

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW PS 982)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) verdeutlicht in IDW Prüfungsstandard 982 (Stand 14. Juni 2016) den Inhalt freiwilliger Prüfungen des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung und legt die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit derartige Aufträge planen und durchführen sowie darüber Bericht erstatten.

Es ist zu erwarten, dass der Standard auch im Zusammenhang mit weiteren Corporate Governance-Vorschriften und -Entwicklungen eine gewisse Bedeutung erlangen wird, da zunehmend Aufsichtsräte sowohl von der Geschäftsleitung, der Internen Revision und der Abschlussprüfung substantiierte Aussagen über die Qualität des unternehmensweiten internen Kontrollsystems (IKS) erwarten. Vorstand und Interne Revision haben dabei grundsätzlich ein umfassenderes Blickfeld auf das IKS, da der Abschlussprüfer innerhalb seines gesetzlichen Prüfungsumfangs fokussiert das rechnungslegungsbezogene IKS überprüft und darüber zu berichten hat. Initiieren Vorstand oder Aufsichtsrat eine Prüfung des IKS, dann haben sie darauf zu achten, dass der Abschlussprüfer nicht mit den strengen Unabhängigkeitsvorschriften zur Abschlussprüfung kollidiert und eine Besorgnis der Befangenheit vermeidet. Wirtschaftsprüfer werden daher regelmäßig Aufträge zur Prüfung des IKS bearbeiten, bei denen sie nicht gleichzeitig Abschlussprüfer sind.

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

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

In der Gesetzesbegründung zum BilMoG wird ausgeführt, dass die in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG – der zunächst lediglich die innere Ordnung des Aufsichtsrats betrifft – genannten Bereiche als eine Konkretisierung der allgemeinen Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats aus § 111 Abs. 1 AktG anzusehen sind. Zudem wird in der Gesetzesbegründung klargestellt, dass der Aufsichtsrat die genannten Aufgaben selbst wahrzunehmen hat, wenn er keinen Prüfungsausschuss einrichtet.

Die Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats umfassen auch die Maßnahmen des Vorstands, die sich auf die Begrenzung der Risiken aus möglichen Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften und interne Richtlinien (Compliance) beziehen. Dem trägt Ziffer 5.3.2 des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) Rechnung, der zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses ausführt, dass sich der Prüfungsausschuss – falls kein anderer Ausschuss damit betraut ist – auch mit der Compliance des Unternehmens befasst.

April 2017

Während die Befassung durch den Aufsichtsrat und den Prüfungsausschuss voraussetzt, dass die entsprechenden Systeme vorhanden sind, ist die Einrichtung, Ausgestaltung und Überwachung der Systeme eine im Organisationsermessen des Vorstands stehende unternehmerische Entscheidung, durch die der Vorstand vor dem Hintergrund der unternehmensindividuellen Gegebenheiten seinen allgemeinen Organisations- und Sorgfaltspflichten nachkommt.

Der Sorgfaltsmaßstab wird durch § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG konkretisiert, wonach eine Pflichtverletzung nicht vorliegt, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln. Hierbei handelt es sich um die sog. Business Judgement Rule, die den Vorstandsmitgliedern einen Ermessensspielraum bei ihren unternehmerischen Entscheidungen belässt. Für Zwecke der Unternehmensführung bzw. Rechenschaftslegung sind für den Vorstand insbesondere interne bzw. externe Unternehmensberichterstattungen von Bedeutung, die entscheidungsrelevante Informationen enthalten.

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

- internes Kontrollsystem (IKS),
- Risikomanagementsystem (RMS),
- internes Revisionsystem (IRS) und
- Compliance Management System (CMS)

sind weder im Gesetz noch in der Literatur eindeutig definiert. Zur Systematik des Zusammenspiels dieser Corporate Governance Systeme lehnt sich dieser IDW Prüfungsstandard an das COSO-Rahmenwerk zum unternehmensweiten Risikomanagement an.

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

Dieser IDW Prüfungsstandard behandelt die Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung. Die Prüfung im Sinne dieses IDW Prüfungsstandards umfasst stets sämtliche Grundelemente des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung. Eine isolierte Prüfung einzelner Grundelemente liegt nicht im Anwendungsbereich dieses IDW Prüfungsstandards.

Das interne Kontrollsystem der Unternehmensberichterstattung betrifft Regelungen im Zusammenhang mit dem Berichtswesen, welches die Gewinnung, Verarbeitung, Weiterleitung und Darstellung von entscheidungsrelevanten Informationen in Form von Unternehmensberichterstattungen zum Gegenstand hat (Informationsverarbeitungsprozess). Die Unternehmensberichterstattungen beinhalten in der Regel für eine vorgegebene Zielsetzung zusammengefasste entscheidungsrelevante Informationen aus den Kerngeschäfts- bzw. Unterstützungsprozessen des Unternehmens. Die Bandbreite der

April 2017

Unternehmensberichterstattungen reicht von einzelnen Informationen für das Unternehmen aus den Kerngeschäftsprozessen (bspw. Einkaufsprozess) bis hin zu komplexen Unternehmensberichterstattungen für externe Adressaten. Die Prüfung nach diesem IDW Prüfungsstandard erstreckt sich – in Abhängigkeit von Art, Umfang und Zielsetzung der Unternehmensberichterstattung – auf die zugrunde liegenden Kerngeschäfts- bzw. Unterstützungsprozesse mit ihren Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen.

Die Berichtsinhalte der Unternehmensberichterstattung selbst sind bei einer nach diesem IDW Prüfungsstandard durchgeführten Systemprüfung nicht Gegenstand der Prüfung.

Für die Prüfung des Risikomanagementsystems, des internen Revisionssystems und des Compliance-Management-Systems hat das IDW gesonderte IDW Prüfungsstandards veröffentlicht. Die Abgrenzung der Prüfungsgegenstände ist dabei nicht notwendigerweise überschneidungsfrei. In Abhängigkeit von den Prüfungszielen und der Festlegung des zu prüfenden Teilbereichs durch die gesetzlichen Vertreter können deshalb mehrere dieser Verlautbarungen bei einem Prüfungsauftrag anwendbar sein.

Die Prüfung nach diesem IDW Prüfungsstandard geht über die Prüfung des internen Kontrollsystems durch den Abschlussprüfer im Rahmen von Abschlussprüfungen gemäß IDW PS 261 n. F. hinaus. Die Prüfung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Abschlussprüfung erfolgt insoweit, als diese für die Durchführung der Prüfung und die Bildung des Prüfungsurteils zum Jahresabschluss und Lagebericht durch den Abschlussprüfer erforderlich ist. Hierbei gibt der Abschlussprüfer kein gesondertes Prüfungsurteil zum internen Kontrollsystem ab. Zu den originären prüfungsrelevanten Bestandteilen des internen Kontrollsystems im Rahmen der Abschlussprüfung gehört das Rechnungslegungssystem einschließlich des Buchführungssystems.

Ziel des IKS-Prüfers bei der als Systemprüfung nach diesem IDW Prüfungsstandard ausgestalteten IKS-Prüfung ist es, ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit darüber abzugeben, ob – in Übereinstimmung mit den angewandten IKS-Grundsätzen – die Regelungen des internen Kontrollsystems in der Beschreibung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (im Folgenden IKS-Beschreibung) in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind und die dargestellten Regelungen in allen wesentlichen Belangen geeignet und implementiert bzw. geeignet und wirksam waren. Nach diesem IDW Prüfungsstandard können Regelungen sowohl einzelner als auch mehrerer Prozesse bzw. Teilprozesse der internen und externen Unternehmensberichterstattung mit oder ohne Rechnungslegungsbezug Gegenstand der IKS-Beschreibung und damit Beurteilungsgegenstand des IKS-Prüfers sein.

Neben Definitionen, Gegenstand, Ziel und Umfang der Prüfung, einer Beschreibung der Grundelemente eines internen Kontrollsystems und einer Beschreibung der Anforderungen an die IKS-Beschreibung enthält dieser IDW Prüfungsstandard zu beachtende Prüfungsanforderungen sowie Anwendungshinweise und Erläuterungen.

Dieser IDW Prüfungsstandard behandelt Prüfungsaufträge zur Erlangung hinreichender Sicherheit. Er steht im Einklang mit dem International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information“ (Stand Dezember 2013) Dieser IDW Prüfungsstandard ist erstmals anzuwenden bei freiwilligen Prüfungen des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung, die nach dem 31.12.2016 beauftragt werden.