

Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (IDW EPS 340 n.F.)

Stand: 15.07.2019¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (IDW EPS 340 n.F.) verabschiedet. Der Standardentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit den vom HFA verabschiedeten Änderungen des IDW Prüfungsstandards: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201) (Stand: 05.03.2015) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Prüfungsstandards nicht entgegensteht.

Die Überarbeitung des IDW PS 340 wurde insb. erforderlich, um der seit der Einführung des § 91 Abs. 2 AktG durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) im Jahr 1998 und der seit der Verabschiedung des IDW PS 340 im Jahr 2000 eingetretenen Fortentwicklung der Unternehmenspraxis im Bereich der Einrichtung und Prüfung von Corporate Governance Systemen Rechnung zu tragen. Entsprechend wurden die Grundelemente der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG in Anlehnung an die zur Einrichtung und Prüfung von Risikomanagement- und Compliance-Management-Systemen entwickelten Grundelemente² konkretisiert. Die Überarbeitung des IDW PS 340 berücksichtigt ferner insb. die folgenden Änderungen:

- *Es wird klargestellt, dass die Pflicht des Vorstands zur Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen die Beurteilung der individuellen Risikotragfähigkeit des Unternehmens (Resilience) umfasst. Erkannte Risiken sind hinsichtlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit und ihrer möglichen Auswirkungen auf die Bestandsfähigkeit des Unternehmens stets vor dem Hintergrund der individuellen Risikotragfähigkeit des Unternehmens zu bewerten. Durch die Betonung der Risikotragfähigkeit soll darauf hingewirkt werden, dass eine Fokussierung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG auf die für das Unternehmen tatsächlichen bestandsgefährdenden Entwicklungen erfolgt.*
- *Die Bedeutung der Risikoaggregation durch den Vorstand im Rahmen der Risikobewertung wird hervorgehoben, da häufig nicht nur Einzelrisiken, sondern die Kombination und die Wechselwirkungen mehrerer Risiken zu einer bestandsgefährdenden Entwicklung führen können.*

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Prüfungsfragen und betriebswirtschaftliche Fragen zu Governance, Risk und Compliance (GRC). Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 15.07.2019.

² Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW PS 981) (Stand: 03.03.2017); IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980) (Stand: 11.03.2011).

- *Den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG liegt eine Betrachtung von „Netto-Risiken“ zugrunde, d.h. bei der Risikobewertung der zunächst brutto erfassten Risiken werden die vom Vorstand ergriffenen Maßnahmen zur Risikosteuerung berücksichtigt. Die Risikosteuerung ist daher ein Grundelement im Rahmen der (zu prüfenden) Maßnahmen des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG.*
- *Die Prüfung umfasst dementsprechend die Analyse und Beurteilung der Konzeption und Implementierung sowie der kontinuierlichen Anwendung der Regelungen zur Risikosteuerung in Bezug auf bestandsgefährdende Risiken. Die Zielsetzung der Prüfung liegt als Systemprüfung dagegen nicht darin, eine Aussage darüber zu treffen, ob von den gesetzlichen Vertretern eingeleitete oder durchgeführte Risikosteuerungsmaßnahmen oder die eingeleiteten oder durchgeführten Risikosteuerungsmaßnahmen einzeln oder in ihrer Gesamtheit geeignet oder wirtschaftlich sinnvoll sind.*
- *Die Begründung zum Regierungsentwurf des KonTraG (vgl. BT-Drs. 13/9712, S. 15) führt aus, dass bei Mutterunternehmen i.S. des § 290 HGB die Organisationspflicht im Rahmen der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten konzernweit zu verstehen ist, sofern von Tochterunternehmen den Fortbestand des Mutterunternehmens gefährdende Entwicklungen ausgehen können. Diese Entwicklungen sind auch dann zu erfassen, wenn sie von Tochtergesellschaften herrühren. Dazu bedarf es organisatorischer Vorkehrungen, die sicherstellen, dass solche Risiken konzernweit identifiziert werden und die Gesellschaft die entsprechenden Informationen erhält. Das bedeutet nicht, dass die gesetzlichen Vertreter von Tochterunternehmen, die keine Aktiengesellschaften sind, selbst verpflichtet sind, Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu treffen. Des Weiteren wird hervorgehoben, dass die aus Konzernsicht für das Mutterunternehmen drohenden bestandsgefährdenden Risiken nicht auf Tochterunternehmen begrenzt sind, sondern sämtliche unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen des Mutterunternehmens umfassen.*
- *Zur Sicherstellung der dauerhaften, personenunabhängigen Funktionsfähigkeit der getroffenen Maßnahmen und zum Nachweis der Erfüllung der Pflichten des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG ist es erforderlich, dass das Risikofrüherkennungssystem seitens des Unternehmens angemessen dokumentiert wird. Auch vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung stellt die fehlende Dokumentation einen Verstoß gegen § 91 Abs. 2 AktG dar, der zu einem Mangel in Bezug auf die vom Vorstand zu treffenden Maßnahmen und einer entsprechenden Feststellung im Prüfungsbericht führt.*
- *Es wird deutlicher als bisher hervorgehoben und konkretisiert, dass die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB durch den Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts gewonnenen Erkenntnisse erfolgt. Werden z.B. im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses oder des Lageberichts bestandsgefährdende Risiken erkannt, die nicht bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit berücksichtigt wurden bzw. über die nicht im Lagebericht berichtet wurde, so hat der Abschlussprüfer diese Informationen auch bei der Frage zu berücksichtigen, ob das Risikofrüherkennungssystem wesentliche Mängel aufweist. Dergleichen sind im Rahmen der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB festgestellte wesentliche Mängel des Systems bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu berücksichtigen. Sie können zudem die Frage*

aufwerfen, ob der Prozess für die Aufstellung des Lageberichts angemessen und die Risikoberichterstattung im Lagebericht ordnungsgemäß sind.

- *Anders als bisher ist nunmehr auch vorgesehen, die Erklärung zum Risikofrüherkennungssystem im Prüfungsbericht mit einer Einschränkung zu versehen, wenn der Abschlussprüfer Mängel in Bezug auf die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG feststellt, die zwar wesentlich, aber nicht umfassend sind. Sind die festgestellten wesentlichen Mängel nicht auf bestimmte Teile der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG einzugrenzen, ist im Prüfungsbericht festzustellen, dass die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG insgesamt nicht dazu geeignet sind, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gefährdende Entwicklungen frühzeitig zu erkennen. Über die verpflichtende Darstellung von wesentlichen Mängeln hinaus soll der Prüfer im Prüfungsbericht auch sonstige festgestellte Mängel darstellen, die seiner Einschätzung nach für die Berichtsadressaten von Bedeutung sein können. Durch die Darstellung von Mängeln im Prüfungsbericht soll stärker als bisher darauf hingewirkt werden, dass der Aufsichtsrat wesentliche Informationen und Erkenntnisse über mögliche Fehlerquellen oder Schwachstellen in der Unternehmensorganisation frühzeitig erlangt.*

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 15.01.2020 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Vorbemerkungen.....	4
2.	Definitionen	5
3.	Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prüfungsgegenstand	6
3.1.	Bestandsgefährdende Entwicklungen	6
3.2.	Grundelemente der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG	6
3.2.1.	Risikokultur	7
3.2.2.	Ziele der Maßnahmen.....	7
3.2.3.	Organisation der Maßnahmen	7
3.2.4.	Risikoidentifikation	7
3.2.5.	Risikobewertung	8
3.2.6.	Risikosteuerung.....	8
3.2.7.	Risikokommunikation.....	8
3.2.8.	Überwachung und Verbesserung.....	8
3.3.	Dokumentation des Risikofrüherkennungssystems	8
3.4.	3.4 Ausgestaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG bei Konzernen	9
4.	Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Abschlussprüfung.....	9
4.1.	Prüfungsumfang und Auftragsannahme	9

4.2. Prüfungsplanung	10
4.2.1. Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen und dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld einschließlich der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	10
4.2.2. Risikobeurteilung in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG	12
4.3. Prüfungsdurchführung	12
4.3.1. Beurteilung der Eignung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG	12
4.3.2. Prüfung der Einhaltung der Maßnahmen	13
4.4. Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Konzern	13
4.5. Berichterstattung	14
Anwendungshinweise und Erläuterungen	15

1. Vorbemerkungen

- 1 Nach § 91 Abs. 2 AktG hat der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen, insb. ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.
- 2 Der Abschlussprüfer hat gemäß § 317 Abs. 4 HGB bei börsennotierten Aktiengesellschaften (§ 3 Abs. 2 AktG) im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen („Risikofrüherkennungssystem“) in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. § 321 Abs. 4 HGB schreibt eine Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB im Prüfungsbericht vor. Dabei muss der Abschlussprüfer auch darauf eingehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das interne Überwachungssystem zu verbessern.
- 3 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind als Bestandteil des umfassenden Risikomanagements des Unternehmens auf die Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen ausgerichtet. Bestandsgefährdende Entwicklungen sind Risiken, die allein oder im Zusammenwirken (vgl. Tz. 11) mit anderen Risiken dem Ziel der Unternehmensfortführung entgegenstehen. Sie sind so frühzeitig zu erkennen und an den Vorstand zu kommunizieren, dass noch geeignete Maßnahmen zur Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens ergriffen werden können.
- 4 Die Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB ist als Systemprüfung darauf ausgerichtet zu beurteilen, ob der Vorstand durch Einrichtung geeigneter Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG Vorsorge getroffen hat, den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen rechtzeitig zu identifizieren, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen. Ziel ist es dagegen nicht, eine Aussage darüber zu treffen, ob vom Vorstand oder nachgeordneten Entscheidungsträgern eingeleitete oder durchgeführte Risikosteuerungsmaßnahmen oder die eingeleiteten oder durchgeführten Risikosteuerungsmaßnahmen einzeln oder in ihrer Gesamtheit als Reaktion auf identifizierte und bewertete Risiken geeignet oder wirtschaftlich sinnvoll sind (vgl. Tz. A43). Die Prüfung erstreckt sich auch nicht auf den Fortbestand des geprüften Unternehmens oder

die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung (vgl. Tz. A33). Auch ein im Rahmen der Prüfung als geeignet beurteiltes Risikofrüherkennungssystem unterliegt systemimmanenten Grenzen, sodass möglicherweise dennoch Entwicklungen eintreten können, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, ohne systemseitig frühzeitig erkannt zu werden.

Wirtschaftszweigspezifische und sonstige (z.B. aufsichtsrechtliche) Besonderheiten, die im Einzelfall zu berücksichtigen sind, bleiben in diesem *IDW Prüfungsstandard* grundsätzlich außer Betracht.

- 5 Von der gesetzlichen Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG ist die freiwillige Prüfung von Corporate Governance-Systemen abzugrenzen, insb. die Prüfung des Compliance Management Systems nach *IDW PS 980*³, des Risikomanagementsystems nach *IDW PS 981*⁴, des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens nach *IDW PS 982*⁵ sowie des Internen Revisionssystems nach *IDW PS 983*⁶ (vgl. Tz. A1).
- 6 Neben Definitionen (Abschn. 2.) und einer Beschreibung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prüfungsgegenstand (Abschn. 3.) enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* in Abschn. 4. zu beachtende Prüfungsanforderungen sowie Anwendungshinweise und Erläuterungen (Tz. A1 ff.).⁷
- 7 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt erstmals für Abschlussprüfungen von Berichtszeiträumen, die nach dem 31.12.2020 beginnen.⁸

2. Definitionen

- 8 Für die Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* gelten die folgenden Begriffsdefinitionen:
 - a. Risiken – Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer für das Unternehmen negativen Zielabweichung führen können.
 - b. Bestandsgefährdende Entwicklungen – Risiken, die einzeln oder im Zusammenwirken mit anderen Risiken dem Ziel der Unternehmensfortführung entgegenstehen (vgl. Tz. A2 f.).
 - c. Risikotragfähigkeit – Risikoauswirkung, welche das Unternehmen ohne Gefährdung seines Fortbestands tragen kann (vgl. Tz. A4 f.).

³ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980)* (Stand: 11.03.2011).

⁴ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen (IDW PS 981)* (Stand: 03.03.2017).

⁵ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens (IDW PS 982)* (Stand: 03.03.2017).

⁶ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen (IDW PS 983)* (Stand: 03.03.2017).

⁷ Die Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen enthalten weiterführende Hinweise zu den Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* sowie zu deren Umsetzung. Insbesondere können sie a) genauer erläutern, was eine Anforderung bedeuten oder abdecken soll; b) Beispiele für Prüfungshandlungen enthalten, die unter den gegebenen Umständen geeignet sein können. Obwohl solche erläuternden Hinweise keine Anforderungen darstellen, sind sie für die richtige Anwendung der Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* relevant.

⁸ Eine freiwillige frühere Anwendung dieses *IDW Prüfungsstandards* ist zulässig.

- d. Frühzeitige Erkennung – Bestandsgefährdende Entwicklungen werden so rechtzeitig erkannt, dass noch geeignete Maßnahmen zur Sicherung des Fortbestands des Unternehmens ergriffen werden können (vgl. Tz. A6).
- e. Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG – Regelungen (Grundsätze, Verfahren und vorgegebene Maßnahmen) zur frühzeitigen Identifizierung, Bewertung, Steuerung und Überwachung bestandsgefährdender Entwicklungen.
- f. Risikomanagement – strukturierter Umgang mit negativen Zielabweichungen im Unternehmen.
- g. Risikomanagementsystem – Gesamtheit der Regelungen, die einen strukturierten Umgang mit negativen Zielabweichungen im Unternehmen sicherstellt.
- h. Mangel in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG – Mangel hinsichtlich der Eignung oder der Einhaltung der vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zur frühzeitigen Erkennung bestandsgefährdender Entwicklungen.
- i. Wesentlicher Mangel – Mangel in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG, der dazu führt, dass bestandsgefährdende Entwicklungen nicht mit hinreichender Sicherheit frühzeitig erkannt werden (vgl. Tz. A36).

3. Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prüfungsgegenstand

3.1. Bestandsgefährdende Entwicklungen

- 9 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind auf das frühzeitige Erkennen solcher Risiken ausgerichtet, die einzeln oder im Zusammenwirken mit anderen Risiken dem Ziel der Unternehmensfortführung entgegenstehen können (bestandsgefährdende Entwicklungen, vgl. Tz. 8b.).
- 10 Die Beurteilung, ob eine bestandsgefährdende Entwicklung vorliegt, setzt die Bestimmung der unternehmensindividuellen Risikotragfähigkeit durch den Vorstand voraus. Die Methoden zur Bestimmung der Risikotragfähigkeit liegen im Ermessen des Unternehmens und können sowohl quantitativ als auch qualitativ ausgestaltet sein (vgl. Tz. 15, Tz. A4 f.).
- 11 Bestandsgefährdende Entwicklungen können auch aus dem Zusammenwirken mehrerer Risiken resultieren, die bei isolierter Betrachtung an sich nicht bestandsgefährdend sind. Bei der Beurteilung, ob eine bestandsgefährdende Entwicklung vorliegt, ist daher eine Aggregation der Risiken vorzunehmen (vgl. Tz. 18).

3.2. Grundelemente der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG

- 12 Im Folgenden werden miteinander in Wechselwirkung stehende Grundelemente der vom Vorstand nach § 91 Abs. 2 AktG zu treffenden Maßnahmen dargestellt. Die Grundelemente beschreiben insgesamt den Prozess der Einrichtung und Überwachung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG. Die konkrete Ausgestaltung der Grundelemente hängt insb. von Art, Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit und den damit verbundenen Risiken des Unternehmens sowie von der Risikotragfähigkeit des Unternehmens ab (vgl. Tz. A7).

3.2.1. Risikokultur

- 13 Die Risikokultur als Teil der Unternehmenskultur umfasst die grundsätzliche Einstellung und die Verhaltensweisen beim Umgang mit Risikosituationen. Sie beeinflusst maßgeblich das Risikobewusstsein im Unternehmen und bildet die Grundlage für die Schaffung angemessener und wirksamer Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zur frühzeitigen Erkennung bestandsgefährdender Entwicklungen (vgl. Tz. A8 f.).

3.2.2. Ziele der Maßnahmen

- 14 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind darauf ausgerichtet, diejenigen Entwicklungen frühzeitig zu identifizieren, die nach den gegebenen Umständen den Fortbestand des Unternehmens gefährden.
- 15 Dazu gehört, dass vor dem Hintergrund der unternehmensindividuellen Verhältnisse die Risikotragfähigkeit des Unternehmens bestimmt wird (vgl. Tz. 8c.) und dass analysiert und festgelegt wird, wie frühzeitig bestandsgefährdende Entwicklungen identifiziert werden müssen (vgl. Tz. 8d., Tz. A4 ff. und Tz. A10 f.).

3.2.3. Organisation der Maßnahmen

- 16 Verantwortungsbereiche und Rollen in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind klar geregelt, abgegrenzt, kommuniziert und dokumentiert. Die Aufgabenträger erfüllen die erforderlichen persönlichen und fachlichen Voraussetzungen. Es stehen ausreichende Ressourcen für Maßnahmen zur frühzeitigen Identifizierung, Bewertung, Steuerung und Überwachung bestandsgefährdender Entwicklungen zur Verfügung (insb. Personen, Technologie, Hilfsmittel). Die wesentlichen Regelungen zur Aufbau- und Ablauforganisation sind dokumentiert und verbindlich vorgegeben (vgl. Tz. A11 ff.).

3.2.4. Risikoidentifikation

- 17 Eine wirksame Risikoidentifikation als Grundelement der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG umfasst die regelmäßige und systematische Identifizierung von Risiken, die einzeln oder im Zusammenwirken mit anderen Risiken zu bestandsgefährdenden Entwicklungen führen können. Die identifizierten Risiken werden dokumentiert (Risikoinventar).

Die Maßnahmen der Risikoidentifikation erstrecken sich auf das gesamte Unternehmen (vgl. Abschn. 3.4.). Die Identifikation von bestandsgefährdenden Risiken erfordert unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds des Unternehmens eine ganzheitliche Betrachtung der Unternehmensbereiche und -prozesse unter Einbeziehung sämtlicher Zielkategorien des unternehmensweiten Risikomanagements (strategische und operative Risiken, Risiken der Berichterstattung sowie Compliance-Risiken) (vgl. Tz. A14 ff.).

3.2.5. Risikobewertung

- 18 Identifizierte Risiken werden vor dem Hintergrund der Risikotragfähigkeit des Unternehmens im Hinblick auf deren Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Auswirkungen systematisch bewertet. Bewertungsverfahren und -kriterien sind (auch für nicht quantifizierbare Risiken) eindeutig definiert. Einzelne Risiken werden systematisch aggregiert. Interdependenzen werden analysiert und berücksichtigt (vgl. Tz. A17 ff.).

3.2.6. Risikosteuerung

- 19 Auf der Grundlage der identifizierten und bewerteten Risiken trifft der Vorstand Entscheidungen über geeignete Mittel zur Sicherung des Fortbestands des Unternehmens (insb. Risikovermeidung, Risikoreduktion, Risikoteilung bzw. -transfer). Die Entscheidungen zur Risikosteuerung werden für die identifizierten und bewerteten Risiken festgelegt und nachvollziehbar dokumentiert (vgl. Tz. A20).

3.2.7. Risikokommunikation

- 20 Die Risikokommunikation gewährleistet einen angemessenen Informationsfluss im Zusammenhang mit bestandsgefährdenden Entwicklungen. Dies umfasst einen standardisierten Berichtsprozess auf der Basis konkreter Zuständigkeiten, Periodizitäten, Schwellenwerte und Berichtsformate sowie angemessene Informations- und Schulungsmaßnahmen. Für eilbedürftige Risikomeldungen ist ein separater Berichtsprozess etabliert, der eine zeitnahe Übermittlung der relevanten Informationen an den Vorstand sicherstellt. Für die Risikobewertung werden die entscheidungsrelevanten Informationen gesammelt, auf ihre Zuverlässigkeit überprüft und aktualisiert (vgl. Tz. A21 ff.).

3.2.8. Überwachung und Verbesserung

- 21 Die Einhaltung der getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG wird durch eine prozessintegrierte und prozessunabhängige Überwachung sichergestellt. Die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen werden in geeigneter Form berichtet und ausgewertet, erforderliche Verbesserungsmaßnahmen werden ergriffen und Mängel beseitigt. Die Aktualität und Angemessenheit der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG wird regelmäßig überprüft (vgl. Tz. A25 ff.).

3.3. Dokumentation des Risikofrüherkennungssystems

- 22 Zur Sicherstellung der dauerhaften, personenunabhängigen Funktionsfähigkeit der getroffenen Maßnahmen und zum Nachweis der Erfüllung der Pflichten des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG ist es erforderlich, dass die Maßnahmen angemessen dokumentiert werden. Die Dokumentation gehört zu den Aufgaben des Vorstands im Anwendungsbereich von § 91 Abs. 2 AktG. Unterbleibt die erforderliche Dokumentation, ist hierin ein wesentlicher Gesetzesverstoß zu sehen.⁹ Die Dokumentation der getroffenen Maßnahmen sowie deren nachhaltige

⁹ LG München I, Urteil vom 05.04.2007 – 5 HK O 15964/06.

Umsetzung sind Voraussetzung für die interne Überwachung der Maßnahmen und die externe Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (vgl. Tz. A29 f.).

3.4. Ausgestaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG bei Konzernen

- 23 Bei Mutterunternehmen i.S. des § 290 HGB stellt die Überwachungs- und Organisationspflicht nach § 91 Abs. 2 AktG eine konzernweite Verpflichtung dar, sofern von konsolidierten oder nicht konsolidierten Beteiligungen (im Folgenden: Konzernunternehmen) den Fortbestand des Mutterunternehmens gefährdende Entwicklungen ausgehen können (vgl. Tz. A31).¹⁰ Der Vorstand stellt im Rahmen der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten sicher, dass Konzernunternehmen in die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG einbezogen werden.
- 24 Vom Mutterunternehmen werden hierzu Maßnahmen getroffen, die auf ein angemessenes Risikobewusstsein, die Risikoidentifikation, die Risikobewertung und -steuerung, die Risikokommunikation sowie die kontinuierliche Überwachung und Verbesserung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Konzern ausgerichtet sind. Um Informationen im erforderlichen Umfang zu beschaffen und sicherzustellen, dass bei Konzernunternehmen die nach § 91 Abs. 2 AktG erforderlichen Maßnahmen getroffen werden, hat das Mutterunternehmen alle Informations- und Gestaltungsrechte (Gesellschafterstellung, Organmitgliedschaften, übrige vertragliche Rechte) auszuschöpfen (vgl. Tz. A31 f.).

4. Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Abschlussprüfung

4.1. Prüfungsumfang und Auftragsannahme

- 25 Gemäß § 317 Abs. 4 HGB hat der Abschlussprüfer von börsennotierten Aktiengesellschaften zu beurteilen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. Dies umfasst auch die Beurteilung, ob die Maßnahmen während des gesamten zu prüfenden Zeitraums eingehalten wurden. Für diese Zwecke hat der Abschlussprüfer eine Systemprüfung in Bezug auf die Angemessenheit und Wirksamkeit der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG durchzuführen (vgl. Tz. A33).
- 26 Der Abschlussprüfer hat vor Auftragsannahme gewissenhaft zu prüfen, ob die besonderen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personelle und zeitliche Ressourcen vorliegen, um die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sachgerecht durchführen zu können.¹¹ Hierbei ist auch zu würdigen, ob erforderlichenfalls Sachverständige zur Verfügung stehen (vgl. Tz. 42).

¹⁰ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf des KonTraG, BT-Drs. 13/9712, S. 15; dort wird von „Tochtergesellschaften“ gesprochen.

¹¹ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220)* (Stand: 09.09.2009), Tz. 11, sowie § 4 Abs. 2 BS WP/vBP.

- 27 Im Rahmen des Auftragsbestätigungsschreibens hat der Abschlussprüfer auf die gesetzliche Erweiterung der Abschlussprüfung um die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sowie die Berichterstattung über die Prüfung einzugehen.¹²
- 28 Besteht keine gesetzliche Pflicht zur Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG, ist es zulässig, durch vertragliche Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag um die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG nach den Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* vertraglich zu erweitern. Die Berichterstattung über die Prüfung hat entsprechend den Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* im Prüfungsbericht über die Jahresabschlussprüfung der Gesellschaft zu erfolgen.
- 29 Sofern ein Wirtschaftsprüfer bei freiwilliger Beauftragung zur Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG analog § 317 Abs. 4 HGB nicht gleichzeitig mit der Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens beauftragt ist, hat er vor Auftragsannahme festzustellen, ob er für die Prüfung ein ausreichendes Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds erlangen und die für die Prüfung erforderlichen Prüfungshandlungen durchführen kann.

4.2. Prüfungsplanung

- 30 Die Prüfungsplanung hat der Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts gewonnenen Erkenntnisse so auszugestalten, dass wesentliche Mängel in Bezug auf die vom Vorstand zu treffenden Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden. Der Abschlussprüfer hat für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen sowie bei der Beurteilung, ob die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen Mängel aufweisen, den Grundsatz der Wesentlichkeit zu berücksichtigen (vgl. Tz. A36). Die Bestimmung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.
- 31 Der Abschlussprüfer hat bei der Feststellung der Prüfungsbereitschaft des Unternehmens auch zu berücksichtigen, ob eine Dokumentation der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG vorliegt und ob sie für die Zwecke seiner Prüfung geeignet ist. Kommt das Unternehmen seinen Dokumentationspflichten nicht nach (vgl. Tz. 22) und liegt keine oder keine ausreichende Dokumentation vor, hat der Abschlussprüfer dem Unternehmen vor Beginn der Prüfungshandlungen Gelegenheit zu geben, eine solche anzufertigen.

4.2.1. Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen und dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld einschließlich der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung

- 32 Der Abschlussprüfer muss sich über die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG ein Verständnis verschaffen. Bei der Gewinnung eines Verständnisses dieser Maßnahmen ist das vom Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung erworbene Verständnis von dem Unternehmen, dessen Geschäftstätigkeit und dem wirtschaftlichen und rechtlichen Umfeld zu berücksichtigen (vgl. Tz. A34).¹³ Hierzu gehören auch die Kenntnisse in

¹² Vgl. *IDW PS 220*, Tz. 19 ff.

¹³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.)* (Stand: 15.09.2017).

Bezug auf das Risikomanagementsystem und die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) zur Erfassung und Bewertung der wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung, die der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung des Lageberichts erlangt hat (vgl. Tz. A35).¹⁴ Ferner sind die im Rahmen der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit¹⁵ erlangten Erkenntnisse zu berücksichtigen. Desgleichen hat der Abschlussprüfer die bei der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB gewonnenen Erkenntnisse bei der Prüfung des Lageberichts sowie bei der Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung zu berücksichtigen.

- 33 Das zu erlangende Verständnis muss für Zwecke der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB ausreichen, um die Risiken für wesentliche Mängel in Bezug auf die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG mit hinreichender Sicherheit festzustellen und beurteilen zu können. Das erlangte Verständnis muss zudem eine angemessene Grundlage bilden für die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Prüfung der Eignung sowie der Einhaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG.
- 34 Der Abschlussprüfer hat sich u.a. durch Befragungen ein angemessenes Verständnis von der Grundeinstellung der Unternehmensleitung zum Umgang mit bestandsgefährdenden Entwicklungen unter Berücksichtigung der Risikotragfähigkeit sowie des Risikobewusstseins des Vorstands und der Mitarbeiter des Unternehmens zu verschaffen. Der Abschlussprüfer hat zudem einen Überblick über die getroffenen organisatorischen Vorkehrungen, einschließlich der jeweiligen Rollen und Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu erlangen. Der Abschlussprüfer hat in diesem Zusammenhang auch die Maßnahmen des Vorstands zu würdigen, die eingerichtet wurden, um die Mitarbeiter mit ihren Aufgaben vertraut zu machen und um die Bedeutung der frühzeitigen Erkennung bestandsgefährdender Risiken und deren Kommunikation auf allen hierarchischen Ebenen zu verdeutlichen.
- 35 Für das zu erlangende Verständnis hat der Abschlussprüfer auch Befragungen geeigneter Personen durchzuführen,
- ob diese Personen die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen kennen und anwenden,
 - ob diese Personen Kenntnisse über vorliegende, vermutete oder behauptete Mängel in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG haben,
 - ob das Unternehmen über eine Interne Revision verfügt; falls eine solche eingerichtet ist, sind weitere Befragungen durchzuführen, um sich ein Verständnis von den Aktivitäten und Feststellungen der Internen Revision in Bezug auf die getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu machen und
 - ob das Unternehmen Sachverständige bei der Konzeption und Implementierung von Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG eingesetzt hat.

¹⁴ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* (Stand: 12.12.2017).

¹⁵ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F.)* (Stand: 11.07.2018).

4.2.2. Risikobeurteilung in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG

- 36 Der Abschlussprüfer muss auf der Grundlage des gewonnenen Verständnisses von dem Unternehmen und dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld sowie der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG die Risiken für wesentliche Mängel (vgl. Tz. A36) in Bezug auf die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zumindest auf Ebene der Grundelemente identifizieren und beurteilen. Der Abschlussprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zur Prüfung der Eignung sowie der Einhaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu planen und durchzuführen, deren Art, Umfang und Zeitpunkt auf den beurteilten Risiken für wesentliche Mängel basieren und auf diese Risiken ausgerichtet sind.
- 37 Sofern der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfungsdurchführung Nachweise erlangt, die mit den Prüfungsnachweisen nicht in Einklang stehen, auf die er seine Risikobeurteilung ursprünglich gestützt hat, muss er die Risikobeurteilung anpassen und die weiteren geplanten Prüfungshandlungen entsprechend modifizieren.

4.3. Prüfungsdurchführung

4.3.1. Beurteilung der Eignung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG

- 38 Der Abschlussprüfer hat die Ergebnisse seiner Risikobeurteilung zu analysieren und bei den weiteren Prüfungshandlungen zu berücksichtigen. Wenn dem Abschlussprüfer bereits anlässlich der Prüfungshandlungen zur Gewinnung eines Verständnisses von den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG wesentliche Mängel bekannt werden, kann er zu dem Ergebnis gelangen, dass die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen nicht geeignet sind, um die gesetzlichen Anforderungen erfüllen zu können. In diesem Fall erübrigen sich weitere Prüfungshandlungen zur Prüfung der Eignung sowie zur Einhaltung der getroffenen Maßnahmen.
- 39 Die Eignung der getroffenen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG hat der Abschlussprüfer im Hinblick auf sämtliche der in Abschn. 3.2. genannten Grundelemente zu beurteilen. Insbesondere ist zu beurteilen, ob diese Maßnahmen so ausgestaltet sind, dass mit hinreichender Sicherheit diejenigen Risiken frühzeitig identifiziert, bewertet, gesteuert und überwacht werden, die zu einer bestandsgefährdenden Entwicklung führen können. Der Abschlussprüfer hat auf der Grundlage der eigenen im Verlaufe der Abschlussprüfung gewonnenen Kenntnisse über die Risikosituation des Unternehmens zu prüfen, ob alle wesentlichen Risikofelder durch die identifizierten Risiken bzw. Risikoarten abgedeckt sind.
- 40 Anhand der Dokumentation der nach § 91 Abs. 2 AktG getroffenen Maßnahmen hat der Abschlussprüfer weiter zu beurteilen, ob die organisatorischen Maßnahmen, die den Mitarbeitern des Unternehmens deren Verantwortung für die Risikoidentifikation und die Risikokommunikation verdeutlichen, ausreichend sind, um das Bewusstsein der Mitarbeiter für die Bedeutung dieser Aufgabe zu schärfen, und so klar sind, dass sie als Handlungsanweisungen verstanden und umgesetzt werden können.
- 41 Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Beurteilung der Eignung der Maßnahmen durch die Kombination von Befragungen mit anderen Prüfungshandlungen, einschließlich Beobachtungen sowie der Einsichtnahme in geeignete Dokumente, auch festzustellen, ob die Maßnahmen in den Geschäftsprozessen des Unternehmens eingerichtet (implementiert) sind (vgl. Tz. A37 ff.).

- 42 Sofern die Beurteilung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG besondere Sachkenntnis erfordert, um angemessene und ausreichende Nachweise zu erlangen, hat der Abschlussprüfer Sachverständige hinzuzuziehen (vgl. Tz. A46). Für die Verwertung der Arbeiten von Sachverständigen und der Internen Revision hat der Abschlussprüfer die Anforderungen des *IDW PS 322 n.F.*¹⁶ sowie des *IDW PS 321*¹⁷ zu beachten.

4.3.2. Prüfung der Einhaltung der Maßnahmen

- 43 Soweit der Vorstand geeignete Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG getroffen hat, sind diese daraufhin zu beurteilen, ob sie während des gesamten zu prüfenden Geschäftsjahres wie vorgesehen angewandt bzw. durchgeführt wurden (vgl. Tz. A47 ff.).¹⁸
- 44 Sofern Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Einhaltung der vorgesehenen Maßnahmen zu einem vorgezogenen Zeitpunkt durchgeführt werden, sind weitere Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Einhaltung bis zum Ende des zu prüfenden Geschäftsjahres einzuholen.

4.4. Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Konzern

- 45 Der Abschlussprüfer hat die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen zur konzernweiten Identifikation, Bewertung, Steuerung und Überwachung der für das Mutterunternehmen bestandsgefährdenden Entwicklungen (vgl. Abschn. 3.4.) in seine Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB einzubeziehen. Bei der Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer die Bedeutsamkeit der von Konzernunternehmen ausgehenden, den Fortbestand des Mutterunternehmens gefährdenden Entwicklungen, zu berücksichtigen (vgl. Tz. A51 f.).
- 46 Plant der Abschlussprüfer, die Feststellungen von Abschlussprüfern eines Teilbereichs (Teilbereichsprüfern) aufgrund einer gemäß § 317 Abs. 4 HGB für einen Teilbereich durchgeführten Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu verwerten, hat er die Anforderungen des *IDW PS 320 n.F.*¹⁹ zur Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern sinngemäß anzuwenden. In die Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern sind die Informationen zur Risikoidentifizierung und Risikobeurteilung bei diesen Teilbereichen aufzunehmen. Feststellungen eines Teilbereichsprüfers zum Risikofrüherkennungssystem eines Teilbereichs sind daraufhin zu würdigen, ob sie Auswirkungen auf das Risikofrüherkennungssystem des zu prüfenden Mutterunternehmens haben.

¹⁶ *IDW Prüfungsstandard: Verwertung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen (IDW PS 322 n.F.)* (Stand: 15.09.2017).

¹⁷ *IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321)* (Stand: 09.09.2010).

¹⁸ In der Begründung zum Regierungsentwurf des KonTraG (vgl. BT-Drs. 13/9712, S. 27) wird klargestellt, dass die Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB auch umfasst, ob die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG wirksam ausgeführt wurden und das Überwachungssystem während des gesamten zu prüfenden Zeitraums bestanden hat.

¹⁹ *IDW Prüfungsstandard: Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) (IDW PS 320 n.F.)* (Stand: 10.07.2014).

4.5. Berichterstattung

- 47 Gemäß § 321 Abs. 4 HGB ist das Ergebnis der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB in einem besonderen Teil des Prüfungsberichts darzustellen; eine Berichterstattung im Bestätigungsvermerk ist nicht zulässig. Festgestellte Mängel des Prüfers in Bezug auf die vom Vorstand nach § 91 Abs. 2 AktG getroffenen Maßnahmen haben als solche keine Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk. Resultieren aus Mängeln der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG jedoch wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss oder Lagebericht oder sind aus diesem Grund für den Abschluss oder den Lagebericht keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise zu erlangen, so ist der Bestätigungsvermerk ggf. wegen Einwendungen oder wegen Prüfungshemmnissen zu modifizieren (vgl. Tz. A54).
- 48 Im Übrigen hat der Abschlussprüfer bei seiner Berichterstattung im Prüfungsbericht die in *IDW PS 450 n.F.*²⁰, Tz. 104 ff., dargestellten Anforderungen zu beachten. Demnach hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht das Ergebnis der Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB darzustellen und dabei auszuführen, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen getroffen, insb. ein Überwachungssystem in geeigneter Form eingerichtet hat, und ob das Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann. Ferner ist nach § 321 Abs. 4 Satz 2 HGB darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das Überwachungssystem zu verbessern.
- Die Ausführungen sind in einen gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts oder in einen zum Prüfungsbericht erstellten Teilbericht aufzunehmen. Eine Darstellung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Prüfungsbericht ist nicht Aufgabe des Abschlussprüfers.
- 49 Hat der Abschlussprüfer keine wesentlichen Mängel in Bezug auf die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen festgestellt, ist dies bspw. mit folgender Formulierung im Prüfungsbericht zu erklären:
- „Unsere Prüfung hat ergeben, dass der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten Maßnahmen, insb. zur Einrichtung eines Überwachungssystems, in geeigneter Weise getroffen hat und dass das Überwachungssystem in allen wesentlichen Belangen geeignet ist, Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, mit hinreichender Sicherheit frühzeitig zu erkennen.“
- 50 Hat der Abschlussprüfer Mängel in Bezug auf die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen festgestellt, die zwar wesentlich (vgl. Tz. 8i.), aber nicht umfassend sind, hat er die Erklärung einzuschränken. Die Einschränkung ist klar durch die Verwendung des Begriffs „Einschränkung“ zu kennzeichnen.
- 51 Sind die festgestellten Mängel wesentlich und so umfassend, dass die vom Vorstand getroffenen Maßnahmen insgesamt nicht dazu geeignet sind, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gefährdende Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, und sind Maßnahmen zu deren Verbesserung erforderlich, hat der Abschlussprüfer seine Erklärung zu versagen und dies z.B. mit folgender Formulierung im Prüfungsbericht festzustellen (vgl. Tz. A55):

²⁰ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450 n.F.)* (Stand: 15.09.2017).

„Wir haben bei unserer Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB festgestellt, dass ... [Beschreibung der Feststellungen, die zur Versagung geführt haben].“

Aus diesem Grund versagen wir die Erklärung. Unsere Prüfung hat ergeben, dass der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten Maßnahmen, insb. zur Einrichtung eines Überwachungssystems, nicht in geeigneter Weise getroffen hat und dass das Überwachungssystem nicht in allen wesentlichen Belangen geeignet ist, Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, mit hinreichender Sicherheit frühzeitig zu erkennen.“

- 52 Ist der Abschlussprüfer nicht in der Lage, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, liegt ein Prüfungshemmnis vor. In diesem Fall hat er die Erklärung im Prüfungsbericht einzuschränken, wenn die Auswirkungen des Prüfungshemmnisses zwar die Beurteilung eines wesentlichen Teils der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG ausschließen, eine Beurteilung insgesamt aber noch möglich ist. Kann aufgrund von Prüfungshemmnissen auch nach Ausschöpfung der prüferischen Möglichkeiten eine Erklärung im Prüfungsbericht nicht abgegeben werden, ist in der Berichterstattung des Abschlussprüfers zu den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG darauf hinzuweisen.
- 53 Festgestellte wesentliche Mängel sind im Prüfungsbericht darzustellen und als solche zu bezeichnen (vgl. Tz. A55 f.) und die Bereiche zu nennen, in denen Verbesserungsbedarf besteht. Eine fehlende Dokumentation der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG stellt neben einem Gesetzverstoß i.S. von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auch einen wesentlichen Mangel dar, über den der Abschlussprüfer nach § 321 Abs. 4 HGB zu berichten hat.
- 54 Hat der Vorstand keine Maßnahmen getroffen, ist hierauf ebenfalls nach § 321 Abs. 4 HGB hinzuweisen. Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen oder seinen Bestand gefährden können.²¹ In diesem Fall ist in die Berichterstattung nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB ein entsprechender Hinweis auf wesentliche Verstöße gegen § 91 Abs. 2 AktG aufzunehmen.
- 55 Sofern festgestellte Mängel nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess relevant sind, hat der Abschlussprüfer zudem die Kommunikationspflichten mit den für die Überwachung Verantwortlichen nach *IDW PS 470 n.F.*²² zu beachten.

Anwendungshinweise und Erläuterungen

Vorbemerkungen [vgl. Tz. 1 ff.]

- A1 Die gesetzliche Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG gemäß § 317 Abs. 4 HGB unterscheidet sich von einer freiwilligen Prüfung von Corporate Governance-Systemen nach *IDW PS 980 ff.* (vgl. Tz. 50) u.a. wie folgt:

²¹ Vgl. im Einzelnen *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 35 ff.

²² Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.)* (Stand: 10.10.2017).

- Die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB stellt eine gesetzliche Erweiterung der Jahresabschlussprüfung dar oder kann mit dem Prüfungsmandanten als vertragliche Erweiterung der Jahresabschlussprüfung vereinbart werden. Dagegen handelt es sich bei Prüfungen nach *IDW PS 980 ff.* stets um freiwillige Prüfungen.
- Die Prüfung nach *IDW PS 980 ff.* setzt anders als die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB neben der Dokumentation eine Beschreibung des jeweiligen Systems als Prüfungsgegenstand durch die gesetzlichen Vertreter voraus.
- Die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB hat ausschließlich das System zur frühzeitigen Erkennung bestandsgefährdender Entwicklungen zum Gegenstand, die aus sämtlichen Zielkategorien des unternehmensweiten Risikomanagements (strategische und operative Risiken der Geschäftstätigkeit, Berichterstattungsrisiken sowie Compliance-Risiken) für das Unternehmen resultieren können. Bei Prüfungen von Corporate Governance-Systemen nach *IDW PS 980 ff.* ergeben sich hingegen die im Rahmen der Prüfung zu betrachtenden Risikoarten sowie die der Prüfung zugrundeliegenden Unternehmensprozesse oder Organisationseinheiten aus der von den gesetzlichen Vertretern vorzunehmenden Teilbereichsabgrenzung.
- Bei der Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB erfolgt die Berichterstattung nach § 321 Abs. 4 HGB im Prüfungsbericht. Die Prüfungen nach *IDW PS 980 ff.* sehen hingegen eine eigenständige Berichterstattung vor.

Definitionen [vgl. Tz. 8]

- A2 *IDW PS 270 n.F.* verpflichtet den Abschlussprüfer festzustellen, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit identifizierten Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdendes Risiko; vgl. Tz. 8b.) aufwerfen können (in *IDW PS 270 n.F.* als „wesentliche Unsicherheit“ bezeichnet). Eine wesentliche Unsicherheit liegt vor, wenn das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen. Eine wesentliche Unsicherheit besteht insb. dann, wenn ihre möglichen Auswirkungen und die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens so groß sind, dass nach der Beurteilung des Abschlussprüfers eine angemessene Angabe von Art und Auswirkungen im Abschluss für ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist.²³
- A3 Bestandsgefährdend i.S. des § 91 Abs. 2 AktG ist eine Entwicklung, die sich in wesentlicher Weise nachteilig auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft auswirken kann²⁴. Hierzu gehören insb. solche Entwicklungen, die eine Insolvenz zur Folge haben können (Überschuldung, (drohende) Zahlungsunfähigkeit). Zu den Risiken, die zu bestandsgefährdenden Entwicklungen führen können, gehören z.B.
- strategische Risiken:
 - Verlust betriebsnotwendiger Lizenzen oder Konzessionen

²³ Vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23.

²⁴ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf des KonTraG, BT-Drs. 13/9712, S. 15.

- Fehlinvestitionen
 - operative Risiken:
 - Betriebsunterbrechungen, für die kein ausreichendes Business Continuity Management besteht
 - Einsatz von spekulativen Finanzinstrumenten, die zur Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens führen
 - drohender Fremdkapitalentzug ohne Möglichkeit zur Aufnahme neuer Kredite
 - ständig rückläufiger Absatz wegen mangelnder Marktanpassung
 - tiefgreifende Preisänderungen ohne Auffangmöglichkeiten
 - Häufung von Liquiditätsengpässen mit kostspieligen Überbrückungsmaßnahmen
 - Risiken der Berichterstattung:
 - Internes Berichtswesen ist unzureichend (z.B. im Financial Treasury (offene Finanzkontrakte)
 - Bilanzmanipulationen
 - Compliance-Risiken:
 - Regelverstöße, die zu existenzbedrohenden Strafen führen
 - Regelverstöße, die mit einem existenzbedrohenden Reputationsschaden verbunden sind.
- A4 Die Risikotragfähigkeit (vgl. Tz. 8c.) des Unternehmens hängt u.a. von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, seiner Größe und seinen Möglichkeiten zur Kapitalaufbringung ab. Bei der Bestimmung der Risikotragfähigkeit berücksichtigt das Unternehmen, dass bestandsgefährdende Entwicklungen in der wirtschaftlichen Lage (insb. Überschuldung, (drohende) Zahlungsunfähigkeit) oder in regulatorischen und geschäftlichen Gegebenheiten begründet sein können (bspw. dem Verlust einer behördlichen Konzession zum Betrieb eines bewilligungspflichtigen Gewerbes oder der Zulassung wichtiger Produkte, dem Verlust von Patentschutz, dem Wegfall des Zugangs zu wichtigen Märkten oder eine langfristige Betriebsunterbrechung).
- A5 Für bestimmte Branchen (insb. Kreditinstitute (§ 25a KWG) und Versicherungsunternehmen (§ 27 VAG)) können aufsichtsrechtliche Anforderungen an die Risikotragfähigkeit zu berücksichtigen sein, die insb. auf die vorzuhaltenden Eigenmittel ausgerichtet sind. Dieser *IDW Prüfungsstandard* legt keine entsprechenden Anforderungen für andere Unternehmen fest.
- A6 Bestandsgefährdende Entwicklungen müssen so frühzeitig erkannt werden, dass noch geeignete Maßnahmen durch den Vorstand ergriffen werden können (vgl. Tz. 8d.). Vor dem Hintergrund, eine möglichst frühzeitige („rechtzeitige“) Risikoerkennung und die Möglichkeit einer Risikobekämpfung zu gewährleisten, reicht es aus, dass eine Entwicklung potenziell geeignet ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu gefährden. Dies kann bereits Tatsachen betreffen, die die Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB). Eine wesentliche Beeinträchtigung ist jedoch nicht gegeben, wenn es sich nur um abstrakte Gefährdungen oder Hinweise auf eine angespannte Lage des Unternehmens handelt.
- Die Rechtzeitigkeit hängt von der Art des Risikos (insb. der Höhe und Eintrittswahrscheinlichkeit) und den individuellen Gegebenheiten des Unternehmens (z.B. Größe, Branche, Struktur,

Geschäftsmodell, Zugang zum Kapitalmarkt) ab. In Bezug auf eine Früherkennung von (drohender) Zahlungsunfähigkeit wird z.B. nicht die kontinuierliche Führung eines Liquiditätsplans verlangt werden können. Ein Liquiditätsplan wird jedoch spätestens ab dem Zeitpunkt zu erstellen sein, zu dem sich Ansatzpunkte für mögliche zukünftige Zahlungsschwierigkeiten ergeben.

Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prüfungsgegenstand [vgl. Tz. 9 ff.]

Grundelemente der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG [Tz. 12 ff.]

- A7 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind in vielen Fällen in bereits bestehende Corporate Governance Systeme des Unternehmens (z.B. RMS, CMS, IKS) integriert oder haben Bezugspunkte zu anderen Steuerungssystemen oder Unternehmensfunktionen (z.B. Controlling, Treasury, Business Continuity Management, IT-Sicherheitsmanagement).

Risikokultur [Tz. 13]

- A8 Die Risikokultur wird geprägt von der grundsätzlichen Einstellung und den gelebten Verhaltensweisen der Unternehmensleitung bei Eintritt kritischer Risikosituationen, wie bspw. Krisenereignissen oder wirtschaftlichen Problemen, und beim Umgang mit Risiken sowohl im täglichen Geschäft als auch bei bedeutsamen unternehmerischen Entscheidungen.
- A9 Eine positive Risikokultur setzt die Schaffung und die Fortentwicklung eines angemessenen Risikobewusstseins aller Mitarbeiter voraus, was in den Bereichen von besonderer Bedeutung sein kann, die – je nach der individuellen Unternehmenssituation – als besonders risikofähig eingeschätzt werden. Werden z.B. Lieferanten- oder Abnehmerkontrakte in wesentlichem Umfang in Fremdwährungen abgewickelt, ist ein erhöhtes Risikobewusstsein der Mitarbeiter des Finanzbereichs sowie der Einkaufs- bzw. Verkaufsabteilung für die mit solchen Transaktionen zusammenhängenden Währungsrisiken von Bedeutung.

Im Unternehmen wird die Risikokultur z.B. durch Förderung eines umfassenden Risikobewusstseins über die Gesamtorganisation hinweg beeinflusst. Dazu gehört eine offene und transparente Kommunikation der jeweiligen Risikobereiche, der einzuhaltenden Regelungen und der Verantwortlichkeiten im Unternehmen.

Ziele der Maßnahmen [Tz. 14 f.]

- A10 Das Ziel der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG ist nach dem gesetzlichen Wortlaut darauf ausgerichtet, den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Entwicklungen frühzeitig zu erkennen. Dieses Ziel setzt die Bestimmung der Risikotragfähigkeit des Unternehmens voraus.

Organisation der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG [Tz. 16]

- A11 Bei der Ausgestaltung der Organisation der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG besteht ein unternehmerisches Ermessen des Vorstands. Dabei berücksichtigt der Vorstand die jeweiligen

Gegebenheiten der Gesellschaft, wie deren Größe und Struktur, geografische Präsenz, Branche und die Möglichkeiten der Kapitalaufbringung.

- A12 Den jeweiligen Unternehmensbereichen (z.B. Tochtergesellschaften, Niederlassungen, Geschäftsbereichen etc.) wird die Verantwortung dafür übertragen, dass die dort auftretenden Entwicklungen erkannt und entweder sofort bewältigt oder im Falle der Nichtbewältigung Informationen darüber an die festgelegten Berichtsempfänger weitergeleitet werden. Dabei werden die Verantwortlichkeiten – üblicherweise nach Hierarchieebenen – abgestuft. Es wird sichergestellt, dass ein Informationsaustausch zwischen den Unternehmensbereichen über die gemeldeten Risiken erfolgt, um der Möglichkeit einer Aggregation von Einzelrisiken, der wechselseitigen Verstärkung von Risiken zu einer bestandsgefährdenden Entwicklung oder der Kompensation von Risiken Rechnung zu tragen.
- A13 Damit eine rechtzeitige Identifikation, Bewertung, Steuerung und Überwachung gewährleistet ist, wird es i.d.R. zweckmäßig sein, die Verantwortung für den Informationsaustausch den jeweils für die Unternehmensbereiche zuständigen Berichtsempfängern zu übertragen. So kann bspw. ein umfangreiches Währungsrisiko im Bereich Einkauf eine Abstimmung mit dem Finanzwesen darüber erfordern, ob dieses Risiko abgesichert werden kann oder nicht, und ob weitere Restriktionen im Finanzbereich bestehen, die auf den Einkaufsbereich zurückwirken. Ist in diesem Fall keine Möglichkeit zur Risikobewältigung gegeben, besteht das Erfordernis zur Weitermeldung an einen übergeordneten Berichtsempfänger.

Risikoidentifikation [Tz. 17]

- A14 Den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG liegt eine weite, betriebswirtschaftliche Sichtweise der in die Betrachtung einzubeziehenden bestandsgefährdenden Risiken zugrunde. Dabei werden alle internen und externen Entwicklungen betrachtet, unabhängig davon, ob sie aus gesellschaftsrechtlichen oder schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen resultieren.
- A15 Eine wirksame Risikoidentifikation ist dadurch gekennzeichnet, dass sowohl im Vorhinein definierte Risiken als auch Ereignisse oder Entwicklungen, die keinem vorab definierten Erscheinungsbild entsprechen, rechtzeitig erkannt werden.

Häufigkeit und Methodik der Risikoinventur sind in Abhängigkeit von Größe, Umfeld und Komplexität eines Unternehmens und der daraus resultierenden Risikolage individuell festzulegen.

- A16 Der Vorstand untersucht sämtliche Unternehmensbereiche und -prozesse einschließlich aller Hierarchiestufen und Stabsfunktionen daraufhin, ob aus ihnen Risiken resultieren können, die nach Art oder Umfang im Zeitablauf – ggf. im Zusammenwirken mit anderen Risiken oder durch Kumulation – den Bestand des Unternehmens gefährden können.

Risikobewertung [Tz. 18]

- A17 Die Risikobewertung berücksichtigt die Auswirkungen der eingeleiteten oder durchgeführten Maßnahmen des Vorstands zur Risikosteuerung. Sie umfasst des Weiteren die Einschätzung, ob Risiken, die isoliert betrachtet von nachrangiger Bedeutung sind, vor dem Hintergrund der Risikotragfähigkeit der Gesellschaft in ihrem Zusammenwirken oder durch Kumulation im Zeit-

ablauf zu einer bestandsgefährdenden Entwicklung führen können (Risikoaggregation). Neben einer wechselseitigen Verstärkung von Risiken kann zudem auch eine mögliche Kompensation von Risiken durch Chancen in Betracht kommen.

- A18 Als Methode der Risikoaggregation kommen einfache Szenarioanalysen bis hin zu IT-gestützten Simulationsverfahren in Betracht, bei denen potenziell bestandsbedrohende Szenarien aufgrund von Zusammenhängen verschiedener Risiken ermittelt werden.
- A19 Die Maßnahmen des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG berücksichtigen auch Risiken, die eine geringe (ein vertretbar niedriges Maß übersteigende) Eintrittswahrscheinlichkeit haben, jedoch in ihrer Auswirkung bestandsgefährdend sein können. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Gegenstand der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG auch abstrakte Gefährdungen sind, die sich noch nicht konkretisiert haben.

Risikosteuerung [Tz. 19]

- A20 Gegebenenfalls können regulatorische Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung der Risikosteuerung bestehen; ebenso können vertragliche Verpflichtungen (bspw. bei Versicherungsverträgen) explizite Maßnahmen zur Risikosteuerung erfordern.

Risikokommunikation [Tz. 20]

- A21 Zentrale Bedeutung für die Funktionsfähigkeit der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG hat die Berichterstattung über die nicht bewältigten Risiken. Dies setzt eine Kommunikationsbereitschaft der verantwortlichen Stellen voraus, die z.B. durch entsprechende Schulungsmaßnahmen gefördert werden sollte. Um sicherzustellen, dass sich Einzelrisiken von nachrangigem Charakter – auch im Zusammenwirken mit anderen Risiken – nicht zu einer bestandsgefährdenden Entwicklung kumulieren können, werden häufig auf jeder Stufe der Risikokommunikation Schwellenwerte definiert, deren Überschreiten eine Berichtspflicht auslöst. Soweit Schwellenwerte nicht ermittelt werden können, können ggf. andere Kriterien (z.B. bestimmte Arten von Risiken) festgelegt werden.
- A22 Von wesentlicher Bedeutung ist die Flexibilität der Risikokommunikation. In welchen zeitlichen Abständen über Veränderungen der einzelnen Risiken berichtet wird und wer Berichtsempfänger ist, hängt von der Art des Risikos und seiner Bedeutung für das Unternehmen ab. Bei Eilbedürftigkeit wird jedoch sichergestellt, dass förmliche Berichtsstrukturen überwunden und institutionalisierte Kommunikationswege sowie Periodizitäten der Berichterstattung verkürzt werden (Ad-hoc-Berichterstattung).
- A23 Gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG ist die Überwachung des Risikomanagementsystems Aufgabe des Prüfungsausschusses bzw. des gesamten Aufsichtsrats. Hierfür informiert der Vorstand den Aufsichtsrat regelmäßig, zeitnah und umfassend u.a. über alle für das Unternehmen relevanten Fragen der Strategie, der Risikolage sowie des Risikomanagements.²⁵
- A24 Die involvierten Personen können z.B. im Hinblick auf
- die Ziele der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG,

²⁵ Vgl. Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK), Tz. 3.4 Abs. 2 Satz 1.

- den dazugehörigen Risikomanagement-Prozess und
 - die eingesetzten Verfahren und Tools
- geschult werden.

Überwachung und Verbesserung [Tz. 21]

- A25 Es existieren schriftliche Vorgaben für die prozessintegrierte Überwachung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG als Prozessbeschreibung (bspw. in einer Risikorichtlinie bzw. einem Risikomanagement-Handbuch oder einer Verfahrensanweisung). Die Durchführung der prozessintegrierten Überwachung ist nachvollziehbar dokumentiert (z.B. Protokolle, Checklisten).
- A26 Eine wichtige Funktion im Bereich der prozessintegrierten Überwachung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG bilden speziell für dessen Ablaufprozesse etablierte Kontrollen (z.B. die Überwachung der Einhaltung von Meldegrenzen, die IT-gestützte Überwachung der Einhaltung von Terminen, die Genehmigung und Kontrolle der Risikoberichterstattung und der Vergleich interner Daten mit externen Quellen). Diese werden auf Ebene sämtlicher in die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG einbezogenen Unternehmensbereiche (bspw. Zentralbereiche wie Treasury, Einkauf etc., operative Einheiten) implementiert und in Abhängigkeit von Komplexität und Bedeutung der jeweiligen Ablaufprozesse ausgestaltet.
- A27 Die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG sind darüber hinaus Bestandteil regelmäßiger prozessunabhängiger Überwachung (z.B. durch die Interne Revision).
- A28 Die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen werden zwecks Ursachenanalyse und zur Verbesserung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Unternehmen kommuniziert.
- Ergeben sich im Rahmen der Überwachung oder bei sonstigen Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG Hinweise auf Mängel, werden geeignete Verbesserungsmaßnahmen (z.B. Schulungen, Änderung von Berichtslinien und -frequenzen sowie -inhalten, Sanktionen etc.) getroffen. Stand und Verbesserungspotenzial der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG können z.B. anhand von Best Practices, Benchmarking oder Reifegradmodellen beurteilt werden.

Dokumentation des Risikofrüherkennungssystems [vgl. Tz. 22]

- A29 Zum Nachweis der kontinuierlichen Anwendung der getroffenen Regelungen sollten auch die laufenden Unterlagen über Risikoidentifikation, -bewertung, -steuerung und -kommunikation sowie Überwachung und Verbesserungsmaßnahmen – unbeschadet anderer Aufbewahrungspflichten – über einen ausreichend langen Zeitraum archiviert werden.
- A30 Für die Dokumentation bietet sich die Erstellung eines Risikohandbuchs an, in dem die organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Einrichtung des Systems beschrieben werden. Das Risikohandbuch kann bspw. umfassen:
- Aussagen zur Bedeutung der Risikokultur im Unternehmen und zur frühzeitigen Identifizierung von bestandsgefährdenden Risiken
 - Beschreibung der Ziele der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG, einschließlich der Vorgehensweise zur Ermittlung der Risikotragfähigkeit

- Beschreibung von Risikofeldern, die zu bestandsgefährdenden Entwicklungen führen können
- Beschreibung der Grundsätze für die Risikoidentifikation, Risikobewertung, Risikosteuerung und -überwachung sowie Risikokommunikation, insb. auch der Reaktion auf Veränderungen im Zeitablauf
- Beschreibung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben im Rahmen der Organisation des Risikofrüherkennungssystems
- Beschreibung der wesentlichen Überwachungs- und Verbesserungsmaßnahmen, einschließlich der Aufgaben der Internen Revision.

Art und Umfang der Dokumentation sind abhängig von Größe und Komplexität des Unternehmens.

Ausgestaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG bei Konzernen [vgl. Tz. 23 f.]

A31 Der Vorstand muss im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten seine vorhandenen Organisations- und Überwachungspflichten in Bezug auf die frühzeitige Erkennung von für das Mutterunternehmen bestandsgefährdenden Risiken auf Ebene der Konzernunternehmen ausschöpfen. Diese Pflicht ist grundsätzlich weit zu verstehen, d.h. sie betrifft nicht nur Tochterunternehmen i.S. von § 290 Abs. 1 HGB, sondern alle im Konzernabschluss zu konsolidierenden und nicht zu konsolidierenden Unternehmen (einschließlich Zweckgesellschaften), von denen den Fortbestand des zu prüfenden Unternehmens gefährdende Entwicklungen ausgehen können. Dazu bedarf es organisatorischer Vorkehrungen, die darauf ausgerichtet sind, dass bestandsgefährdende Risiken konzernweit identifiziert werden und die Gesellschaft die entsprechenden Informationen erhält. Dies bedeutet nicht, dass der Vorstand eines Mutterunternehmens zur Einrichtung eines konzernweiten Risikofrüherkennungssystems verpflichtet ist oder sich für die Konzernunternehmen selbst eine eigenständige Verpflichtung zur Einrichtung von Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG ergibt. Die Organisationspflicht der Geschäftsleitung eines Konzernunternehmens, das z.B. selbst in den Anwendungsbereich von § 91 Abs. 2 AktG fällt, und die Überwachungspflichten der jeweiligen Organmitglieder bleiben unberührt.

Bestehen für das zu prüfende Unternehmen keine gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten, diese Unternehmen durch die Vorgabe entsprechender Regelungen unmittelbar in die nach § 91 Abs. 2 AktG einzurichtenden Maßnahmen einzubeziehen, hat der Vorstand gleichwohl geeignete Vorkehrungen (z.B. durch vereinbarte Informations- oder Kontrollrechte) zu ergreifen, um sicherzustellen, dass der Vorstand über den Fortbestand gefährdende Entwicklungen aus diesen Unternehmen rechtzeitig informiert wird. Im Konzern kann die Einheitlichkeit und die gleichartige Anwendung der Maßnahmen durch konzernerheitliche Richtlinien gefördert werden. Ein Bestandteil der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG kann dann z.B. auch darin bestehen, bei wesentlichen Beteiligungen Informationen über bestandsgefährdende Risiken aus diesen Beteiligungen durch eine entsprechende Besetzung der Geschäftsleitung oder der Aufsichtsorgane zu erlangen.

A32 Die Risikoidentifikation und Risikokommunikation beim Mutterunternehmen kann auch durch ein wirksames Beteiligungscontrolling sowie durch die Berichtsprozesse für die Erstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts (insb. für den Risikobericht) unterstützt werden. Neben Bestandsgefährdungen der Tochterunternehmen sollten hierbei auch Risiken

aus gesellschaftsrechtlichen und gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen (z.B. Verlustausgleichsverpflichtung) einbezogen werden, die sich auf das Mutterunternehmen auswirken können. Im Einzelfall kann es auch erforderlich sein, die Risikosituation von Teilkonzernen in ihrer Auswirkung auf deren Mutterunternehmen zu beurteilen.

Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG

Prüfungsumfang und Auftragsannahme [Tz. 25]

- A33 § 317 Abs. 4a HGB stellt klar, dass – soweit nichts anderes bestimmt ist – sich die Abschlussprüfung nicht darauf zu erstrecken hat, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Der solchermaßen abgegrenzte Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers wird auch im Falle einer Erweiterung der Abschlussprüfung um die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG nicht verändert.

Prüfungsplanung

Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen und dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld einschließlich der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung [Tz. 32 ff.]

- A34 Im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob Ereignisse oder Gegebenheiten vorliegen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Zu diesem Zweck hat der Abschlussprüfer mit den gesetzlichen Vertretern über deren Einschätzung zu sprechen und festzustellen, ob die gesetzlichen Vertreter Ereignisse oder Gegebenheiten erkannt haben, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und wenn ja, welche Pläne die gesetzlichen Vertreter verfolgen, um diesen Ereignissen oder Gegebenheiten zu begegnen. Falls derartige Ereignisse oder Gegebenheiten identifiziert wurden, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können („wesentliche Unsicherheit“). Liegt eine wesentliche Unsicherheit vor und wird diese im Abschluss und Lagebericht angegeben, so sieht *IDW PS 270 n.F.* stets einen Hinweis auf diese wesentliche Unsicherheit im Bestätigungsvermerk vor. Der Bestätigungsvermerk ist dann um einen entsprechenden Abschnitt mit der Überschrift: „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ zu erweitern. Zudem hat der Abschlussprüfer gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen oder seinen Bestand gefährden können.
- A35 Die Prüfung des Lageberichts gemäß § 317 Abs. 2 HGB umfasst u.a. die Beurteilung, ob die wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend im Lagebericht an-

gegeben werden, einschließlich der bestandsgefährdenden Risiken. Hierfür hat sich der Abschlussprüfer zunächst mit dem Prozess zur Aufstellung des Lageberichts zu befassen und dabei ein Verständnis über die für die Aufstellung des Lageberichts verwendeten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) zu erlangen, das ausreicht, um eine Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht vorzunehmen sowie die Reaktionen auf diese beurteilten Risiken festzulegen. Dieses Verständnis bezieht sich auch auf die Systeme des Unternehmens zur Erfassung und Bewertung der Chancen bzw. Risiken der künftigen Entwicklung sowie, soweit der Lagebericht Aussagen über Maßnahmen zur Wahrnehmung von Chancen bzw. Bewältigung von Risiken der künftigen Entwicklung enthält, zum Umgang mit diesen Chancen bzw. Risiken. Dieses Verständnis der Systeme zur Aufstellung des Lageberichts umfasst die Beurteilung von deren Angemessenheit.²⁶

Risikobeurteilung in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG [Tz. 36 f.]

A36 Die Bestimmung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Bei der Beurteilung der Risiken für wesentliche Mängel können insb. Art, Tragweite und Ursache der Mängel von Bedeutung sein. Ein wesentlicher Mangel liegt insb. dann vor, wenn einzelne Grundelemente der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG nicht in geeigneter Weise ausgestaltet sind, um wesentliche bestandsgefährdende Entwicklungen mit hinreichender Sicherheit frühzeitig zu identifizieren, zu bewerten und zu steuern oder die Maßnahmen während des prüfungspflichtigen Geschäftsjahres nicht wie geplant angewandt bzw. durchgeführt wurden. Ein wesentlicher Mangel kann auch bei einer Kumulation von Mängeln in Bezug auf die einzelnen Grundelemente vorliegen, die, einzeln betrachtet, nicht wesentlich sind. Darüber hinaus kann ein wesentlicher Mangel auch darin bestehen, dass der Vorstand seinen Dokumentationspflichten nicht nachkommt und die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG nicht angemessen dokumentiert sind. Zudem kann von Bedeutung sein, ob ein Mangel auf eine systemimmanente Prozessschwäche zurückgeht oder auf einer einmaligen Durchbrechung des Systems beruht.

Prüfungsdurchführung

Beurteilung der Eignung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG [Tz. 38 ff.]

A37 Zur Beurteilung der Eignung und Implementierung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG (vgl. Tz. 39 ff.) kommen insb. die folgenden Prüfungshandlungen in Betracht:

- Befragungen des Vorstands, anderer Mitglieder des Managements und von Mitgliedern des Aufsichtsorgans (z.B. zur Ausgestaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG, zur Durchsetzung der Maßnahmen und zu bekannten Schwachstellen der Maßnahmen).
- Befragungen von Personen, die für die Ausgestaltung und/oder Weiterentwicklung, die Überwachung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG und die Koordination von Aktivitäten im Zusammenhang mit den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zuständig sind, um deren Aufgabenstellung, Kompetenz und Erfahrung, Stellung innerhalb der Unter-

²⁶ Vgl. IDW PS 350 n.F., Tz. 39 f.

nehmenshierarchie und Kenntnisse über mögliche Schwachstellen und festgestellte Verstöße sowie die Reaktionen des Unternehmens auf solche Feststellungen in Erfahrung zu bringen (z.B. Risikomanager oder Mitarbeiter der Internen Revision).

- Durchsicht von Dokumentationen der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG (z.B. Organisations-, Risikomanagementhandbücher, Verfahrensgrundsätze)
- Durchsicht von Unterlagen, die im Zusammenhang mit den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG generiert werden (z.B. Berichte der Internen Revision, Risikoberichte)
- Einsichtnahmen in Kommunikations- und Schulungsunterlagen
- Beobachtung von Aktivitäten und Arbeitsabläufen im Unternehmen, die mit den Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG in Verbindung stehen.

- A38 Bei der Prüfung der Regelungen zur *Risikokultur* können die einzelnen Merkmale der Risikokultur (vgl. Tz. 13) sowohl durch die Durchsicht von Regelwerken und dokumentierten Verhaltensgrundsätzen, die Befragung von gesetzlichen Vertretern und Mitarbeitern als auch durch Beobachtung und Nachvollziehen des gelebten Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter sowie deren Umgang mit Risiken festgestellt werden. In diesem Zusammenhang ist insb. die tatsächliche Umsetzung im Unternehmen von Bedeutung.
- A39 Die *Ziele* der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG können z.B. daraufhin beurteilt werden, wie das Unternehmen vor dem Hintergrund der unternehmensindividuellen Verhältnisse die Risikotragfähigkeit bestimmt und fortlaufend analysiert. Der Abschlussprüfer kann ferner würdigen, ob der Entwicklung der Risikotragfähigkeit zugrundeliegende Annahmen und Prognosen (z.B. die wahrscheinliche Entwicklung des Eigenkapitals und der Liquidität) nachvollziehbar und vertretbar sind.
- A40 Die Prüfung der Regelungen zur *Risikoidentifikation* kann bspw. die Analyse umfassen, ob geeignete Regelungen zur vollständigen und rechtzeitigen Risikoidentifikation für die identifizierten Risikobereiche existieren und ob diese kontinuierlich durch das Unternehmen angewendet werden. Für die Vollständigkeit der Risikoidentifikation als Grundlage für die nachfolgende Risikobewertung und die hieran anschließende zeitgerechte Risikosteuerung sowie Risikokommunikation ist ein angemessenes Risikobewusstsein der Mitarbeiter entscheidend. Der Prüfer kann insb. – unter Berücksichtigung seiner im Laufe der Prüfung des Jahresabschlusses gewonnenen Erkenntnisse von der Risikosituation des Unternehmens – untersuchen, ob alle relevanten Bereiche Berücksichtigung gefunden haben, d.h. sowohl Risiken aus den internen Bereichen (z.B. Unternehmensstrategie, Forschung & Entwicklung, Prozesse, IT, Beschaffung, Produktion, Absatz) als auch aus externen Bereichen (z.B. wirtschaftliches, technologisches, politisches, ökologisches oder soziales Umfeld des Unternehmens).
- A41 Die Prüfung der *Organisation der Maßnahmen* umfasst insb. die Beurteilung, ob die Verantwortungsbereiche und Rollen in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG klar geregelt, abgegrenzt, kommuniziert und dokumentiert sind. Hierzu gehört auch, ob die Aufgabenträger die erforderlichen persönlichen und fachlichen Voraussetzungen erfüllen, ausreichende Ressourcen (insb. Personen, Technologie, Hilfsmittel) zur Verfügung stehen und die wesentlichen Regelungen zur Aufbau- und Ablauforganisation dokumentiert und verbindlich vorgegeben sind.

A42 Die Prüfung der vom Unternehmen eingerichteten Regelungen zur Risikobewertung setzt voraus, dass dem Prüfer die der Bewertung zugrunde gelegten Prämissen und darauf aufbauende Dokumentationen (z.B. Planungsrechnungen, Prognosemodelle, Sensitivitätsanalysen, Szenario-Rechnungen) vom Unternehmen offengelegt werden. Hierbei ist von Bedeutung, ob das jeweils verwendete Bewertungsverfahren sachgerecht und richtig gehandhabt worden ist, ob alle verfügbaren relevanten Informationen verwendet wurden und Interdependenzen Rechnung getragen wurde. Zu berücksichtigen ist, dass trotz aller ggf. eingesetzten Hilfsmittel die Bewertung der Risiken stark durch das subjektive Urteil des Bewerbers bestimmt wird. Deshalb ist es wichtig, dass sich der Prüfer davon überzeugt, dass die Bewertung vom Unternehmen willkürfrei und im Zeitablauf konsistent vorgenommen wurde. Es kann auch sinnvoll sein, dass der Prüfer eigene Schätzungen vornimmt, um die Verfahren des Unternehmens zu beurteilen. Eine konsistente Risikobewertung kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass unternehmens- bzw. konzernweit einheitliche Bewertungsverfahren zum Einsatz kommen.

A43 Die Prüfung der Regelungen zur Risikosteuerung kann z.B. die Analyse und Beurteilung der Konzeption und Implementierung von Risikosteuerungsmaßnahmen in Bezug auf bestandsgefährdende Risiken umfassen. Das System muss insb. mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass die Risikosteuerungsmaßnahmen dahingehend beurteilt werden, ob die Maßnahmen

- das jeweilige Risiko adressieren,
- inhaltlich hinreichend bestimmt sind (insb. hinsichtlich des Risikobezugs, Zeitgerechtigkeit, Wirkungsweise der Maßnahmen, Kontrollen, Verantwortlichkeiten),
- konsistent sind und nicht im Widerspruch zu im Rahmen des Risikomanagements getroffenen Annahmen stehen.

Hinsichtlich der Implementierung ist zu beurteilen, ob die Maßnahmen zur Risikosteuerung in der vorgesehenen Weise eingerichtet wurden sowie ob Anhaltspunkte vorliegen, dass das Unternehmen nicht in der Lage ist, diese Maßnahmen wie geplant durchzuführen.

Eine explizite Aussage zur Angemessenheit und Wirksamkeit von einzelnen oder sämtlichen Risikosteuerungsmaßnahmen ist nicht Ziel der Prüfung, ebenso nicht eine Aussage zur Wirtschaftlichkeit getroffener Maßnahmen (vgl. Tz. 4).

A44 Die Prüfung der Regelungen zur *Risikokommunikation* umfasst die Beurteilung, ob die entsprechenden aufbau- und ablauforganisatorischen Vorkehrungen im Unternehmen so getroffen wurden, dass alle relevanten Risiken vollständig und so frühzeitig an die jeweils zuständigen Entscheidungsträger kommuniziert werden, dass diese in die Lage versetzt werden, noch wirksame Maßnahmen zur Risikobewältigung einzuleiten. Zu diesem Zweck können z.B. die Kommunikationswege im üblichen Geschäftsreporting sowie im Risikoreporting analysiert werden. Hierbei ist insb. von Bedeutung, ob geeignete Eskalationskriterien für die Risikokommunikation festgelegt sind, die Berichtsperiodizitäten der Bedeutung des jeweiligen Risikos angemessen sind und ob geeignete Regelungen hinsichtlich einer ggf. erforderlichen Ad-hoc-Berichterstattung existieren. Ein wesentlicher Aspekt ist auch hier die Nachvollziehbarkeit der Risikokommunikation.

A45 Die Eignung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG wird ferner dadurch bestimmt, dass die Anwendung der Regelungen fortwährend überwacht und die Regelungen bei Bedarf ange-

passt werden (*Überwachung und Verbesserung*). Von Bedeutung kann die Analyse des Prüfprogramms der Internen Revision daraufhin sein, ob und inwieweit Aspekte der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zur frühzeitigen Erkennung bestandsgefährdender Entwicklungen angemessen Berücksichtigung gefunden haben. Schließlich umfasst die Prüfung ergänzend auch die Beurteilung der prozessintegrierten Kontrollen und sonstigen Maßnahmen (z.B. Managementkontrollen) zur Überwachung der Regelungen zur Risikofrüherkennung, um ein Gesamtbild über die Überwachungsprozesse zu gewinnen und hierauf basierend zu einer Beurteilung über deren Eignung zu gelangen.

- A46 Die Hinzuziehung eines Sachverständigen (vgl. Tz. 42) kann bei der Beurteilung spezieller Risiken erforderlich sein, z.B. für den Bereich der Umweltrisiken, wenn besondere Sachkenntnis für die Beurteilung der Ergebnisse eines Validierungsverfahrens von Bedeutung ist.

Prüfung der Einhaltung der Maßnahmen [Tz. 43 f.]

- A47 Die Prüfung der Einhaltung der vorgesehenen Maßnahmen (vgl. Tz. 43) betrifft die kontinuierliche Anwendung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG in dem von der Prüfung abgedeckten Zeitraum. Es wird geprüft, ob die Maßnahmen wie vorgesehen von den dafür bestimmten Personen beachtet bzw. durchgeführt wurden und diesen die für die Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Hilfsmittel und Informationen zur Verfügung standen.
- A48 Bei der Prüfung der Einhaltung der vorgesehenen Maßnahmen wird der Abschlussprüfer auch die Prüfungsergebnisse verwenden, die er bei der Gewinnung eines Verständnisses von den getroffenen Maßnahmen und zur Prüfung von deren Eignung erlangt hat. Die Einhaltung der getroffenen Maßnahmen lässt sich insb. durch die Prüfung von erfolgten Vorgängen (z.B. Kontrollvorgängen) sowie durch Befragungen und Beobachtungen feststellen. Im Einzelnen kommen u.a. folgende Funktionsprüfungen in Betracht:
- Durchsicht von Unterlagen zur Risikoidentifikation und -bewertung, um beurteilen zu können, ob die im Rahmen des Risikomanagements zuständigen Stellen die ihnen zugewiesenen Aufgaben verstanden und wie vorgesehen wahrgenommen haben
 - Durchsicht der Unterlagen zur Risikokommunikation auf den verschiedenen hierarchischen Stufen und in unterschiedlichen Funktionsbereichen, um beurteilen zu können, ob die erkannten Risiken ordnungsgemäß analysiert und die Informationen an die zuständige Stelle weitergeleitet wurden
 - Befragungen und Beobachtungen zur Einhaltung der eingerichteten Kontrollmaßnahmen (z.B. Einhaltung von Meldegrenzen)
 - IT-gestützte Prüfungshandlungen (z.B. Datenanalysen im Zusammenhang mit systemtechnisch abgebildeten Berechtigungs- und Freigabekonzepten)
 - Durchsicht von Prüfungsprogrammen und Arbeitspapieren der Internen Revision.
- A49 Befragungen allein reichen für die Erzielung der erforderlichen Urteilssicherheit über die Einhaltung der vorgesehenen Maßnahmen nicht aus. Sie werden für eine Verwertbarkeit als Prüfungsnachweis mit einer oder mehreren zusätzlichen Arten von Prüfungshandlungen kombiniert. Eigene Beobachtungen sind i.d.R. aussagekräftiger als die Verwertung von Aussagen Dritter. Allerdings beziehen sich solche Beobachtungsergebnisse immer nur auf den Zeitpunkt der Prüfung. In diesen Fällen kann es daher erforderlich sein, weitere Prüfungshandlungen in

Erwägung zu ziehen, um die kontinuierliche Anwendung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG zu prüfen.

A50 Art, Umfang und Zeitpunkt der im Rahmen der Prüfung der Eignung und Einhaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG durchzuführenden Prüfungshandlungen sind u.a. abhängig von

- den bisherigen Erfahrungen des Abschlussprüfers mit dem Unternehmen,
- den Ergebnissen der Risikobeurteilungen,
- der Ausgestaltung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG und deren Dokumentation,
- der verwendeten IT-Unterstützung,
- der Art und Weise der Überwachung der einzurichtenden Maßnahmen, z.B. durch die Interne Revision oder andere unternehmensinterne Funktionen, sowie
- den getroffenen Wesentlichkeitsüberlegungen.

Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Konzern [Tz. 45 f.]

A51 Bei der Einschätzung der Bedeutsamkeit von Konzernunternehmen für den Fortbestand des Mutterunternehmens (vgl. Tz. 45) kann z.B. von Bedeutung sein, ob aus Ergebnisabführungsverträgen nach § 302 AktG Verluste des Tochterunternehmens zu übernehmen sind, die bei dem Mutterunternehmen bestandsgefährdende Entwicklungen auslösen können.

A52 Hinsichtlich der Maßgabe einer sachgerechten Risikobewertung der Gesamtrisikosituation im Konzern ist es aus Prüfersicht wichtig zu analysieren, ob konzernweite Abläufe etabliert sind, die die Aggregation von Risiken innerhalb des Konzernverbunds bzw. innerhalb der zu prüfenden Teilbereiche einschließlich der Berücksichtigung von Interdependenzen sicherstellen.

Berichterstattung [Tz. 47 ff.]

A53 Bei Mutterunternehmen i.S. des § 290 HGB ist die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB Gegenstand der Jahresabschlussprüfung beim Mutterunternehmen. Entsprechend erfolgt die Berichterstattung über die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB zu konzernweiten Aspekten der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Prüfungsbericht über die Jahresabschlussprüfung des Mutterunternehmens und nicht im Prüfungsbericht über die Konzernabschlussprüfung. Im Sinne einer in sich geschlossenen Berichterstattung kann es sich empfehlen, mit dem Auftraggeber zu vereinbaren, dass der Konzernabschlussprüfer, wenn er zugleich auch Abschlussprüfer des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens ist, im Prüfungsbericht über die Konzernabschlussprüfung die Ausführungen zur Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB aus dem Prüfungsbericht über die Jahresabschlussprüfung des Mutterunternehmens wiederholt bzw. auf diese verweist.

A54 Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks (vgl. Tz. 47) kann z.B. erforderlich sein, wenn aufgrund nicht geeigneter Maßnahmen des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdendes Risiko) im Abschluss und im Lagebericht nicht erkannt und daher nicht angemessen angegeben wurde. Sofern der Abschlussprüfer jedoch auf andere Art und Weise hinreichende Sicherheit darüber erlangt, dass diese wesentlichen Unsicherheiten im Abschluss und

Lagebericht angemessen angegeben wurden, kommt auch bei wesentlichen Mängeln der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks nicht in Betracht.

A55 Wesentliche Mängel, die nicht auf bestimmte Teile der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG eingegrenzt sind (vgl. Tz. 51), können vorliegen, wenn aufgrund von Mängeln bspw. bei der Konzeption der Maßnahmen oder einer unangemessenen Risikokultur die Maßnahmen insgesamt als ungeeignet anzusehen sind, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gefährdende Entwicklungen frühzeitig zu erkennen.

Außer in den Fällen der Tz. A36 kann ein wesentlicher Mangel, der zu einer Einschränkung führt, z.B. vorliegen, wenn die Dokumentation (bspw. in Bezug auf Überwachungsmaßnahmen) zwar unvollständig ist, dieser Mangel aber nicht umfassend ist und eine Beurteilung insgesamt noch möglich ist.

A56 Über die verpflichtende Darstellung von wesentlichen Mängeln (vgl. Tz. 53) hinaus sollten auch sonstige festgestellte Mängel im Prüfungsbericht dargestellt werden, die nach Einschätzung des Prüfers für die Berichtsadressaten von Bedeutung sind.

A57 Durch die Darstellung von Mängeln im Prüfungsbericht erhält der Aufsichtsrat wesentliche Informationen und Erkenntnisse über mögliche Fehlerquellen oder Schwachstellen in der Unternehmensorganisation. Zusätzlich zur Darstellung von Mängeln sollte der Prüfer im Prüfungsbericht auch Hinweise auf Verbesserungsmaßnahmen geben, die für Berichtsadressaten von Bedeutung sind.

A58 Es empfiehlt sich, darauf hinzuweisen, dass auch als geeignet beurteilte Maßnahmen des Vorstands nach § 91 Abs. 2 AktG systemimmanenten Grenzen unterliegen, sodass möglicherweise dennoch Entwicklungen eintreten können, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, ohne systemseitig frühzeitig erkannt zu werden.

A59 Folgende Übersicht verdeutlicht die Berichterstattungspflichten des Abschlussprüfers in Bezug auf die Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Prüfungsbericht:

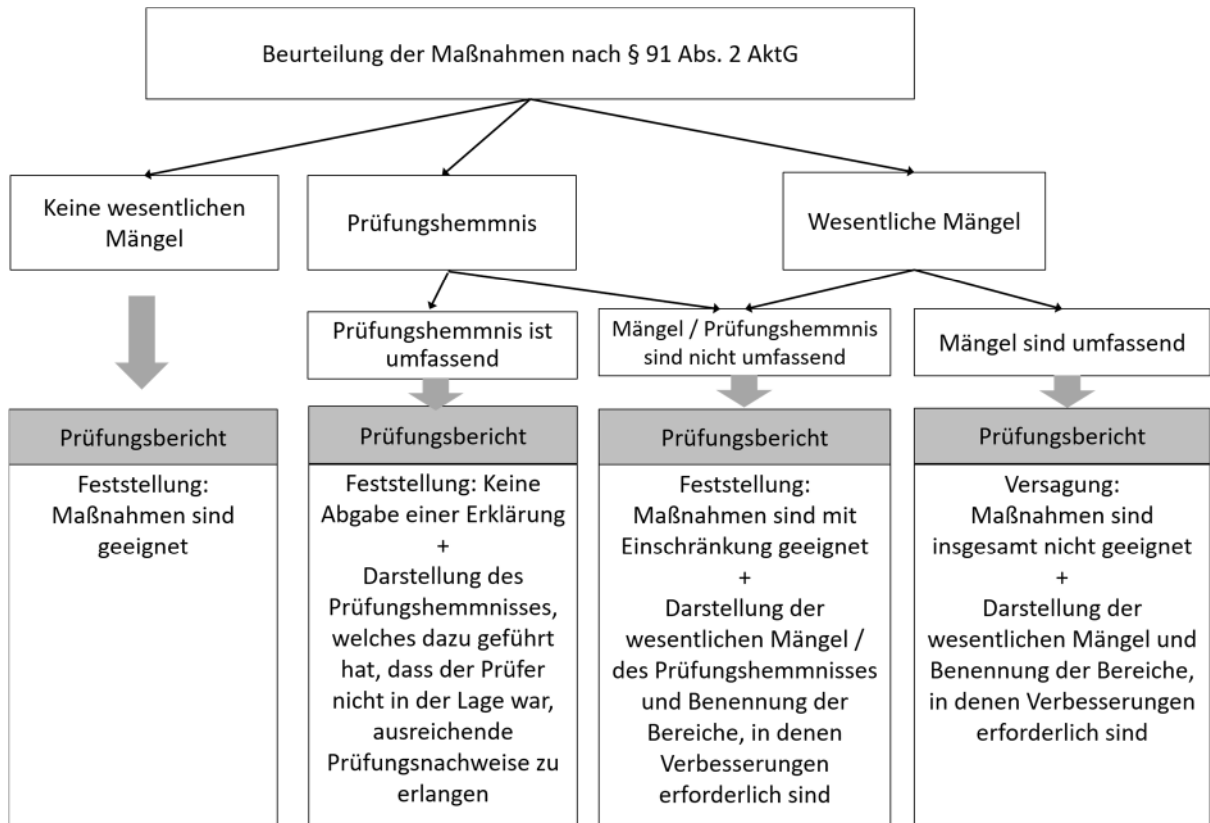


Abb. 1: Beurteilung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG