

Überwachung des Risikomanagements durch Prüfungsausschüsse

Trends für eine erfolgreiche Zusammenarbeit mit der Internen Revision in Deutschland

Prof. Ulrich Bantleon / Stephan Mauer*

Die Wirksamkeit des Risikomanagements wird vom Aufsichtsrat oder seinem Prüfungsausschuss überwacht. In den USA bestehen – im Gegensatz zu Deutschland – bereits langjährige Erfahrungen zur Einbindung der Internen Revision. Hintergrund ist die in den USA vorherrschende monistische Unternehmensorganisation, die der Internen Revision in Bezug auf das Risikomanagement einen hohen Stellenwert einräumt. In diesem Zusammenhang zeigt der vorliegende Beitrag auf der Basis von Studien zentrale Trends auf, die für eine erfolgreiche Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Interner Revision in Deutschland nützlich sein können¹.

1. Einleitung

Durch das BilMoG wurde die Möglichkeit zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen in Aufsichtsräten von Aktiengesellschaften (AG) in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n.F. kodifiziert². Bisher wurde die Bildung von Prüfungsausschüssen insbesondere vom Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) empfohlen, der jedoch keinen Gesetzesrang hat (DCGK 2009, Tz. 5.3.2). Prüfungsausschüsse haben die Wirksamkeit

- ▶ des Rechnungslegungsprozesses,
- ▶ des internen Kontrollsystems (IKS),
- ▶ des Risikomanagementsystems,
- ▶ des internen Revisionssystems³ und
- ▶ der Abschlussprüfung

ausdrücklich zu überwachen. Auch wenn dies formell den Verantwortungsbereich von Aufsichtsräten nicht ausweitet, wird sich durch die explizite Kodifizierung dieser Überwachungsaufgaben die Auseinandersetzung mit diesen Themen intensivieren⁴. Systembedingt bestehen bei US-amerikanischen Audit Committees (AC) bereits

langjährige Erfahrungen hierzu. Diese räumen der Internen Revision – vor allem bei Fragen zum Risikomanagement und zur Unternehmensführung – einen hohen Stellenwert ein. Dies zeigen Studien von Crowe Horwath LLP und dem Institute of Internal Auditors (IIA) aus den Jahren 2007 und 2008⁵ sowie solche des Corporate Board Member Magazine und Crowe Horwath LLP aus dem Jahr 2008⁶. Nachfolgend werden die wichtigsten Ergebnisse der genannten Studien präsentiert.

2. Ausgestaltung der Zusammenarbeit in Deutschland und den USA

2.1 Das dualistische System Deutschlands

Maßgeblich für die dualistische Corporate Governance ist ihre strikte Gewaltenteilung bzgl. der Unternehmensführung durch den Vorstand und der Unternehmensüberwachung durch den Aufsichtsrat. Die Verantwortung für die interne Unternehmensüberwachung, insbesondere für

- ▶ die Einrichtung eines Risikofrüherwarnsystems,
- ▶ eines internen Überwachungssystems, bestehend aus internem Kontrollsystem (IKS) und einer Internen Revision, sowie
- ▶ eines Controllings

liegt beim Vorstand (§ 91 Abs. 2 AktG)⁷. Die Unterstellung der Internen Revision unter den Vorstand dürfte einer der wesentlichen Gründe für die bisherige Wahrnehmung der Internen Revision durch den Aufsichtsrat⁸ sein. Eine Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Prüfungsausschuss ist derzeit rechtlich nur innerhalb enger Grenzen möglich⁹. Ein unmittelbarer Zugriff des Prüfungsausschusses auf Mitarbeiter der Gesellschaft ist grundsätzlich nicht zulässig¹⁰. Es besteht auch

* WP/StB Prof. Ulrich Bantleon ist Mitglied des wissenschaftlichen Beirats und des MaRisk-Arbeitskreises des DIIR. Er leitet den Studiengang BWL-Bank an der Dualen Hochschule BW Villingen-Schwenningen. WP/StB Dipl.-Kfm. Stephan Mauer ist Partner der RWT Horwath GmbH, Stuttgart, und leitet dort den Bereich Risk Consulting Services. Zudem ist er Mitglied des Global Steering Committee Internal Audit von Crowe Horwath International.

1 Die wesentlichen Inhalte dieses Beitrags werden auf der International Conference des Institute of Internal Auditors (IIA), die vom 6.-10.6.2010 in Atlanta (USA) stattfindet, von Crowe Horwath International präsentiert.

2 Der § 107 Abs. 3 AktG n.F. greift auch bei anderen Gesellschaften mit dualistischer Organisationsverfassung aufgrund von Verweisen auf das AktG, u.a. bei der eingetragenen Genossenschaft (§ 36 Abs. 4 i.V. mit § 38 Abs. 1a Satz 2 GenG) und der mitbestimmten GmbH (§ 6 Abs. 2 Satz 1, § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 MitBestG, § 3 Abs. 2 MontanMitBestG, § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG).

3 Der Begriff „Interne Revision“ wird synonym mit „Internes Revisionssystem“ verwendet.

4 Vgl. AKEU/AKEIÜ, DB 2009 S. 1280.
5 Abrufbar unter <http://www.rwt-horwath.com>. Befragt wurden 334 CAE (= Chief Audit Executive). Davon arbeiten 57% für Publikumsgesellschaften. Ca. die Hälfte der antwortenden CAE ist in einem Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von mehr als einer Mrd. USD beschäftigt.

6 Abrufbar unter www.rwt-horwath.com.

7 Vgl. Küting/Busch, DB 2009 S. 1362.

8 Vgl. Warncke, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 636.

9 Vgl. Amling/Bantleon, Handbuch der Internen Revision, 2007, S. 32; AKEU/AKEIÜ, DB 2009 S. 1282.

10 Vgl. Oetker, in: Hommelhoff/Hopt/von Werder (Hrsg.), Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl. 2009, S. 292.

► Auch im deutschen System der CG ist eine Mitentscheidung des Prüfungsausschusses über wesentliche Fragen der Internen Revision möglich. ◀

Überwachung des Prüfungsausschusses

Prüfung • ZCG 2/10 • 95

keine Weisungsbefugnis¹¹. In der Praxis wird sich aber kaum ein Vorstand dem begründeten Wunsch des Prüfungsausschusses auf Befragung von leitenden Angestellten verschließen¹².

Bereits derzeit wird auch eine direkte Befragung leitender Angestellter, wie die des Leiters der Internen Revision, als zulässig betrachtet¹³. Dass neben dem Vorstand und dem Abschlussprüfer noch weitere Informationsquellen für den Prüfungsausschuss in Betracht kommen, ergibt sich aus § 109 Abs. 1 Satz 2 AktG. Danach können zu den Sitzungen der Aufsichtsratsausschüsse auch Sachverständige und Auskunftspersonen zur Beratung über einzelne Gegenstände hinzugezogen werden. Was speziell die Hinzuziehung des Leiters der Internen Revision als Angestellten der Gesellschaft betrifft, kommt nur eine Hinzuziehung als Auskunftsperson, nicht dagegen als Sachverständiger in Betracht¹⁴. Nach wie vor umstritten ist, ob der Aufsichtsrat den Leiter der Internen Revision unbeschränkt oder nur unter Vermittlung des Vorstands zu der Sitzung laden darf. Die wohl überwiegende Auffassung geht von dem letztgenannten Standpunkt aus¹⁵. Eine im Vordringen befindliche Ansicht steht dagegen einer unmittelbaren, nicht durch den Vorstand vermittelten Befragung von Angestellten durch den Aufsichtsrat aufgeschlossen gegenüber¹⁶.

Ein Recht zur Ladung des Leiters der Internen Revision und anderer Schlüsselpersonen kann auch Bestandteil einer Informationsordnung sein¹⁷. Ob im Einzelfall der Leiter der Internen Revision auch direkt berechtigt und verpflichtet sein kann, den Prüfungsausschuss hinsichtlich bestimmter Sachverhalte – analog zur Redepflicht des Abschlussprüfers (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB) – selbst initiativ zu informieren, ist strittig¹⁸. Gegenstand einer solchen Ad-hoc-Informationspflicht könnten

- schwerwiegende Mängel in den Abschlüssen,
- im Risikomanagement sowie
- dolose Handlungen von Organmitgliedern und leitenden Angestellten sein.

Darüber hinaus ist auch im deutschen System der Corporate Governance eine Mit-

entscheidung des Prüfungsausschusses über wesentliche Fragen der Internen Revision möglich¹⁹. So kann der Aufsichtsrat beispielsweise zur Stärkung der Unabhängigkeit der Internen Revision die Einstellung und die Entlassung des Leiters der Internen Revision, das jährliche Kostenbudget sowie die Prüfungsplanung einem Zustimmungsvorbehalt unterwerfen und die Genehmigungskompetenz hierfür dem Prüfungsausschuss übertragen²⁰. Aufsichtsrechtlich ergibt sich ab dem 1.1.2010 für Finanzdienstleistungsunternehmen die Verpflichtung zur Sicherstellung eines direkten Auskunftsrechts des Vorsitzenden des Aufsichtsrats – ggf. des Prüfungsausschusses – unter Einbindung des Geschäftsleiters beim Leiter der Internen Revision (BTO 4.4 Tz. 2 MaRisk).

2.2 Das monistische System der USA

Kennzeichnend für ein monistisches System ist die Zusammenfassung der Unternehmensleitung und -überwachung in einem Führungsorgan – dem Board of Directors als einzigem Verwaltungsorgan einer Corporation. Das Board of Directors soll die Gesellschaft führen, nicht aber im Detail verwalten, dafür bestellt es geschäftsführende Officer (z.B. den Chief Executive Officer (CEO), den Chief Financial Officer (CFO) usw.). Diese können, müssen aber nicht gleichzeitig Mitglieder des Board of Directors sein. Da die Officer im Tagesgeschäft die Gesellschaft leiten, verbleiben dem Board of Directors regelmäßig

- die Bestimmung der Geschäftspolitik,
- die Entscheidung über Angelegenheiten, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, sowie

- die Bestellung und ggf. die Abberufung der Officer und die Überwachung ihrer Tätigkeit²¹.

Die Bildung von Ausschüssen des Board of Directors ist erlaubt und allgemein üblich. Teilweise sind sie – wie das Audit Committee (AC) – gesetzlich vorgeschrieben oder Voraussetzung für eine Börsennotierung (z.B. an der New York Stock Exchange [NYSE])²².

Das AC ist weitgehend autonom, weil es nur mit unternehmensunabhängigen Outside Directors besetzt werden darf. Zusammen mit dem CEO und dem CFO trägt es die Verantwortung für die Richtigkeit des Jahresabschlusses. Neben seiner Überwachungsaufgabe nimmt es auch Aufgaben der Geschäftsführung wahr, etwa durch seine direkte Einflussnahme auf die Interne Revision²³. Das AC ist regelmäßig neben den Officers auch für

- den Erlass der Geschäftsordnung der Internen Revision,
- die Einstellung und Entlassung des Leiters der Internen Revision,
- dessen Vergütung,
- das Budget der Internen Revision sowie
- die Prüfungsplanung zuständig und zugleich

16 Vgl. Habersack, in: Goette/Habersack (Hrsg.), Münchener Komm. z. AktG, 3. Aufl. 2008, § 109 Rn. 19 sowie § 111 Rn. 68; Hopt/Roth, in: Hopt/Wiedemann (Hrsg.), Großkomm. AktG, § 109 Rn. 49; Huwer, Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, 2008, S. 158 f.

17 Vgl. AKEU/AKEIÜ, DB 2009 S. 1282; Habersack, in: Goette/Habersack (Hrsg.), Münchener Komm. z. AktG, 2008, § 111 Rn. 68.

18 Vgl. Warncke, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 634; befürwortend Albrecht/Gaenslen, in: Lück (Hrsg.), Anforderungen an die Interne Revision, 2009, S. 106; Geiersbach, BankPraktiker 2009 S. 581, bzw. verneinend DSGV, MaRisk-Leitfaden, Version 3.0, 2009, S. 291 ff.

19 Vgl. Warncke, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 636; Huwer, Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, 2008, S. 158 f.

20 Vgl. Warncke, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 636.

21 Vgl. Böckli, in: Hommelhoff/Hopt/von Werder (Hrsg.), Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl. 2009, S. 262 ff.

22 Vgl. New York Stock Exchange (Corporate-Governance-Rules), Ziff. 303A Abs. 7 Buchst. (d).

23 Vgl. Scheffler, ZGR 2003 S. 237.

► In den USA ist eine deutliche Interaktion des CEA mit dem Audit Committee festzustellen. ◀

► Empfänger der Revisionsberichte²⁴.

Aufgrund der monistischen Unternehmensorganisation kann die Interne Revision in den USA hauptsächlich als Instrument des AC betrachtet werden und ist diesem mindestens funktional unterstellt²⁵. Durch diese und weitere Aufgaben ermöglicht das AC in den USA die grundsätzliche Koordination der externen und internen Unternehmenskontrolle.

3. Wesentliche Ergebnisse der Umfragen

3.1 Sichtweisen des Chief Audit Executive

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf eine Umfrage durch das IIA und Crowe Horwath LLP²⁶, in der Chief Audit Executives (CAE) über die Zusammenarbeit mit dem AC in den USA befragt wurden.

Rund 83% der CAE unterrichten die Mitglieder des AC regelmäßig über signifikante Geschäftsrisiken und Risikomanagementstrategien. 78% arbeiten eng mit dem AC zur Verbesserung des Einsatzes der Internen Revision zusammen.

Aussage	Anteil der befragten CAE (in %)
Information des AC über kritische Belange und das interne Umfeld des Unternehmens	89
Unterrichtung der Mitglieder des AC über maßgebliche Geschäftsrisiken und Risikomanagement-Strategien	83
Zusammenarbeit mit dem AC zur Konzeption der Aufgabenschwerpunkte und Strategie der Internen Revision sowie zur Gestaltung der Geschäftsordnung der Internen Revision	78
Dient bis zu einem gewissen Grad als Coach des Vorsitzenden des AC	68
Unterrichtung des AC über neue Corporate-Governance-Vorschriften und entstehende Compliance-Trends	67
Überprüfung des Budgets der Internen Revision zusammen mit dem AC oder dessen Vorsitzenden	67
Zusammenarbeit mit dem Vorsitzenden des AC zur Vorbereitung von Sitzungen des AC	64
Zusammenarbeit mit dem AC zur Entwicklung und Ausgestaltung von Risikomanagement-Projekten oder zur Durchführung von Risikobewertungen	54
Unterstützung und Orientierung für neue Board-Mitglieder und neue Mitglieder des AC	35

Tab. 1: Interaktion des CAE mit dem AC

Drei Viertel konsultieren zudem externe Berater über Themen der Unternehmensführung und zu Fragestellungen bzgl. der internen Kontrollsysteme (vgl. Tab. 1).

63% der Befragten werden wirkungsvoll in die Arbeit des AC integriert. Damit besteht noch ausreichend Potenzial, um die Zusammenarbeit zwischen dem CAE und dem AC zu verbessern (vgl. Tab. 2).

Der Aussage „in meiner Funktion als CAE diene ich als Bindeglied zwischen dem Management und dem AC, insbesondere in Belangen der Unternehmensführung“ stimmten 69% der Befragten (völlig) zu. 16% lehnen diese Aussage ab. 75% der befragten CAE beurteilen ihre Gesamterfahrung in der Zusammenarbeit mit dem AC als „sehr gut“ und 18% als „gut“.

3.2 Sichtweisen des Audit Committee

Im Zuge einer Umfrage durch das Corporate Board Member Magazine und der Crowe Horwath LLP²⁷ wurden Mitglieder des AC über die Arbeit der CAE ihrer Unternehmen befragt. Die Studie kommt zusammengefasst zu folg. Ergebnissen:

- 70% der Befragten identifizieren das Thema Risikomanagement als die größte Herausforderung in den kommenden Jahren.
- Etwas mehr als die Hälfte gaben an, dass der CAE ihres Unternehmens über das Potenzial verfüge, sich bei der Risikoanalyse weiter zu verbessern.
- 60% erachteten eine Steigerung der Effektivität ihres CAE in den Bereichen der Überprüfung von Führungsprozessen, des Risikomanagementsystems und/oder der internen Kontrollen als notwendig.

Der CAE sollte darüber hinaus das AC durch gezielte Aktivitäten unterstützen, wie z.B. durch regelmäßige Meetings mit dem Vorsitzenden des AC,

Aussage: Das AC / der Vorsitzende des AC setzt mich wirksam ein, um die Effizienz und Effektivität des Committees zu steigern	Anteil der befragten CAEs (in %)
Völlige Übereinstimmung	22
Übereinstimmung	42
Weder Übereinstimmung noch Ablehnung	18
Ablehnung	10
Starke Ablehnung	8

Tab. 2: Bewertung der Zusammenarbeit zwischen CAE und AC

die Entwicklung einer Übersicht über die Verantwortlichkeiten des AC sowie regelmäßige Unterrichtung des AC im Bereich der Geschäftsrisiken und in Bezug auf bedenkliche Geschäftsbereiche.

4. Anknüpfungspunkte für Prüfungsausschüsse

4.1 Ausgangssituation

In Deutschland ist ein vorsichtiger Trend hin zu der Arbeitsweise von AC zu beobachten: Bereits einer Umfrage aus dem Jahr 2005²⁸ zufolge sind

- die Diskussion und die Kenntnisnahme des Jahresprüfungsprogramms,
- die Berichterstattung durch den und die Befragung des Leiters der Internen Revision einschl. des Zugangs zu einzelnen Prüfungsberichten sowie
- die Erteilung von Prüfungsaufträgen und -anregungen

bei den meisten Prüfungsausschüssen von DAX- und M-DAX-Unternehmen üblich. Vereinzelt können Prüfungsberichte direkt beim Leiter der Internen Revision angefordert werden; einmal war die Einstellung und Abberufung des Leiters der Internen Revision von der Zustimmung des Prüfungsausschusses abhängig²⁹. Insgesamt löst sich somit die strikte Tren-

24 Vgl. Warncke, Prüfungsausschuss und Corporate Governance, 2005, S. 304.
 25 Vgl. Warncke, Prüfungsausschuss und Corporate Governance, 2005, S. 304. Dies entspricht auch der Zielkonstellation des IIA (Praktischer Ratschlag 1110-1).
 26 Abrufbar unter www.rwt-horwath.com (22.1.2010).
 27 Abrufbar unter www.rwt-horwath.com (15.1.2010).
 28 Vgl. Peemöller/Warncke, DB 2005 S. 401 f.
 29 Vgl. Peemöller/Warncke, DB 2005 S. 404.

► Die Sorgfaltspflicht gebietet es dem Aufsichtsrat, von den gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln in erforderlichem Umfang Gebrauch zu machen. ◀

Überwachung des Prüfungsausschusses

nung zwischen den Leitungsaufgaben des Vorstands und der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats partiell auf³⁰.

Im Zentrum der Überwachung durch den Prüfungsausschuss steht die Analyse der externen und internen Prüfungsberichte, der unterjährigen Finanzberichterstattung, des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sowie der Risikomanagementszenarien³¹.

Faktisch nimmt der Prüfungsausschuss dabei auch die Aufgaben eines „risk committee“ wahr und stellt im Ergebnis einen integrierten Prüfungs- und Risikoausschuss dar³². Die Vorstandsberichte zum Risikomanagementsystem hat der Prüfungsausschuss kritisch zu hinterfragen. Bei Bedarf hat der Prüfungsausschuss den Vorstand zur Nacherläuterung aufzufordern und ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen durch Dritte zu beauftragen, um eine eigene Wirksamkeitsprüfung vornehmen zu können³³. Aufsichtsräte bzw. Prüfungsausschüsse müssen bewerten, welche wirtschaftlich vertretbaren internen Quellen als Ergänzung zur Informationsversorgung durch den Vorstand existieren. Im Gegensatz zur Abschlussprüfung ist die Interne Revision auch mit der Überprüfung der Risikosteuerungsmaßnahmen befasst. Sie bekommt somit tiefere Einblicke in die Risikolandschaft und -struktur des Unternehmens. Zusätzlich zur Beurteilung des Risikomanagements kann die Interne Revision dessen Entwicklung beratend unterstützen³⁴.

4.2 Möglichkeiten für eine verbesserte Zusammenarbeit

4.2.1 Problemstellung

Um komplexe Überwachungsaufgaben bewältigen zu können, ist eine hochwertige Informationsversorgung zu gewährleisten. Hierzu sollte der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss zunächst eine Analyse des Status Quo zusammen mit dem Vorstand und dem Leiter der Internen Revision unter Einbezug des Abschlussprüfers durchführen.

Die nachfolgend dargestellten Maßnahmen bieten die Möglichkeit zur Standortbestimmung und zugleich einen Baukasten zur engeren Einbindung der Internen

Revision in die Corporate Governance des Unternehmens. Diese verdeutlichen, dass Aufsichtsräte/Prüfungsausschüsse schon heute über eine Reihe von gesetzlichen und faktischen Anknüpfungspunkten für den Ausbau der Zusammenarbeit mit der Internen Revision verfügen, auch wenn hierzu eine rechtliche Verpflichtung nicht oder nur indirekt besteht.

4.2.2 Abstimmung der Geschäfts- und Informationsordnungen

Der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss sollte zunächst zusammen mit dem Vorstand unter Hinzuziehung der Internen Revision eine rechtlich belastbare Grundlage für die Zusammenarbeit der Internen Revision mit dem Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss erarbeiten. Unter Einschluss der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags sollten alle Geschäfts- und Informationsordnungen für Vorstand, Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Interne Revision aufeinander abgestimmt werden. Hierbei sollten sowohl gesellschafts- und arbeitsrechtliche Expertise als auch der Abschlussprüfer eingebunden werden. Zur Vorbereitung hat der Prüfungsausschuss seinen Informationsbedarf und die gewünschte Berichterstattung zu definieren. Die Sorgfaltspflicht gebietet es dem Aufsichtsrat, von den gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln in erforderlichem Umfang Gebrauch zu machen.

Die Geschäfts- und Informationsordnungen sollten Kompetenzen und Anforderungen an die Interne Revision (z.B. Unabhängigkeit, keine revisionsfreien Räume und Überwachung der Prüfungsfeststellungen)³⁵, die formalen Informationskanäle sowie -anlässe für eine direkte Information zwischen dem Leiter der Internen Revision und dem Prüfungsausschuss³⁶ und die Reportingstruktur der Internen Revision regeln. Hierbei können Zustimmungsvorbehalte durch den Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss (z.B. für die Prüfungsplanung, wesentliche Personalmaßnahmen und das Budget der Internen Revision) erlassen werden. Ein Zusammentreffen der Internen Revision mit dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss sollte nicht nur im Rahmen starrer Sitzungstermine stattfinden, sondern auch im Rahmen einer flexiblen, anlassbezo-

genen Ad-hoc-Berichterstattung möglich sein.

Der Leiter der Internen Revision sollte bei allen Sitzungen des Prüfungsausschusses grundsätzlich anwesend sein und regelmäßig seine Einschätzung zum Risikomanagementsystem und zum internen Kontrollsystem darlegen, ggf. auch in Abwesenheit des Vorstands. Der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss sollte forcieren, dass die Interne Revision und der Abschlussprüfer einen regelmäßigen und nachvollziehbaren Informationsaustausch pflegen. Dies müsste grundsätzlich schon zur Erfüllung der Anforderungen aus IDW PS 321 erfolgen, wenn der Abschlussprüfer die Prüfungsergebnisse der Internen Revision verwerten will (IDW PS 321, Tz. 17 ff. und Tz. 22 ff.).

Die abgestimmten Geschäftsordnungen des Prüfungsausschusses und der Internen Revision wirken für alle Beteiligten motivierend und stabilisieren das Verhältnis zwischen den Beteiligten, da auch die Spielregeln für den Umgang mit konfliktären Situationen präventiv festgelegt sind. Die durch das BilMoG zukünftig für börsennotierte AG im Lagebericht (§ 289a HGB n.F.) aufzunehmende Corporate-Governance-Erklärung durch den Vorstand³⁷ sollte auf die Existenz von aufeinander abgestimmten Geschäfts- und Informationsordnungen des Prüfungsausschusses und der Internen Revision eingehen³⁸ und die grundsätzliche Arbeitsweise skizzieren, um die geforderte Transparenz zu verbessern.

30 Vgl. Peemöller/Warncke, DB 2005 S. 404.

31 Vgl. Hilb, New Corporate Governance – Successful Board Management Tools, 2008, S. 158 f.

32 Vgl. Hilb, New Corporate Governance – Successful Board Management Tools, 2008, S. 158.

33 Vgl. Nonnenmacher/Pohle/von Werder, DB 2009 S. 1451.

34 Vgl. Ruud/Bodenmann, ST 2001 S. 526-528; IIA-Standard 2100 (Nature of Work), S. 12.

35 Vgl. Ruud/Linsi, ST 1999 S. 1150; Malik, Die richtige Corporate Governance: Mit wirksamer Unternehmensaufsicht Komplexität meistern, 2008, S. 212; Amling/Bantleon, Handbuch der Internen Revision, 2007, S. 186.

36 Vgl. AKEU/AKEÜ, DB 2009 S. 1282.

37 Diese Erklärung sollte auch unter maßgeblicher Mitarbeit des Aufsichtsrats erstellt werden. Vgl. Strieder, BB 2009 S. 1005.

38 Vgl. Böcking/Eibelshäuser, Der Konzern 2009 S. 569.

4.2.3 Schaffung eines einheitlichen und verbindlichen Risikomanagementbegriffs und -verständnisses

Der Aufsichtsrat bzw. sein Prüfungsausschuss sollte zusammen mit dem Vorstand das im AktG nunmehr durch das BilMoG geschaffene begriffliche Nebeneinander in Bezug auf das Risikomanagement sinnvoll aufeinander abstimmen, um die inhaltlichen Voraussetzungen seiner Überwachungsaufgaben gem. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n.F. zu schaffen.

Die Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n.F. durch den Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss geht inhaltlich weit über die Verpflichtung des Vorstands hinaus, ein Risikofrüherkennungssystem und ein internes Überwachungssystem einzurichten (§ 91 Abs. 2 AktG). Der Prüfungsausschuss hat sich bei der Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgaben gem. § 111 AktG mit der Wirksamkeit der vom Vorstand ergriffenen (oder unterlassenen) Steuerungs- und Risikobewältigungsmaßnahmen sämtlicher wesentlicher sowohl interner und externer als auch strategischer und operativer Risiken zu befassen. Vorstand und Aufsichtsrat sollten sich dabei ausdrücklich begrifflich und inhaltlich zu einem umfassenden Risikomanagementbegriff verpflichten. Dies könnten etwa das COSO-Enterprise-Riskmanagement-Modell und das COSO-Internal-Control-Modell sein. Beide Modelle werden ausdrücklich vom IIA, DIIR, IDW und dem Sarbanes Oxley Act³⁹ empfohlen.

4.2.4 Forcierung des Informationsaustauschs

Der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss sollte auf eine umfassende Zusammenarbeit der externen und Internen Revision hinwirken, um Schnittstellenverluste und die Möglichkeit zur Unterdrückung von Informationen zu minimieren. Zur Verbesserung sollten regelmäßige Konsultationen, ggf. auch vor dem Prüfungsausschuss, stattfinden.

Bei börsennotierten AG sind das Risikofrüherkennungs- und Überwachungssystem nicht nur durch den Aufsichtsrat zu überwachen, sondern auch vom Ab-

schlussprüfer im Hinblick auf Existenz, Eignung und Funktionsfähigkeit zu prüfen (§ 317 Abs. 4 HGB). Existiert im Unternehmen eine Interne Revision und beauftragt der Vorstand diese mit der Prüfung des Risikomanagementsystems, so hat diese eine Doppelrolle inne:

- ▶ Einerseits unterstützt sie den Vorstand bei der internen Überwachung der Risikofrüherkennung und der Risikosteuerung,
- ▶ andererseits ist die Interne Revision als integraler Bestandteil des internen Überwachungssystems selbst Prüfungsobjekt des Abschlussprüfers nach § 317 Abs. 4 HGB (und des Prüfungsausschusses).

Es ergeben sich insofern enge Berührungspunkte mit dem Abschlussprüfer.

Den Rahmen für die Prüfungsabwicklung bilden berufsrechtliche Verlautbarungen des DIIR und des IDW. Hierbei wurden Grundsätze für die Zusammenarbeit interner und externer Prüfer entwickelt (DIIR RS Nr. 1 und IDW PS 321). Danach kann der Abschlussprüfer bei seiner Prüfung des Risikofrüherkennungssystems die Prüfungsergebnisse der Internen Revision verwerten⁴⁰. Die Prüfung der Internen Revision kann diejenige des Abschlussprüfers jedoch nicht ersetzen⁴¹. Dieser bleibt weiterhin für seine Prüfungstätigkeit verantwortlich, kann aber die Intensität seiner Prüfung nach pflichtgemäßem Ermessen reduzieren oder verstärken. Durch Berücksichtigung der Prüfungsergebnisse der Internen Revision können sich auch eigene Schwerpunkte verschieben. Umgekehrt sollte sich ebenso die Interne Revision bei ihrer Prüfung des Risikomanagementsystems auf die Ergebnisse der Abschlussprüfer stützen⁴². Die Prüfung des Risikomanagementsystems durch die Interne Revision ist aber inhaltlich deutlich weiter angelegt, da sie auch eine Beurteilung der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der risikopolitischen Maßnahmen beinhalten sollte. Da die Interne Revision ihren Prüfungsauftrag durch den Vorstand und der Abschlussprüfer den seinen vom Aufsichtsrat erhält, können sich unterschiedliche Prüfungsschwerpunkte ergeben.

▶ Durch eine umfassende Zusammenarbeit der externen Abschlussprüfung und Internen Revision lassen sich Schnittstellenverluste minimieren. ◀

Empirische Befunde weisen darauf hin, dass die Abstimmung zwischen der Internen Revision und dem Abschlussprüfer oftmals bzgl. der Prüfung des Risikomanagementsystems insgesamt mit nur mittlerer bis geringer Intensität erfolgt⁴³. Auch im Hinblick auf die Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten ergab sich ein heterogenes Bild, da die Abstimmung entweder vom Vorstand nicht gewollt war oder beim Abschlussprüfer nur ein geringes Interesse an einer Abstimmung mit der Internen Revision bestand⁴⁴.

4.2.5 Einbeziehung der IR-Ergebnisse bei der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats

Bisher schon war es üblich, dass der Abschlussprüfer an den Sitzungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses einer AG über die Vorlage des Jahresabschlusses teilnimmt. Nach § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG n.F. hat der Abschlussprüfer nunmehr auch über wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems, bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten. Die Abschlussprüfung beschäftigt sich nach § 317 Abs. 4 HGB jedoch nur bei börsennotierten AG mit dem Risikofrüherkennungs- und dem internen Überwachungssystem. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG n.F. betrifft indes alle AG und verlangt darüber hinausgehend Auskünfte des Abschlussprüfers zum rechnungslegungsbezogenen Risikomanagementsystem, mithin zu den vom Vorstand tatsächlich getroffenen Risikosteuerungsmaßnahmen und deren Schwächen. Im Hinblick auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem hat der Abschlussprüfer jedoch grundsätzlich

39 Vgl. IDW PS 261, IIA-Standard 2120 und SEC Final Rule 33-8238.

40 Vgl. IDW HFA, IDW PS 321, Tz. 11 ff.; IIA/DIIR, Praktischer Ratschlag Nr. 2050-1.

41 Vgl. IDW HFA, IDW PS 321, Tz. 13.

42 Vgl. Kajüter, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 122.

43 Vgl. Kajüter, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 122; Westhausen, ZIR 2008 S. 135.

44 Vgl. Kajüter, in: Freidank/Peemöller (Hrsg.), Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 123.

► Die Einrichtung von Audit Committees kann der Fortentwicklung der Corporate Governance in Deutschland förderlich sein. ◀

Überwachung des Prüfungsausschusses

Prüfung • ZCG 2/10 • 99

bei allen Abschlussprüfungen entsprechende Prüfungshandlungen zur Angemessenheit des internen Kontrollsystems vorzunehmen (IDW PS 261, Tz. 40 ff.).

Der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss sollte den Abschlussprüfer bitten,

- zum einen die wesentlichen Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen der Internen Revision bei seinen Aussagen an der Bilanzsitzung zum rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem und Risikomanagement mit zu berücksichtigen, um die Implikationen für seine Prüfungsplanung zu erläutern sowie die Tragweite seiner eigenen Berichterstattung in der Bilanzsitzung und im Prüfungsbericht abzugrenzen;
- zum anderen aber auch die Arbeit der Internen Revision aus Sicht der Abschlussprüfung zu würdigen, da die Interne Revision als Teil des internen Überwachungssystems zugleich auch Teil des rechnungslegungsbezogenen Risikomanagementsystems ist.

Auch der Vorstand kapitalmarktorientierter Unternehmen muss an durchlässigen und rechtzeitig wirkenden Informationsstrukturen an das Aufsichtsgremium und den Abschlussprüfer interessiert sein, da er für die Wirksamkeit der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen und Risikomanagementstrukturen verantwortlich ist. Deren wesentliche Merkmale sind nunmehr im Lagebericht bei kapitalmarktorientierten Unternehmen zu beschreiben (§ 289 Abs. 5 HGB n.F.). Im Falle einer mündlichen Berichterstattung durch den Abschlussprüfer über Schwächen an den vom Vorstand eingerichteten und zu verantwortenden Systemen müsste sich der Vorstand zunächst in der Aufsichtsratssitzung zu den Widersprüchlichkeiten zu dem von ihm erstellten Lagebericht äußern. Ferner müsste der Aufsichtsrat bei Wesentlichkeit der mündlichen Berichterstattung des Abschlussprüfers die vorgetragene Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems in seinem schriftlichen Bericht an die Hauptversammlung über das Ergebnis seiner Prüfung (§ 171 Abs. 2 Satz 3 AktG) problematisieren.

4.2.6 Einbeziehung der IR bei der Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems

Aufsichtsräte/Prüfungsausschüsse sollten neben den vom Vorstand gegebenen Informationen zum Risikomanagementsystem auch regelmäßig die Einschätzungen der Internen Revision hierzu abfragen. Dies kann auf Basis des Jahres- und Prüfungsberichts der Internen Revision als auch – in Abstimmung mit dem Vorstand – durch direkten Kontakt erfolgen. Die Interne Revision kann die in Bezug auf das Risikomanagementsystem begrenzten Prüfungshandlungen und -aussagen des Abschlussprüfers zielführend ergänzen. Zumindest der Abschlussprüfer bei börsennotierten Gesellschaften hat gem. § 317 Abs. 4 HGB (lediglich) darüber zu berichten, „ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann“.

Nach IDW PS 340 sind dabei die Reaktionen des Vorstands auf erfasste und kommunizierte Risiken selbst nicht zu prüfen, da diese nicht Gegenstand der Maßnahmen i.S. des § 91 Abs. 2 AktG sind. Ebenso gehört die Beurteilung, ob die von den nachgeordneten Entscheidungsträgern eingeleiteten oder durchgeführten Handlungen zur Risikobewältigung bzw. der Verzicht auf solche sachgerecht oder wirtschaftlich sinnvoll sind, nicht zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems (IDW PS 340, Tz. 6). Gerade mit der Risikosteuerung haben sich aber sowohl der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat als auch die Interne Revision im Rahmen ihrer eigenen Überwachungstätigkeit zu befassen.

Ohne die Berücksichtigung der Erkenntnisse und Empfehlungen der Internen Revision würde der Aufsichtsrat somit neben den vom Vorstand gegebenen Informationen sich lediglich auf die in Deutschland zwangsläufig verkürzten Aussagen des Abschlussprüfers zum unternehmensweiten Risikomanagementsystem verlassen. Dies kann zu einem veritablen Informationsdefizit führen.

Bei nicht kapitalmarktorientierten AG und vergleichbaren Gesellschaften, bei

denen überhaupt keine externe Prüfung des Risikofrüherkennungs- und des internen Überwachungssystems vorgeschrieben ist – und die diesbezüglich den Prüfungsauftrag auch nicht freiwillig erweitert haben – empfiehlt es sich für den Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat schon aus diesem Grund, die Einschätzungen der Internen Revision zum Risikomanagementsystem einzuholen.

5. Zusammenfassung

Durch das BilMoG wurden die Aufgaben des Aufsichtsrats zwar nicht grundsätzlich erweitert, jedoch in Bezug auf die Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagements, des internen Kontrollsystems und der Internen Revision konkretisiert. Eine verstärkte Einrichtung von Prüfungsausschüssen ist zu erwarten. Hierbei dürfte die Interne Revision eine zunehmend wichtigere Informationsquelle für Aufsichtsräte werden. Für Finanzdienstleister wurde z.B. in den überarbeiteten Mindestanforderungen für das Risikomanagement (MaRisk) ein direktes Auskunftsrecht des Aufsichtsratsvorsitzenden gegenüber dem Leiter der Internen Revision unter Einbindung des Geschäftsleiters eingeführt (MaRisk BA 4.4 Tz. 2).

Insgesamt könnte sich der in Deutschland beobachtbare Trend hin zu der Arbeitsweise von US-amerikanischen Audit Committees beschleunigen. Die Ergebnisse der in den USA befragten Vorsitzenden der Audit Committees bzw. der Leiter der Internen Revision können Impulse für diese Fortentwicklung geben. Zukünftige Schnittstellen werden insbesondere die Themen „Internes Kontrollsystem“ und „Risikomanagement“ sein. Hierdurch werden sich auch Prüfungsschwerpunkte der Internen Revision verschieben. Die Abstimmung der Geschäfts- und Informationsordnungen ist für eine ungehinderte Berufsausübung und Berichterstattung der Internen Revision unerlässlich. Vorstand und Aufsichtsrat sollten sich zudem auf die Festlegung eines Risikomanagementmodells verständigen. Die Koordination der internen und externen Prüfung durch den Prüfungsausschuss wird weiter an Bedeutung gewinnen.