, zu A.5, Rn. 19.

<sup>16</sup> Vgl. Naumann, a.a.O.

<sup>17</sup> Vgl. Rabenhorst: Empfehlung A.5 DCGK 2022 zu Angaben zum internen Kontroll- und zum Risikomanagementsystem – Praxiserfahrungen der DAX 40-Unternehmen, BB 2023, S. 1258 ff., S. 1260.

<sup>18</sup> Vgl. ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“.

<sup>19</sup> Ferner ist der Abschlussprüfer gemäß ISA [DE] 720 (Revised), Tz. 18, verpflichtet festzustellen, ob weitere geeignete Maßnahmen zu ergreifen sind.

<sup>20</sup> Vgl. hierzu auch *IDW PS 982*, Tz. A73.

<sup>21</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980 n.F. (09.2022))* (Stand: 28.09.2022).

<sup>22</sup> Zur *IDW PS 980er-Reihe* gehört ferner der *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen (IDW PS 983)* (Stand: 03.03.2017).

<sup>23</sup> *IDW PS 980 n.F. (09.2022)*, Tz. 19; *IDW PS 981*, Tz. 24; *IDW PS 982*, Tz. 23. Analog für das Interne Revisionsystem *IDW PS 983*, Tz. 25.

<sup>24</sup> *IDW PS 980 n.F. (09.2022)*, Tz. 17; *IDW PS 981*, Tz. 22; *IDW PS 982*, Tz. 21. Analog für das Interne Revisionsystem *IDW PS 983*, Tz. 23.

<sup>25</sup> Vgl. *IDW PS 980 n.F. (09.2022)*, Tz. 18; *IDW PS 981*, Tz. 22; *IDW PS 982*, Tz. 21.

<sup>26</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F. (10.2021))* (Stand: 29.10.2021), Tz. 25.

<sup>27</sup> Vgl. ISA [DE] 720 (Revised), Tz. 18 und D.18.1.

<sup>28</sup> Vgl. ISA [DE] 720 (Revised), Tz. D.22.2. Eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht ist immer erforderlich, wenn der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk auf eine ergänzende Beachtung der ISA verweist (vgl. ISA [DE] 720 (Revised), Tz. 24 f.).

<sup>29</sup> Vgl. ISA [DE] 330 „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“.

<sup>30</sup> Begründung DCGK 2022, a.a.O., S. 5.

<sup>31</sup> Vgl. ISA [DE] 610 „Nutzung der Tätigkeit Interner Revisoren“, Tz. 15.

<sup>32</sup> Vgl. ISA [DE] 610, Tz. D.35.1.

Ihre Notizen:

Two columns of horizontal dotted lines for taking notes.



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

---

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

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

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

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

