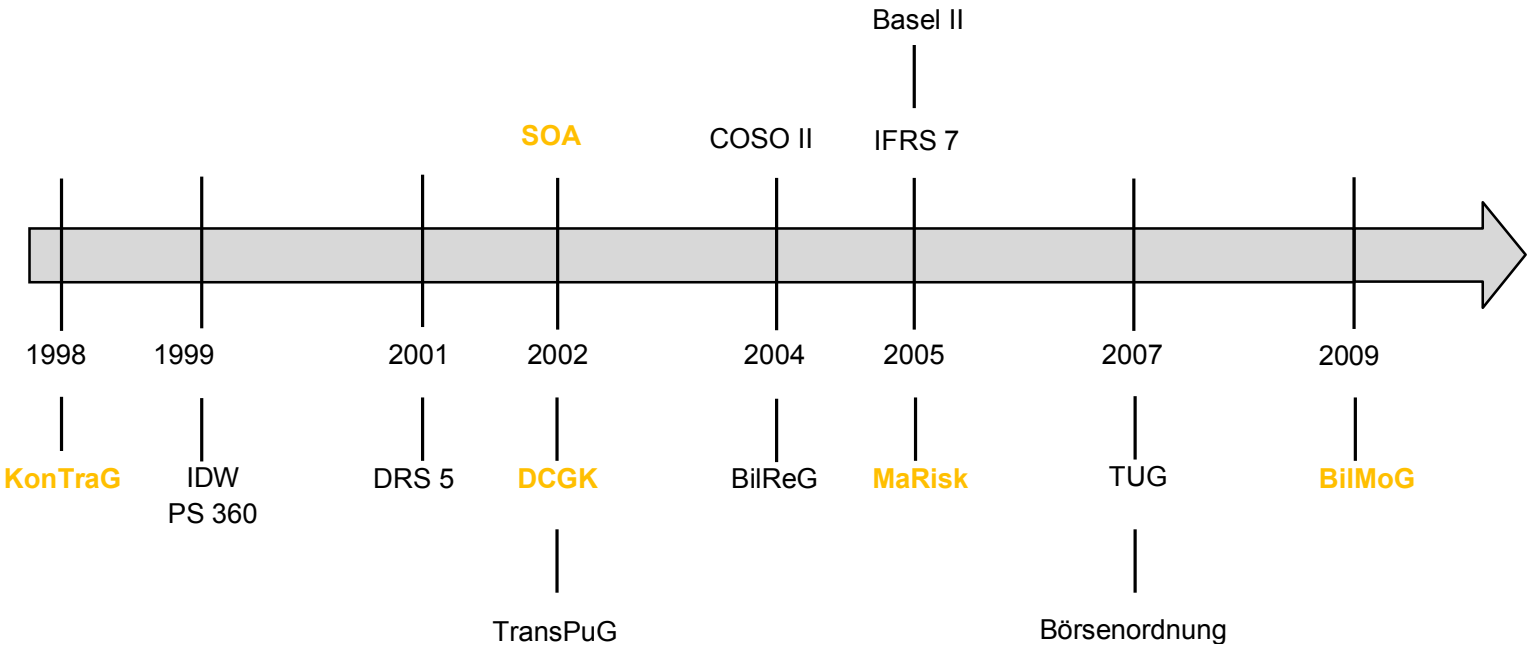
BilMoG – Implikationen für die Interne Revision

Stuttgart, 12. Oktober 2010

Volker Hampel
Geschäftsführer DIIR e.V.

Regulatorische Initiativen bringen seit Jahren Veränderungen - Vom KonTraG zum BilMoG -



Wesentliches Kriterium unter BilMoG ist die „Kapitalmarktorientierung“

- Die Kapitalmarktorientierung eines Unternehmens wird bestimmt durch die Nutzung eines organisierten Marktes i. S. des §2 Abs. 5 WpHG (Wertpapierhandelsgesetz)

- Sie ist gegeben, wenn an einem organisierten Markt vom betreffenden Unternehmen Wertpapiere ausgegeben werden oder die Beantragung einer Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel erfolgt ist

Kapitalmarktorientierung geht mit stärkerer Regulierung einher (1)

Wertpapiere (§2 Abs. 1 WpHG):

„Wertpapiere im Sinne dieses Gesetzes sind, auch wenn für sie keine Urkunden ausgestellt sind,
- Aktien,
- mit Aktien vergleichbare Anlagewerte und Zertifikate, die Aktien vertreten,
- sowie Schuldtitel, insbesondere Inhaberschuldverschreibungen und Orderschuldverschreibungen einschließlich Genussscheine,
- Optionsscheine und Zertifikate, die Schuldtitel vertreten, wenn sie an einem Markt gehandelt werden können. Wertpapiere sind auch Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden.“

Kapitalmarktorientierung geht mit stärkerer Regulierung einher (2)

Geregelter Markt (i. S. des § 2 Abs. 5 WpHG; entnommen aus dem Kommentar zum BilMoG betreffend §324 HGB):

„Danach wird der geregelte Markt im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie…als organisierter Markt bezeichnet. Er wird definiert als Markt, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittel- oder unmittelbar zugänglich ist.“

Das BilMoG betrifft eine Vielzahl von Gesetzen und beeinflusst vor allem Rechnungslegungsregularien

- Änderungen vor allem bei HGB, AktG aber auch bei GmbHG, GenG, WpHG, AO……
- Wichtige Änderungen betreffen unter anderem Buchführungspflichten (bspw. Befreiung kleiner Kaufleute), Bilanzierungsfragen (bspw. Geschäftswerte oder selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände) oder auch Bewertungsfragen bei Rückstellungen oder Steuern
- Weitere Änderungen betreffen die Abschlussprüfer i. S. detaillierter Vorgaben zu Registrierung, Aufsicht und Qualitätskontrolle für den Abschlussprüfer sowie Regelungen zu Unabhängigkeit und Berichterstattung des Prüfers

Für unsere Zwecke soll es aber in erster Linie um Fragen der Corporate Governance gehen:

- Die Interne Revision muss bei rechnungslegungsbezogenen Prüfungen je nach Prüfungsgegenstand ggf. auch nachvollziehen, ob die Anforderungen aus BilMoG (bspw. bei Bewertungsfragen) in den operativen Einheiten umgesetzt wurden.
- Darüber hinaus hat das BilMoG insbesondere Auswirkungen auf die Corporate Governance mit Bezug auf die Interne Revision.
- Dies ist Gegenstand der folgenden Betrachtungen

Besonders wichtig sind die Anpassungen im Bereich des HGB und AktG

HGB: BERICHTERSTATTUNG IM LAGEBERICHT

- § 289 Abs. 5: Die Merkmale des IKS und RMS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess sind im Lagebericht zu beschreiben [IDW: sind i. d. R. bekannt und müssen nur verbal beschrieben werden]

- § 315 Abs. 2 Nr. 5: das Gleiche gilt für den Konzernlagebericht

- Des weiteren bereits vor BilMoG: [§§ 317 Abs. 4, 321 Abs. 4, 322 Abs. 6 - Prüfung und Berichterstattung zu RMS und IKS durch den Abschlussprüfer]

Einige wichtige Kommentare zu §289 HGB aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG (1)

- „… Beschreibung der wesentlichen Merkmale des IKS und des internen RMS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess…“ „…mithin die Strukturen und Prozesse – im Hinblick auf den Rechnungslegungs-prozess…“

- „Ausführungen zur Einschätzung der Effektivität des IKS und internen RMS sind nicht erforderlich…die unzureichende Einrichtung eines IKS und internen RMS [kann] die Möglichkeit einer Sorgfaltspflichtverletzung durch die Geschäftsführungsorgane bergen…“

Einige wichtige Kommentare zu §289 HGB aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG (2)

- „…die [Beschreibung ist] beschränkt auf den Rechnungslegungsprozess. Diese Beschränkung basiert auf der Überlegung, durch Angaben zu dem nicht rechnungslegungsbezogenen Teil des internen RMS möglicher-weise berechtigte schutzwürdige Interessen der Unternehmen nicht zu gefährden.“

Einige wichtige Kommentare zu §289 HGB aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG (3)

- „Zum IKS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess gehört auch das interne Revisionssystem, soweit es auf die Rechnungslegung ausgerichtet ist.“

- „Es ist zu erwarten, dass sich die Beschreibung in erster Linie auf das interne RMS beschränkt, mit dem die in der Rechnungslegung abzu-bildenden Bewertungseinheiten überwacht und gesteuert werden.“

Besonders wichtig sind die Anpassungen im Bereich des HGB und AktG

HGB: Prüfungsausschuss

§ 324: Ein Prüfungsausschuss ist einzurichten (zu beachten: Bezug auf §§ 100, 107 AktG, d. h. Unabhängigkeit und Rechnungslegungskenntnis sowie die damit verbundenen Aufsichtspflichten), wenn kein Aufsichts- oder Verwaltungsrat mit Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung vorhanden ist und gleichzeitig das Unternehmen kapitalmarktorientiert ist

Wichtiger Kommentar zu §324 HGB aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG

„…Unternehmen, die einen organisierten Markt i. S. des § 2 Abs. 5 WpHG durch…Wertpapiere i. S. des § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG in Anspruch nehmen, zumindest dann zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet sind, wenn sie keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Funktion des Prüfungsausschusses übernimmt.“

Besonders wichtig sind die Anpassungen im Bereich des HGB und AktG

Aktiengesetz: Unabhängigkeit und Rechnungslegungskenntnisse

§100 Abs. 5: Es ist Sachverstand auf dem Gebiet Rechnungslegung oder Abschlussprüfung bei mindestens einem unabhängigen Aufsichtsrat-mitglied erforderlich

Wichtige Kommentare zu §100 AktG aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG

- **Unabhängigkeit:**
  „Nach dem deutschen Corporate Governance Kodex …ist ein Aufsichtsratsmitglied als unabhängig anzusehen, wenn es in keiner geschäftlichen oder persönlichen Beziehung zu der Gesellschaft oder deren Vorstand steht, die einen Interessenskonflikt begründet.“

- **Rechnungslegungskenntnis:**
  „…, dass zumindest ein Mitglied des Aufsichtsrats beruflich mit Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung befasst ist oder war…“

Besonders wichtig sind die Anpassungen im Bereich des HGB und AktG

- § 107 AktG: der Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bilden (Achtung: kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die keinen Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat nach §100 Abs. 5 haben, müssen einen Prüfungsausschuss nach § 324 HGB einrichten)
- Aufgaben des Prüfungsausschusses:
  - Überwachung des Rechnungslegungsprozesses
  - des RMS (allgemein – nicht nur Rechnungslegung)
  - des IKS (allgemein – nicht nur Rechnungslegung)
  - des Internen Revisionssystems (allgemein – nicht nur Rechnungslegung)
  - sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen

Wichtige Kommentare zu §107 AktG aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG (1)

- „Der Prüfungsausschuss dient somit der Steigerung der Effizienz des Aufsichtsrats….[es] steigt gleichzeitig die Qualität der Aufsichtsarbeit“
- „Die Überwachung des IKS, des zum IKS gehörenden internen Revisionssystems und des RMS ist umfassend angelegt.“

Wichtige Kommentare zu §107 AktG aus dem Regierungsentwurf zu BilMoG (2)

- „…ist das interne RMS als allgemeines Risikomanagement zu verstehen, das nicht auf die Rechnungslegung beschränkt ist. ..Es ist dem Vorstand vorbehalten, über das „Ob“ und „Wie“ eines umfassenden internen RMS zu entscheiden.“

- „…liegt es im Interesse des Aufsichtsrats, den Vorstand zu veranlassen, stringente Kontrollsysteme und Informationsabläufe zu installieren, um …eigene Sorgfaltspflichtverletzungen auszuschließen. Die vorstehenden Überlegungen gelten entsprechend auch bezüglich der Überwachung des IKS und der internen Revision.“

Zur Ergänzung einige weitere gesetzliche Anpassungen:

- § 52 GmbHG: ist laut Gesellschaftsvertrag ein Aufsichtsrat zu bestellen, so gelten die korrespondierenden Regeln des AktG (s. vorherige Seiten), es sei denn, der Gesellschaftsvertrag sieht anderes vor

- § 36 GenG: eine kapitalmarktorientierte Genossenschaft muss über mindestens ein unabhängiges, in Rechnungslegung oder Abschlussprüfung sachverständiges Mitglied verfügen

- § 38 GenG: Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des IKS, des RMS und des internen Revisionssystems befasst.

Wie kann die Interne Revision sich hier positionieren? (1)

- Mit der der Neufassung des § 107 Abs. 3 AktG betont das BilMoG erstmals außerhalb des Finanzdienstleistungssektors die Rolle der Internen Revision als ein anerkanntes, wesentliches Element der Unternehmenssteuerung und -kontrolle

- Zudem spricht das Aktiengesetz nun ausdrücklich Sorgfaltspflichten und Kontrollinstanzen an, die durch die Unternehmensleitung einzurichten (§§90, 91 AktG) und deren Einrichtung durch die Unternehmensleitung vom Aufsichtsorgan zu überwachen sind (§111 Abs. 1 AktG):
  - das Interne Kontrollsystem,
  - das Risikomanagementsystem und
  - das Interne Revisionssystem.

Wie kann die Interne Revision sich hier positionieren? (2)

- Vorstand und Aufsichtsrat müssen sich mit dem gesamten Internen Kontroll-system und Risikomanagementsystem auseinandersetzen (§107 AktG Abs. 3).

- Um hier zu profunden Aussagen zu kommen, sind reine stichtagsbezogene und auf einzelne ausgewählte Prozesse konzentrierte Prüfungen (ex post) nicht mehr ausreichend. Vorstände und Aufsichtsräte haben vielmehr dafür Sorge zu tragen, die Überwachungs- und Kontrollinstanzen so auszurichten, dass Sorgfaltsverletzungen möglichst frühzeitig erkannt und verhindert werden, bevor sie sich in der Zukunft zu haftungsrelevanten Tatbeständen ausweiten können (ex ante).

Wie kann die Interne Revision sich hier positionieren? (3)

Zu diesem Zweck prüft eine starke Interne Revision als unabhängige Instanz alle Prozesse des Unternehmens und damit das gesamte Interne Kontrollsystem. Der Abschlussprüfer bezieht sich schwerpunktmäßig auf die Rechnungslegung zum Stichtag und berichtet über die wesentlichen Schwächen des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontroll- und Risikomanagementsystems.

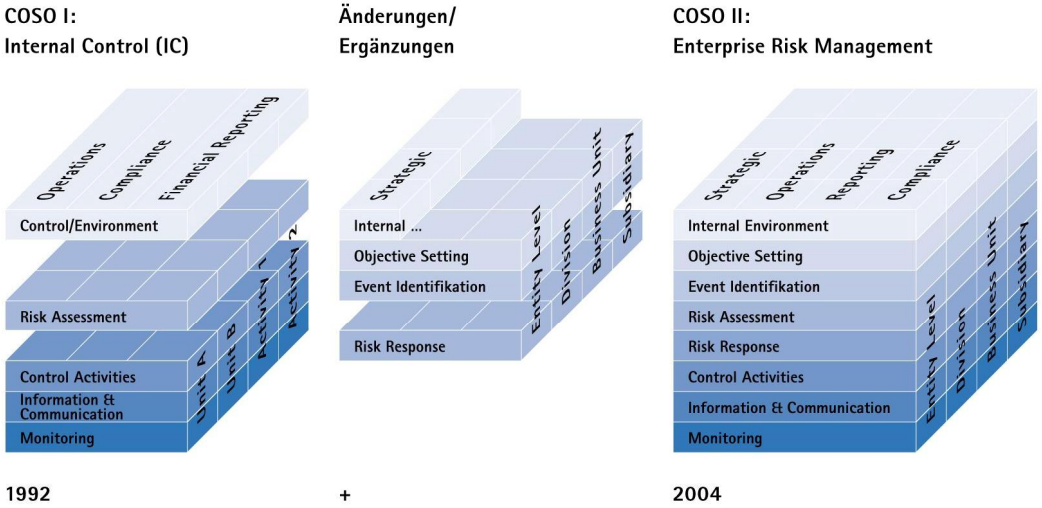
Die Arbeit der Internen Revision kann durch wichtige Beiträge zur Unternehmenskontrolle beschrieben werden

- Effiziente Unternehmensüberwachung durch risikoorientierte Prüfung
- Konsequente Schwachstellenbeseitigung und Prozessverbesserungen
- Strukturierte Information und Berichterstattung

➢ Diese Felder beschreiben den Beitrag der Internen Revision im Kontext des §107 AktG

Effiziente Unternehmensüberwachung durch risikoorientierte Prüfung (1)

- Risikoorientierte Prüfungsplanung: erlaubt und dokumentiert eine systematische Planung der Unternehmensüberwachung
- Ausrichtung an den wichtigsten Geschäftsrisiken
- Verwendung international anerkannter Standards – hier insb. COSO ERM



Effiziente Unternehmensüberwachung durch risikoorientierte Prüfung (2)

- Verwendung deutscher (DIIR, insb. Qualität) und international anerkannter Standards (IIA) für Verfahren, Organisation und Prozesse
- Orientierung an Key Controls zur Effizienzsteigerung
- Ex ante Audits zur Risikominimierung

Effiziente Unternehmensüberwachung durch risikoorientierte Prüfung (3)

Financial Audit		Operational/Strategic Audit
Fokus auf die Informationsprozesse, die in den Jahresabschluss münden (statisch-stichtagsbezogen)	**Gegenstand**	Fokus auf die Geschäftsprozesse und das Geschäftsumfeld im Sinne des „Understanding the Business" (dynamisch-prozessorientiert)
Primär vergangenheitsorientiert (ex post)	**Betrachtung**	Stärker zukunftsorientiert (ex ante)
Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses	**Ausrichtung**	Geschäft des Unternehmens
Prüfungsrisiko (interne Kontrollen)	**Orientierung**	Geschäftsrisiko (Geschäftsprozesse)
Kennziffern und Krisensymptome	**Risikoanalyse**	Key Performance-Indikatoren
Prüfersicht	**Risikobeurteilung**	Unternehmenssicht bzw. Sicht der Unternehmensleitung
Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht (mit Erläuterungen zu Einzelpositionen)	**Prüfungsergebnis**	Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht (mit Maßnahmen/Hinweisen zu Benchmark- und Best-Practice-Prozessen)

Konsequente Schwachstellenbeseitigung und Prozessverbesserungen

- Schwachstellenidentifikation in Prozessen und Hinweise zu deren Beseitigung
- Methodische und fundierte Analysen (Tool-basiert; automatisierte Verfahren)
- Präventive Risikoerkennung
- Fraud-Aufdeckung und Prävention anhand systematischer Verfahren
- Projektbegleitung und -prüfung (Investitionen, IT-Projekte)

Konsequente Schwachstellenbeseitigung und Prozessverbesserungen

- Breit gefächerte Qualifikationen unter Voraussetzung einer entsprechenden Personalausstattung (Angemessenheit). Hier gleichermaßen Spezialisten wie auch Generalisten
- Nähe zum Unternehmensgeschehen macht Revisoren zu akzeptieren Beratern
- Follow Up als Mittel zur Steuerung und Verfolgung von Maßnahmen zur Beseitigung erkannter Schwachstellen
- Gemeinsam mit dem Standard-Reporting stellt der Follow Up einen wichtigen und etablierten Kommunikationsweg dar, der ebenfalls die Wirksamkeit der Internen Revision unterstützt
- Die umfassende Dokumentation der Verfahren und erzielten Ergebnisse (inkl. Planung und Vorbereitung der Prüfungen) sind ebenfalls wesentlich für die Wirksamkeit

Strukturierte Information und Berichterstattung (1)

- Unterjährige und jährliche Berichterstattung (ebenso die ad hoc Kommunikation) unterstützen die Wirksamkeit der Internen Revision

- Zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten der Unternehmensleitung und Kontrollorgane sind dokumentierte und etablierte Kommunikations- und Informationswege ein wesentliches Element

- Die dokumentierte Identifikation von Schwachstellen, die Dokumentation festgestellter Mängel in IKS und RMS sind wesentlich für den Nachweis deren Wirksamkeit

Strukturierte Information und Berichterstattung (2)

- In Ergänzung zum Abschlussprüfer, der über Schwachstellen in IKS und RMS in Bezug auf die Rechnungslegung berichtet, kann die Interne Revision die verbleibenden Themenbereiche zu IKS und RMS prozessbezogen und ausgerichtet auf die wichtigsten Geschäftsrisiken und key controls abdecken
- Zum Nachweis der „Funktionsfähigkeit“ (Wirksamkeit und Angemessenheit) der Internen Revision ist eine externe Qualitätsüberprüfung (Quality Assessment) angezeigt und sinnvoll. Sie schließt die verbleibende Lücke hinsichtlich der Überprüfung des IKS, RMS und des Internen Revisionssystems im Zuge des §107 AktG

Welche Themen rücken dadurch für die Interne Revision verstärkt in den Fokus?

- Angemessenheit des Prüfungsplans (Risikoorientierung und Dokumentation))
- Qualität und Berichterstattung zum IKS durch die Interne Revision (Dokumentation)
- Weiterentwicklung und Dokumentation des IKS, Konzept der Key Controls (Achtung: keine Anforderungen auf SOX-Niveau!)
- Methodisches, tool-basiertes Vorgehen (Systematik, Dokumentation)
- Qualität des Internen Revisionssystems (Quality Assurance/Assessment)
- Berücksichtigung der Standards (IIA, DIIR)
- Dokumentation der Prüfungsergebnisse
- Systematischer, strukturierter Follow-Up mit Eskalations-Mechanismus
- Etablierte Kommunikations- und Informationsprozesse zum Reporting an Vorstand und/oder (falls relevant) an Prüfungsausschuss

DIIR Deutsches Institut für Interne Revision e.V.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Volker Hampel,

Geschäftsführer DIIR e.V.