

**Das Verhältnis der internen Revision zum Prüfungsausschuss bzw. Audit Committee [1] ist in der Corporate-Governance-Debatte zum Diskussionsgegenstand geworden. Beide befassen sich unter anderem mit der Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagement- und des internen Kontrollsystems. Die Unabhängigkeit der leitenden Personen ist eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung.**

MICHÈLE F. RÜDISSER

STEPHAN MAUER

# BEDEUTUNG DER UNABHÄNGIGKEIT FÜR INTERNE REVISION UND AUDIT COMMITTEE

## Konsequenzen für eine verbesserte Zusammenarbeit in Deutschland und der Schweiz

### 1. EINLEITUNG

Die Anforderung der Unabhängigkeit ergibt sich aus den berufsrechtlichen Vorschriften für die *interne Revision (IR)* sowie bezüglich des *Prüfungsausschusses (PrA)* aus den Empfehlungen der jeweiligen nationalen Corporate-Governance-Kodizes, in Deutschland zwischenzeitlich auch direkt aus dem *Aktiengesetz (AktG)*. Der Begriff der Unabhängigkeit ist indessen schwer zu operationalisieren. Die folgenden Ausführungen erörtern die Bedeutung des Unabhängigkeitsmerkmals für einen sachgerechten Informationsaustausch der IR mit dem PrA. Sowohl im (überwiegend) monistischen System der Schweiz als auch im dualistischen System in Deutschland nimmt das *Audit Committee (AC)* eine Schlüsselrolle ein, die Unabhängigkeit der IR zu fördern und zu überwachen, was wiederum voraussetzt, dass das AC selbst über eine starke und unabhängige Stellung verfügt.

### 2. VERHÄLTNIS DES AC ZUR IR

#### 2.1 Deutschland

**2.1.1 Besonderheiten im dualistischen System für die IR.** Das deutsche dualistische System der Corporate Governance sieht eine strikte Trennung der Unternehmensleitung durch den Vorstand (§ 76 AktG) und der Unternehmensüberwachung durch den Aufsichtsrat (§ 111 AktG) vor. Die Verantwortung für die interne Unternehmensüberwachung liegt beim Vorstand (§ 91 Abs. 2 AktG), in seinem Ermessen liegt es auch, ob er hierzu eine IR einrichtet. Besteht eine IR, dann untersteht sie disziplinarisch und organisatorisch dem Vorstand. Der Vorstand wiederum wird vom Aufsichtsrat überwacht.

Idealerweise untersteht die IR disziplinarisch dem *Vorstandsvorsitzenden (CEO)* und berichtet an den Gesamtvorstand [2]. Dies fördert die Einbindung in alle formalen und informellen Informationsflüsse des Unternehmens [3]. Die Stellung unter den *Finanzvorstand (CFO)* könnte z. B. mit dem Verlust der Unabhängigkeit gegenüber diesem zu prüfenden Bereich einhergehen. Ihre Unabhängigkeit ist weitgehend gewährleistet, jedoch systembedingt nicht umfassend [4], da die direkte Kommunikation des *Chief Audit Executive (CAE)* mit dem AC rechtlich nicht unproblematisch und formal bislang nur innerhalb enger Grenzen zulässig [5] ist. Da der Aufsichtsrat das Recht hat, in seinen Sitzungen Auskunftspersonen zur Beratung hinzuzuziehen (§ 109 Abs. 1 S. 2 AktG), kann er grundsätzlich auch den Leiter der IR dazu laden. Umstritten ist indessen, ob er nur unter Vermittlung und unter Anwesenheit des Vorstands mit ihm kommunizieren kann [6], was derzeit überwiegend noch bejaht wird [7]. Eine zusehends im Vordringen befindliche Ansicht steht dagegen einer unmittelbaren Befragung des CAE durch das AC aufgeschlossen gegenüber [8].

**2.1.2 Regulatorischer und rechtlicher Rahmen in Deutschland.** Seit Inkrafttreten des *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)* am 29. Mai 2009 erhält das Merkmal der Unabhängigkeit für Aufsichtsräte deutscher Gesellschaften eine neue Bedeutung. In Umsetzung von Artikel 41 der EU-Abschlussprüferrichtlinie [9] ergaben sich zwei bedeutsame Änderungen im AktG für die Corporate Governance kapitalmarktorientierter Unternehmen [10]:

Zum einen wurde ein neuer § 107 Abs. 3 S. 2 AktG kodifiziert, der vom Aufsichtsrat verlangt, dass sich dieser nunmehr



MICHÈLE F. RÜDISSER,  
 PROF. DR., ASSISTENZ-  
 PROFESSORIN FÜR  
 ORGANIZATIONAL CONTROL  
 UND GOVERNANCE,  
 PROJEKTLITERIN,  
 UNIVERSITÄT ST. GALLEN,  
 ST. GALLEN



STEPHAN MAUER,  
 DIPL.-KFM., WIRTSCHAFTS-  
 PRÜFER UND STEUER-  
 BERATER (D), MAUER  
 UNTERNEHMENSBERATUNG  
 GMBH WIRTSCHAFTS-  
 PRÜFUNGSGESELLSCHAFT,  
 REUTLINGEN/D

«mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems [11] sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (...), befasst» [12].

Der Aufsichtsrat kann nach neuem Recht hierfür einen PrA einrichten [13]. Die meisten kapitalmarktorientierten deutschen Aktiengesellschaften (AG) haben indes schon vor Inkrafttreten des BilMoG PrA gebildet [14]. Ursächlich hierfür war der im Jahr 2002 eingeführte *Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)* [15], der in Ziff. 5.3.2 die Einrichtung eines PrA empfiehlt. Der DCGK enthält schwerpunktmässig Empfehlungen und richtet sich an kapitalmarktorientierte Unternehmen. Ihre Einhaltung ist freiwillig. Vorstand und Aufsichtsrat müssen aber jährlich erklären (*comply or explain*), dass den Empfehlungen entsprochen wurde und wird, oder welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden und warum nicht (§ 161 AktG).

Zum anderen wurde in § 100 Abs. 5 AktG ausschliesslich für kapitalmarktorientierte Unternehmen die Person des Financial Expert eingeführt, durch die Verpflichtung, dass «mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen» muss. Weitere unabhängige Personen müssen nach dem Gesetz jedoch nicht im Aufsichtsratsgremium vertreten sein (§ 100 Abs. 1 AktG). Richtet der Aufsichtsrat einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft einen PrA ein, so muss mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen als Financial Expert erfüllen. Auch der DCGK empfiehlt in Ziff. 5.3.2, dass der Vorsitzende des PrA unabhängig und kein ehemaliges Vorstandsmitglied der Gesellschaft sein sollte, dessen Bestellung vor weniger als zwei Jahren endete.

## 2.2 Schweiz.

**2.2.1 Besonderheiten im monistischen System für die IR.** Im monistischen Corporate-Governance-System der Schweiz besteht der *Verwaltungsrat (VR)* aus Vertretern der Unternehmens-exekutive wie etwa dem CEO, CFO sowie nicht exekutiven Vertretern, die auch unabhängige Personen sein können. Der VR nimmt somit in seiner Gesamtheit Führungs- und Überwachungsaufgaben wahr. Der VR kann Ausschüsse bilden. Prototyp für PrA ist das im monistischen US-amerikanischen System vorgeschriebene AC, das in seiner jetzigen Ausprägung auf den Sarbanes-Oxley Act aus dem Jahr 2002 zurückzuführen ist [16]. Ein AC US-amerikanischer Prägung muss zwingend – im Gegensatz zum AC Schweizer Prägung – mit unabhängigen Mitgliedern besetzt sein [17]. Ist die IR dem AC disziplinarisch und funktional unterstellt, so ist sie durch diese Bindung tatsächlich unabhängig, da die IR grundsätzlich alle Kontrollthemen bis in die Ebene der Chief Officer bearbeiten kann [18].

In der Schweiz ist die Einrichtung einer IR grundsätzlich nicht verpflichtend [19]. Besteht eine IR, so ist sie regelmässig organisatorisch möglichst weit oben in der Hierarchie des Unternehmens unterstellt [20]. Es gilt als *Best Practice*, dass die IR direkt an den VR rapportiert, da damit ihre Unabhängigkeit in bezug auf die Unternehmensführung weitgehend si-

chergestellt ist [21]. Dennoch verbleibt auch bei direktem Berichtsweg an den VR das Risiko, dass die operative Leitung bewusst selektiv mit der IR kommuniziert, da sie die Kommunikation an den VR steuern möchte [22]. Stattdessen könnte der CAE zulässigerweise auch funktional dem Präsidenten

---

### «Der Druck zur Errichtung eines AC kommt von der Wirtschaft sowie von der Börsenaufsicht (SIX Swiss Exchange).»

des VR oder dem AC unterstellt werden [23]. Eine Auswertung von Corporate-Governance-Berichten belegt, dass die meisten Schweizer Unternehmen (70,6%) angeben, dass die IR regelmässig an den VR schriftlich und/oder mündlich berichtet (in Deutschland 58,8% an den Aufsichtsrat). Nur eine Minderzahl der Schweizer Unternehmen (15,7%) stellt klar, dass die IR funktional und disziplinarisch dem VR unterstellt ist (in Deutschland systembedingt 0,0%) [24].

**2.2.2 Regulatorischer und rechtlicher Rahmen in der Schweiz.** Der Druck zur Errichtung eines AC kommt von der Wirtschaft selbst sowie – für börsenkotierte Unternehmen – vor allem von der Börsenaufsicht (SIX Swiss Exchange) [25]. Die *Economiesuisse*, der Dachverband der Schweizer Wirtschaft, hat bereits 2002 ein *Best-Practice*-Papier zur Corporate Governance veröffentlicht, den *Swiss Code of Best Practice (Swiss Code)*. Dieser hat Empfehlungscharakter und richtet sich primär an Publikumsgesellschaften. Der Swiss Code empfiehlt die Einrichtung eines AC, welches sich aus nicht exekutiven, vorzugsweise unabhängigen Mitgliedern des VR zusammensetzen soll (Tz. 23). Aufgrund des regulatorischen Drucks der SIX Exchange Regulation ist davon auszugehen, dass fast sämtliche schweizerischen börsenkotierten Gesellschaften ein AC gebildet haben [26]. Zudem hat es sich auch bei vielen grossen privat gehaltenen Gesellschaften durchgesetzt, dass der VR ein AC bildet [27].

Bezüglich der Aufgaben halten sich die AC generell an die Vorgaben des Swiss Code. Hinsichtlich der unentziehbaren und unübertragbaren Aufgaben des VR verweist Tz. 10 des Swiss Code auf das Schweizer Aktienrecht: Nach Art. 716 a Abs. 1 Ziff. 3 *Obligationenrecht (OR)* zählen hierzu unter anderem

«die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist».

Aus dem Pflichtenkatalog des Art. 716 a Abs. 1 OR ergeben sich für den VR bezüglich AC und IR folgende Empfehlungen des Swiss Code: Einrichtung eines dem Unternehmen angepassten *internen Kontrollsystems (IKS)* und Risikomanagements (Tz. 19) und einer IR, die dem AC oder dem Präsidenten des VR Bericht erstattet (Tz. 19), Beurteilung des Zusammenwirkens zwischen externer und interner Revision, der Wirksamkeit der IR durch das AC sowie der Funktionsfähigkeit des IKS mit Einbezug des Risikomanagements und der Einhaltung der Normen (Compliance) (Tz. 24).

In den häufigsten Fällen ist der Vorsitzende des AC ein Financial Expert. Die externe und/oder IR wird bei Bedarf eingeladen. Der CFO ist in der Regel bei den Sitzungen anwesend, dabei kann es auch vorkommen, dass der CEO hinzugezogen wird [28].

### 3. UNABHÄNGIGKEIT DES AC UND DER IR

**3.1 Grundsätzliche Bedeutung.** Damit das AC seine Funktion ausüben kann, muss es frei von Interessenkonflikten sein. Es muss sich mit den vom VR, respektive dem Vorstand, der IR und dem Abschlussprüfer rapportierten Berichten mit kritischer, neutraler Distanz befassen sowie eruieren können, ob Ergänzungen oder Verbesserungen des bestehenden Risikomanagement- und IKS erforderlich sind [29]. Ein Mitglied des AC muss insbesondere in schwierigen und heiklen Fällen Gewicht haben, was nur möglich ist, wenn es Glaubwürdigkeit und Überzeugungskraft hat [30]. Vor diesem Hintergrund wird im Schrifttum der Aspekt der Unabhängigkeit zusehends prononciert und teilweise sogar über die Anforderung der fachlichen Kompetenz gestellt [31].

Ebenfalls wird nur eine unabhängige IR in der Lage sein, dem AC unbeeinflusste, objektiv verfasste Berichte zu erstatten. Um die Unabhängigkeit der IR beurteilen zu können, sollte das AC zumindest die zentralen berufsrechtlichen Aussagen zur Unabhängigkeit der IR kennen und sich mit dem CAE über den Umsetzungsstand austauschen [32]. Ausserdem hat das AC sich mit der Wirksamkeit der IR zu befassen [33]. Die IR überwacht das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem, sodass Einschränkungen ihrer Unabhängigkeit erforderliche Verbesserungen der Wirksamkeit dieser Systeme (mittelbar) verhindern könnten.

### 3.2 Regelungen zur Unabhängigkeit

**3.2.1 Interne Revision.** Für die IR gilt das International Professional Practices Framework (IPPF) [34]. Zwingend zu beachten sind die Definition der IR, der Kodex der Berufsethik sowie die Standards für die berufliche Praxis. Danach hat die IR unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen zu erbringen [35]. Nach dem Grundsatz der Objektivität darf die Urteilsbildung nicht durch eigene Interessen oder durch andere beeinflusst werden [36], wobei selbst der Anschein zu vermeiden ist [37]. Zur Erzielung eines hinreichenden Grades der Unabhängigkeit, hat der Leiter der IR direkten und unbeschränkten Zugang zu Geschäftsleitung und Überwachungsorgan. Dies kann durch parallele Berichtswege erreicht werden (...) [38]. Der Leiter der IR untersteht der Ebene innerhalb der Organisation, die sicherstellen kann, dass die IR ihre Aufgaben sachgerecht erfüllen kann (organisatorische Unabhängigkeit) [39]. Der Begriff der Unabhängigkeit ist demnach insbesondere über die Anforderungen an die Objektivität und fehlende Zugangshindernisse auszulegen.

**3.2.2 Audit Committee.** Die inhaltliche Bestimmung der Unabhängigkeit des Financial Expert steht noch am Anfang. Im Gegensatz zur IR gibt es für den Financial Expert kein verbindliches berufliches Regelwerk mit entsprechenden Defi-

nitionen. Das deutsche Aktiengesetz und der Swiss Code enthalten keinerlei definitorische Hilfestellung. Zunächst sind daher die Unternehmen bei der inhaltlichen Auslegung selbst gefordert. Zur Auslegung könnte derzeit in Deutschland auch auf die jeweils unverbindlichen Empfehlungen der EU-Kommission [40] und des DCGK [41] zurückgegriffen werden. Die Regierungskommission DCGK bildet im Jahr 2011 einen Arbeitsschwerpunkt zur Diskussion über die Unabhängigkeit von Aufsichtsräten [42]. Nachdem in Deutschland zur Fachkompetenz des Financial Expert bereits erste Rechtsprechung erging [43], ist nicht auszuschliessen, dass auch im Hinblick auf die Klärung seiner Unabhängigkeit die Gerichte angerufen werden.

**3.3 Prinzipien zur Operationalisierung des Unabhängigkeitsmerkmals.** Dem Fehlen einer Begriffsdefinition steht nicht entgegen, dass AC und IR zur Entwicklung eines einheitlichen Verständnisses gemeinsame Prinzipien entwickeln.

Ein Ansatz hierfür könnte die Definition der International Federation of Accountants (IFAC) darstellen, wonach die Unabhängigkeit sowohl eine innere (Independence in Mind) als auch eine äussere Unabhängigkeit (Independence in Appearance) umfasst [44]. Eine Gefährdung der inneren Unabhängigkeit, diese wird auch als Unbefangenheit bezeichnet, ist für Dritte regelmässig kaum feststellbar. Dies gilt für Mitglieder der IR und des AC gleichermaßen. Daher bietet es sich an, auf äussere, für kundige und informierte Dritte, feststellbare Merkmale der Besorgnis der Befangenheit, der Dependence in Appearance [45] abzustellen. Besteht bereits im Vorfeld der Anschein einer Besorgnis der Befangenheit, kann sowohl bezüglich des Financial Expert als auch des CAE und seiner Mitarbeiter nicht mehr von Unabhängigkeit gesprochen werden. Beide müssen alles vermeiden, was bei objektiver Betrachtung Misstrauen in ihre unabhängige und neutrale Stellung begründet [46].

*Drygala* schlägt vor, dass man den Begriff der Unabhängigkeit speziell im Hinblick auf die Position des Finanzexperten zu entwickeln habe und sich dabei «vorsichtig an solchen Befangenheitsgründen orientieren» sollte, «die für Wirtschaftsprüfer von Gesetzes wegen anerkannt sind (...).» [47] Für Abschlussprüfer besteht eine unwiderlegliche Vermutung der Besorgnis der Befangenheit in den Fällen der gesetzlichen Ausschlussstatbestände der Art. 728 OR, Art. 11 Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) sowie der §§ 319, 319 a Handelsgesetzbuch (HGB), etwa bei Führung der Bücher für das Unternehmen, Erbringung bestimmter Beratungsleistungen, Beteiligungen an zu prüfenden Unternehmen sowie bei Überschreitung bestimmter Honorargrenzen in bezug auf seine Gesamteinnahmen.

Die Nominierungsausschüsse der Verwaltungs- und Aufsichtsräte könnten analog unwiderlegliche, absolute Ausschlussstatbestände wegen möglicher Befangenheitsgründe für den unabhängigen Finanzexperten in einem Anforderungsprofil entwickeln. Diese sollten sich am konkreten Unternehmen orientieren, könnten jedoch auch auf die Empfehlungen der EU-Kommission und des DCGK zurückgreifen. Entscheidend wird sein, dass sich die Nominierungsausschüsse

ernsthaft und gründlich mit dieser Problematik befassen. Häufig ist der Nominierungsprozess indessen noch nicht von ausreichender Transparenz geprägt [48]. In Deutschland ist für den Nominierungsprozess zudem die Gültigkeit der Business Judgement Rule für Aufsichtsräte (§ 116, 93 AktG) beachtlich, die unter haftungsrechtlichen Gesichtspunkten eine strukturierte Kandidatenauswahl und Prozessdokumentation unter Anwendung grösstmöglicher professioneller Sorgfalt nahelegt [49]. Der unabhängige Financial Expert selbst müsste anschliessend sicherstellen, dass in der Charter der IR, die Unabhängigkeit des CAE abgesichert wird.

Auch die berufsrechtlichen Vorgaben der IR nehmen Bezug auf die Kriterien der inneren und äusseren Unabhängigkeit, denn das International Professional Practice Framework (IPPF) stellt auf Merkmale wie Objektivität und Unparteilichkeit ab. Diese setzen letztlich – ähnlich wie bei Richtern und Wirtschaftsprüfern – immer die Unbefangenheit des Revisors voraus [50]. Es bietet sich an, Gründe für eine Besorgnis der Befangenheit für interne Revisoren in deren Geschäftsordnung bzw. Charter zu regeln. Die fehlende Möglichkeit, direkt und auch ohne Anwesenheit der Geschäftsleitung mit dem AC schriftlich und mündlich zu kommunizieren, sollte grundsätzlich als Befangenheitsgrund aufgeführt werden. Da in Deutschland aus rechtlichen Gründen eine funktionale Unterstellung der IR beim PrA nicht möglich ist, würde eine unbefangene, weil durch die Charter

zugesicherte direkte Kommunikation, die unabhängige Stellung des PrA und der IR entsprechend stärken.

In der Schweiz könnte das AC generell eine funktionale Anbindung der IR an das AC erreichen, so dass die IR unbegrenzte Revisionsleistungen bis hin zur Ebene der exekutiven Leitung durchführen könnte. Dies ist in Deutschland nicht möglich. Gerade weil im deutschen dualen System die Überwachung des Vorstands gesetzlich dem Aufsichtsrat vorgeschrieben ist und dieser diese Aufgabe ungeteilt zu erfüllen hat, kommt es umso mehr auf dessen eigene, unabhängige Urteilskraft an. Die IR kann dem Aufsichtsrat und PrA indes bei der Überwachung des Vorstands mittelbar wertvolle Dienste leisten. Denn ihre Aussagen über die Wirksamkeit der grundsätzlich vom Vorstand zu verantwortenden Risikomanagement- und Kontrollsysteme können rechtzeitig wichtige Hinweise auf drohende Fehlentwicklungen und das Kontrollumfeld, den tone at the top, geben.

#### 4. FAZIT

Unabhängige AC und IR sind bedeutende Institutionen zur Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagement- und internen Kontrollsystems. Das AC überwacht zusätzlich die Wirksamkeit der IR. Für beide gilt, dass sie unabhängig d. h. frei von Einflüssen, Bindungen und Rücksichten handeln müssen und zwar gleichgültig, ob sie geschäftlicher, persönlicher, finanzieller, rechtlicher oder faktischer Natur sind [51].

Ansonsten besteht eine Dependence in Appearance, die die Unabhängigkeit sowie zielführende Überwachungstätigkeit stets gefährdet, wenn nicht sogar ausschliesst. Es empfiehlt sich, unwiderlegliche, absolute Ausschlussatbestände wegen

einer Besorgnis der Befangenheit zumindest für den Financial Expert und die IR zu entwickeln. Sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland kann ein unabhängiges AC die Unabhängigkeit der IR überwachen und sicherstellen. ■

**Anmerkungen:** 1) Im folgenden werden die Begriffe «Prüfungsausschuss» und «Audit Committee» synonym verwendet. 2) Vgl. Peemöller/Kregel (2010), S. 42, S. 110 f. 3) Vgl. ebd., S. 110. 4) Vgl. ebd. 5) Vgl. Bantleon/Mauer (2010), S. 94 m. w. N. 6) Vgl. ebd., S. 95 m. w. N. 7) Vgl. Warncke (2010), S. 197 ff. m. w. N. 8) Vgl. Habersack (2008), § 109 Rn. 19 sowie § 111 Rn. 68; vgl. Hopt/Roth (2006), § 109 Rn. 49; vgl. Huwer (2008), S. 158 f.; vgl. Drygala (2010), § 109 Rn. 11 f. 9) Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 5. 2006 über Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Abl. EG Nr. L 157 v. 17. 5. 2006. 10) Gemäss § 264d HGB ist eine Kapitalgesellschaft kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaft (AG) und bestimmte grössere, mitbestimmte Gesellschaften, die unter das Mitbestimmungsgesetz oder das Drittelbeteiligungsgesetz fallen. 13) Auch wenn diese Überwachungsaufgaben an einen PrA delegiert werden, bleiben sie dennoch originäre Überwachungspflichten des Aufsichtsrats. Vgl. Hüffer (2010), § 107, Rn. 17 a, Vgl. Schilmar (2011), S. 8. 14) Vgl. Warncke (2010), S. 105. 15) Bereits vor Existenz des DCGK bildeten bestimmte deutsche Aktiengesellschaften Prüfungsausschüsse, etwa wegen einer Zweitnotierung an US-amerikanischen Börsen. 16) Sarbanes-Oxley Act of 2002 vom 30. Juli 2002, 107 P. L. 204, § 1, 116 Stat. 745, Federal Register Vol. 68, Seite 4193 ff. 17) Vgl. Sec. 10A Abs. (m) Nr. (3) lit. (A) des Securities Exchange Acts of 1934 i. d. F. d. Sec. 301 Abs. (3) lit. (A) SOA. 18) Vgl. Peemöller/Kregel (2010), S. 111. 19) Eine Ausnahme bildet die Schweizer Bankverordnung (BankV): Vgl. Art. 9, Abs. 4 BankV. Auch in Deutschland müssen Banken eine IR einrichten: Vgl. § 25 a Abs. 1 KWG. 20) Vgl. Pfyffer/Villinger (2000), S. 1047 f.; vgl. Stebler/Abresch (2004), S. 293 ff. 21) Vgl. Bumbacher/Schweizer (2002), S. 1039; vgl. Pfyffer/Villinger (2000), S. 1047. 22) Pfyffer/Villinger (2000), S. 1048. 23) Vgl. ebd. 24) Vgl. hierzu Velte (2009), S. 77 f. 25) Vgl. Welsch (2011), S. 165–170. 26) Vgl. ebd., S. 166. 27) Vgl. ebd., S. 166. Dies dürfte in grossen deutschen Familienunternehmen ähnlich sein. 28) Vgl. Welsch (2011), S. 166 und Ruud et al. (2011), S. 107 f. 29) Vgl. Bantleon/Mauer (2010), S. 97 m. w. N., vgl. BT-Drucksache (2008), S. 102 f. 30) Vgl. Hilb (2008), S. 58 und S. 159. Hilb führt für ein monistisch geprägtes Board aus: «Ideally, all members of the board (excluding the CEO and possibly one other member of the top management) should be independent, in order to fulfill their functions. (...) The key to building a successful audit (and riskmanagement) committee is attracting members courageous enough to ask tough questions and stand up to management, members whose interests are clearly independent from management.» Vgl. v. Werder (2009), S. 333; Vgl. Malik (2008), S. 188 f. 31) Vgl. Malik (2008), S. 188. 32) Standard 1110 des IIA schreibt vor, dass der CAE mindestens einmal

jährlich gegenüber dem Überwachungsorgan seine Unabhängigkeit zu erklären hat. Vgl. IIA (2011), Standard 1110. 33) Vgl. Tz. 24 Swiss Code, § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG. 34) Vgl. IIA (2011). 35) Vgl. IIA (2011), Definition der IR. 36) Vgl. IIA (2011), Ethikkodex. 37) IIA (2011), Ethikkodex – Verhaltensregeln. 38) IIA (2011), Erläuterungen zum Standard 1100 – Objektivität und Unabhängigkeit. 39) IIA (2011), Standard 1110. 40) Beispielfähig nennt die Kommission mögliche Interessenkonflikte: Ausübung einer geschäftsführenden Verwaltungsrats- oder Vorstandstätigkeit in den letzten fünf Jahren in der Gesellschaft; Erhalt zusätzlicher Vergütungen, insbesondere Aktienoptionen; Status als Anteilseigner oder Vertreter eines Anteilseigners mit Kontrollbeteiligung; enger Familienangehöriger eines Vorstandsmitglieds sowie Geschäftsverhältnisse mit der Gesellschaft in bedeutendem Umfang. 41) DCGK Ziff. 5.4.2 bezeichnet Unabhängigkeit als Fehlen einer geschäftlichen oder persönlichen Beziehung zu der Gesellschaft oder deren Vorstand, die einen Interessenkonflikt begründet. 42) Bericht DCGK (2010), S. 41. Für weitere Informationen zum Begriff der Unabhängigkeit der IR; vgl. Ruud et al. (2009), S. 46 ff. 43) Vgl. OLG München (2010). 44) «Independence in mind is defined as the state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism. Independence in appearance is defined as the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised.» IFAC (2006), Sec. 290.8, in: IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, New York. 45) Vgl. auch v. Werder/Wieczorek (2007), S. 300; vgl. Leube/Wieczorek (2008), S. 37; vgl. Schneider (2011), S. 72 f. 46) Vgl. IDW (2006), S. 68 zur Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer. 47) Drygala (2010), § 100, Rz. 49; vgl. auch AKEIÜ (2006), S. 1626 f. 48) Vgl. Schneider (2011), S. 72. 49) Vgl. Lutter (2009), S. 322–329; vgl. Drygala (2010), § 100 Abs. 5 Rz. 31, 32; vgl. AKEIÜ (2006), S. 1627. 50) Vgl. Bauch/Precht (2008), § 43 Rn. 187. 51) Vgl. § 319 Abs. 2 HGB. Vgl. IDW (2006), S. 68.

**Literatur:** ▶ Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (AKEIÜ) (2006): Best Practice des Aufsichtsrats der AG – Empfehlungen zur Verbesserung der Effektivität und Effizienz der Aufsichtsratsarbeit, in: Der Betrieb, 59. Jg. 2006, S. 1625–1632. ▶ Bantleon, Ulrich, Mauer, Stephan (2010): Überwachung des Risikomanagements durch Prüfungsausschüsse, in: Zeitschrift für Corporate Governance 2/10, S. 94–99. ▶ Bauch, Christian, Precht Jan (2008), in: Hense, Burkhard/Ulrich, Dieter/Maxl, Peter (Hrsg.), WPO Kommentar – Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, Düsseldorf 2008. ▶ BT-Drucksache 16/10067 Gesetzesentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG). ▶ Bumbacher, Robert-Jan, Schweizer, Markus (2002): Gestiegene Anforderungen an die

Interne Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 2002/11, S. 1039–1043. ▶ Drygala, Tim (2010), in: Schmidt, Karsten und Lutter, Marcus (Hrsg.), Aktiengesetz, 2. Aufl., Köln 2010. ▶ Habersack, Matthias (2008), in: Goette, Wulf und Habersack, Michael (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Band 2, 3. Aufl., München 2008. ▶ Hilb, Martin (2008): New Corporate Governance, Heidelberg/Berlin 2008. ▶ Huwer, Wolfram (2008): Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Diss., Berlin 2008. ▶ Hüffer, Uwe (2010): Aktiengesetz, 9. Aufl., München 2010. ▶ IDW (2006), in: Idw (Hrsg.), WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, Düsseldorf 2006. ▶ IIA (2011): Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2011 (Deutsche Auflage), Hrsg. Deutsches Institut für Interne Revision (DIIR), Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland), Frankfurt am Main, Wien, Zürich, 2011. ▶ Kregel, Joachim (2008): Stellung der Internen Revision im dualen und im Board System, in: Corporate Governance und Interne Revision – Handbuch für die Neuausrichtung des Internal Auditing, Hrsg.: Freidank, C.-C./Peemöller, V.-H., Berlin 2008, S. 605–622. ▶ Leube, Berthold, Wieczorek Bernd J. (2008): Kompetenzorientierte Auswahl von Aufsichtsratsmitgliedern, in: Der Aufsichtsrat 03/2008, S. 36–38. ▶ Lutter, Marcus (2009): Die personelle Auswahl von Aufsichtsratsmitgliedern – die rechtliche Sicht, in: Hommelhoff, Peter/Hopt, Klaus J./von Werder, Axel (Hrsg.), Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl., Stuttgart/Köln 2009, S. 321–330. ▶ Malik, Fredmund (2008): Die richtige Corporate Governance, 3. Aufl., Frankfurt/New York 2008. ▶ Peemöller, Volker H., Kregel Joachim (2010): Grundlagen der Internen Revision, Berlin 2010. ▶ Pfyffer, Hans-Ulrich, Villinger Martin (2000): Best Practices in der Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und dem Verwaltungsrat, in: Der Schweizer Treuhänder 2000/10, S. 1047–1052. ▶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 5. 2006 über Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Abl. EG Nr. L 157 v. 17. 5. 2006. ▶ Roth, Markus (2006), in: Hopt, Klaus J. und Wiedemann, Herbert (Hrsg.), Grosskommentar zum Aktiengesetz, Band 4, Berlin 2006. ▶ Ruud T., Flemming/Friebe, Philipp/Schmitz, Daniela/Rüdiger, Michèle F. (2009): Leitlinie zum Internen Audit, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, Zürich. ▶ Ruud T., Flemming/Rüdiger, Michèle F./Isufi, Shqiponja (2011): The Role of the Audit Committee for Establishing Effective Risk Management and Internal Control, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.), Jahrbuch für Wirtschaftsprüfung, Interne Revision und Unternehmensberatung 2011, München, S. 107–120. ▶ Schilmar, Boris (2011), in: Plendl, Martin/Kompenhans, Heiner/Buhleier, Claus (Hrsg.), Der Prüfungsausschuss der Aktiengesellschaft, Stuttgart 2011. ▶ Schneider, Klaus (2011): Überlegungen zur Reform der Corporate Governance aus der Perspektive des Anlegerschutzes, in: Die Wirtschaftsprüfung 2/11, S. 70–76. ▶ Stebler, Werner und Abresch, Michael (2004): Audit Committee, Abschlussprüfer und Interne Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 2004/5, S. 389–396. ▶ Velte, Patrick: Die schriftli-

che Berichterstattung des Aufsichts- und Verwaltungsrats zur Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 02/2009, S. 74–79. ▶ von Werder, Axel (2009): Qualifikation und Auswahl von Aufsichtsratsmitgliedern aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Hommelhoff, Peter/Hopt, Klaus J./von Werder, Axel (Hrsg.), Handbuch Corporate Govern-

nance, 2. Aufl., Stuttgart/Köln 2009, S. 331–348. ▶ von Werder, Axel und Wiczorek, Bernd J. (2007), S. 300, in: Anforderungen an Aufsichtsratsmitglieder und ihre Nominierung, in: der Betrieb, 60. Jahrgang, S. 297–303. ▶ Warncke, Markus (2010): Prüfungsausschuss und Corporate Governance, 2. Aufl., Berlin 2010. ▶ Welsler, Mar-

tin (2011), in: Plendl, Martin/Kompenhans, Heiner/Buhleier, Claus (Hrsg.), Der Prüfungsausschuss der Aktiengesellschaft, Stuttgart 2011. **Rechtsprechung:** ▶ OLG München (2010): OLG-Urteil vom 28.4.2010, 23 U5517/09.

## RÉSUMÉ

# Signification de l'indépendance pour l'audit interne et pour le comité d'audit

L'indépendance est essentielle, tant pour l'audit interne que pour le comité d'audit. Il est donc capital que ces organes puissent agir sans se sentir influencés, liés ou redevables, que ce soit pour des motifs commerciaux, personnels, financiers, juridiques ou de fait. Les exigences en matière d'indépendance découlent de la réglementation professionnelle, pour les auditeurs, et des recommandations émises dans les codes de bonnes pratiques nationaux, pour le comité d'audit; voire directement de la législation, comme en Allemagne (Aktien-gesetz, AktG).

Dans le contexte de la crise financière, l'audit interne et les comités d'audit ont gagné en visibilité car tous deux sont actifs dans le domaine de la surveillance du système de gestion des risques et du système de contrôle interne. Le comité d'audit supervise en outre l'efficacité de l'audit interne et joue ainsi un rôle clé tant dans le système (essentiellement) moniste de la Suisse que dans le système dualiste allemand. À cet égard, il est capital que le comité d'audit puisse exiger et surveiller l'indépendance de l'audit interne, ce qui suppose aussi de sa part une position forte et indépendante.

### Contexte juridique et prudentiel

La législation en vigueur en Allemagne depuis mai 2009 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG) a donné une portée nouvelle à la notion d'indépendance du conseil d'administration. En application de l'article 41 de la directive européenne sur le contrôle légal des comptes, le droit des sociétés allemand a subi deux modifications d'importance concernant la gouvernance des sociétés cotées en bourse. Premièrement, selon la deuxième phrase du §107 alinéa 3 AktG le conseil d'administration est désormais responsable de la surveillance du processus d'établissement des états financiers, de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de gestion des risques et d'audit interne, et enfin de l'audit des comptes et, dans ce contexte, de l'indépendance des auditeurs. À cette fin, il peut instituer un comité d'audit. Deuxièmement, le §100 alinéa 5 AktG institue – exclusivement pour les sociétés cotées en bourse – une fonction d'expert financier, en exigeant qu'au moins un membre indépendant du conseil d'administration dispose de connaissances dans les domaines de l'établissement ou de l'audit des comptes.

En Suisse, l'impulsion est venue de l'économie elle-même et, pour les entreprises cotées en bourse, de l'instance de surveillance des bourses (SIX Swiss Exchange). L'association

faîtière des entreprises suisses, economiesuisse, a en effet publié en 2002 déjà un recueil de bonnes pratiques intitulé «Code suisse de bonne pratique pour le gouvernement d'entreprise» (Swiss Code). Ce code, qui a valeur de recommandation et qui s'adresse en premier lieu aux sociétés dont les titres sont cotés en bourse, recommande l'institution d'un comité d'audit composé de membres du conseil d'administration non exécutifs, de préférence indépendants (ch. 23).

### Principes d'opérationnalisation de l'indépendance

Seule une faible proportion des entreprises suisses (15,7%) subordonne l'audit interne au conseil d'administration sur les plans fonctionnel et disciplinaire (en raison du système en vigueur en Allemagne, cette proportion y est de 0,0%). En tout état de cause, seul un service d'audit interne indépendant peut établir des rapports totalement objectifs à l'intention du comité d'audit. Il en va de même pour le comité d'audit qui doit être affranchi de tout conflit d'intérêts pour pouvoir analyser les rapports de l'audit interne et des réviseurs externes avec la distance critique et la neutralité requises. Dans cette perspective, il est recommandé de définir des critères d'exclusion irréfragables et absolus en cas de suspicion légitime, du moins pour l'expert financier du conseil d'administration et pour l'audit interne.

Vu le système dualiste qui prévaut en Allemagne, il est difficile, juridiquement, d'y établir des rapports en toute indépendance par rapport à la direction exécutive et de les livrer directement au comité d'audit. Mais avec l'extension des tâches de surveillance des comités d'audit, cela va probablement changer. En Suisse, le Swiss Code recommande que l'audit interne fasse rapport au comité d'audit ou directement au président du conseil d'administration (ch. 19). Le rattachement fonctionnel de l'audit interne au comité d'audit lui permettrait de fournir des prestations en matière de révision sans restrictions jusqu'au niveau de la direction exécutive. Cela n'est pas possible en Allemagne, mais l'audit interne peut tout de même fournir de précieux services au conseil d'administration et au comité d'audit dans leurs activités de surveillance de la direction exécutive. Ses commentaires sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne, qui relèvent de la responsabilité de la direction exécutive, peuvent en effet donner de précieuses indications sur d'éventuelles anomalies et sur la conception globale des contrôles. MFR/SM/PB