



Anforderungen an die Dokumentation des Risikomanagementsystems und des IKS

aus Anlass der Verabschiedung des BilMoG
am 26.03.2009

WP StB Dagmar Neuroth

Stand: Juni 2009

Gliederung

	<u>Folie</u>
• Ausgangspunkt	3
• Geänderte gesetzliche Anforderungen	4
• Bestandsaufnahme der vorhandenen Systemdokumentation	19
– RMS / RFS	22
– IKS	32
• Konsequenzen	41
– Verantwortliche	42
– Folgen unzureichender RMS-/IKS-Dokumentation	43
– Handlungsbedarf	47

Ausgangspunkt

- Die aufgrund des BilMoG am 26.03.2009 verabschiedeten geänderten Bilanzierungsregelungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2010 anzuwenden.
 - Sie können freiwillig bereits für den Abschluss 2009 angewendet werden, jedoch nur als Gesamtheit.
- Gesetzesänderungen traten am 29.05.2009 in Kraft.
- Bestimmte Vorschriften sind erstmals auf Jahresabschlüsse anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen (Artikel 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB), i.w.
 - bestimmte neue Angabepflichten im Anhang (§ 285 Nr. 3, 17 u. 21 HGB n.F.)
 - die geänderten Anforderungen an die Lageberichterstattung (§ 289 Abs. 4 und 5 HGB n.F.)
 - die Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB n.F.)

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-1-

Bisher

- §§ 289 Abs. 2 Nr. 2a und 315 Abs. 2 Nr. 2a HGB
 - Der (Konzern-) Lagebericht soll bei Verwendung von Finanzinstrumenten auch eingehen auf ...
 - ♦ Risikomanagement-Ziele
 - ♦ Risikomanagement-Methoden der Gesellschaft (des Konzerns)
 - ♦ Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-2-

Bisher

- nicht geregelt
 - neu für kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264d HGB)

- nicht geregelt
 - neu mit Relevanz für bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen

Änderung durch BilMoG

- §§ 289 Abs. 5 u. 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB n.F. angefügt
 - im Lagebericht Beschreibung der wesentlichen Merkmale
 - ♦ des IKS und
 - ♦ des RMS
 - im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess
- § 289 Abs. 4 HGB n.F. angefügt
 - Klarstellung, dass Anhangsangaben zum Kapital nicht doppelt im Lagebericht dargestellt, sondern nur durch Verweise aufgeführt werden sollen

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-3-

Bisher

- nicht geregelt
 - neu für börsennotierte AGs und bestimmte andere kapitalmarkt-orientierte AGs

Änderung durch BilMoG

- § 289a HGB angefügt
 - Erklärung zur Unternehmensführung
 - ♦ in einem gesonderten Abschnitt im Lagebericht
 - ♦ alternativ auch auf der Internetseite, wenn im Lagebericht die Internetseite genau angegeben ist, auf der die Informationen öffentlich zugänglich sind
 - Inhalt
 - ♦ die Erklärung gemäß § 161 AktG
 - ◆ Entsprechung des Corporate Governance Kodex
 - ◆ Darstellung der Abweichungen davon und Begründung der Abweichungen
 - ◆ dauerhafte öffentliche Bekanntmachung der Erklärung nach § 161 AktG auf der Webseite
 - ◆ § 285 Nr. 16 HGB n.F. Pflichtangabe im Anhang über die Abgabe der Erklärung und die öff. Bekanntmachung
 - ♦ relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis, wo sie öffentlich zugänglich sind
 - ♦ Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat
 - ♦ Zusammensetzung und Arbeitsweise der Ausschüsse

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-4-

Bisher

- § 91 Abs. 2 AktG
 - Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.
 - ♦ sog. Risikofrüherkennungssystem (RFS)
 - seit 1998 (KonTraG) Verdeutlichung der Verpflichtung des Vorstands, für ein angemessenes Risikomanagement und für eine angemessene interne Revision zu sorgen

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert
 - aktienrechtliche Regelung mit Ausstrahlungswirkung für den Pflichtenrahmen der Geschäftsführer mittelgroßer und großer GmbHs

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-5-

Bisher

- nicht geregelt
 - neu für alle AGs
 - neu für kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264d HGB), die keinen AR oder Verwaltungsrat haben, der die Vorausss. des § 100 Abs. 5 AktG n.F. erfüllen muss

Änderung durch BilMoG

- Einrichtung eines Prüfungsausschusses
 - § 107 Abs. 3 S. 2 AktG n.F. angefügt
 - ♦ Einrichtung durch Aufsichtsrat (optional, AGs)
 - § 324 HGB n.F. geändert
 - ♦ Wahl durch Gesellschafter (Pflicht, andere Rechtsformen)
- Qualifikation des Aufsichtsrats/Prüfungsausschusses
 - §§ 100 Abs. 5, 107 Abs. 4 AktG n.F. angefügt
 - ♦ neu für kapitalmarktorientierte Unternehmen: mindestens 1 unabhängiges AR-Mitglied mit Sachverstand auf den Gebieten
 - ◆ Rechnungslegung oder
 - ◆ Abschlussprüfung
- Aufgabenschwerpunkt des Prüfungsausschusses = Überwachung
 - des Rechnungslegungsprozesses
 - der Wirksamkeit des IKS
 - der Wirksamkeit des RMS
 - der Wirksamkeit der Internen Revision
 - der Abschlussprüfung, insbesondere
 - ♦ Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und
 - ♦ vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachte Leistungen

Bisher

- § 317 Abs. 2 S. 1 u. 2 HGB
 - Einklangsprüfung
 - ♦ zwischen (Konzern-) Lagebericht und Konzernabschluss / Jahresabschluss und
 - ♦ den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers
 - Prüfung des Lageberichts
 - ♦ auf zutreffende Vermittlung von der Lage des Unternehmens / Konzerns
 - ♦ zutreffende Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert
- § 317 Abs. 2 S. 3 HGB n.F. angefügt
 - Klarstellung, dass die Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht (§ 289a HGB n.F.) nicht zu prüfen ist

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-7-

Bisher

- § 317 Abs. 4 HGB
 - Beurteilung des Abschlussprüfers, ob der Vorstand die ihm nach § 91 Abs. 2 AktG obliegenden Maßnahmen in einer geeigneten Form getroffen hat
 - Beurteilung des Abschlussprüfers, ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann
 - bei allen börsennotierten AGs

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Bisher

- § 321 Abs. 1 HGB
 - Vorweg-Berichterstattung im Prüfungsbericht
 - ♦ Stellungnahme zum Lagebericht
 - ◆ insbes. Going-Concern-Prognose und
 - ◆ künftige Entwicklung des Unternehmens
 - ♦ bei der Prüfung festgestellte Mängel
 - ◆ Unrichtigkeiten oder
 - ◆ Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie
 - ◆ Tatsachen, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder
 - ◆ Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Geänderte gesetzliche Anforderungen

-9-

Bisher

- § 321 Abs. 2 HGB
 - Hauptteil des Prüfungsberichts
 - ◆ Feststellung der Übereinstimmung mit Gesetzen, Gesellschaftervertrag / Satzung
 - ◆ Buchführung und
 - ◆ die weiteren geprüften Unterlagen,
 - ◆ JA, KA, (Konzern-) Lagebericht
 - ◆ Mängel-Berichterstattung
 - ◆ Beanstandungen, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben
 - soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung ist
 - ◆ Feststellung der Vermittlung des true and fair view nach GoB oder sonstigen maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen
 - ◆ Darstellung, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Bisher

- § 321 Abs. 4 HGB
 - gesonderter Abschnitt des Prüfungsberichts
 - ♦ Ergebnisdarstellung zur Beurteilung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB i.V.m. § 91 Abs. 2 AktG
 - ♦ Darstellung der erforderlichen Maßnahmen zur Verbesserung des internen Überwachungssystems

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Bisher

- § 321 Abs. 5 HGB
 - Unterzeichnung des Prüfungsberichts durch den Abschlussprüfer
 - Vorlage des Berichts
 - ◆ an den Auftraggeber
 - ◆ gesetzliche Vertreter oder
 - ◆ Aufsichtsrat
 - ◆ Angebot an Vorstand zur Abgabe einer Stellungnahme vor der Vorlage an den Aufsichtsrat

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert
- § 321 Abs. 4a HGB n.F. angefügt
 - explizite Bestätigung im Prüfungsbericht durch den Abschlussprüfer, dass er vom geprüften Unternehmen / Konzern unabhängig ist

Bisher

- § 171 Abs. 1 S. 2 AktG
 - Teilnahme des Abschlussprüfers an den Bilanz-Sitzungen des AR / AR-Ausschusses
 - Berichterstattung an den AR über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung

Änderung durch BilMoG

- § 171 Abs. 1 S. 2 AktG n.F. geändert
 - Teilnahme des Abschlussprüfers an den Bilanz-Sitzungen des AR / Prüfungsausschusses
 - Berichterstattung an den AR / Prüfungsausschuss über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere
 - ♦ wesentliche Schwächen des
 - ◆ IKS und
 - ◆ RMS
 - ♦ bezogen auf den Rechnungslegungsprozess
 - ♦ Beeinträchtigung der Unabhängigkeit
 - ♦ Zusatzleistungen

Bisher

- § 334 Abs. 1 Nr. 3 - 5 HGB
 - Ordnungswidrigkeit aufgrund der Zuwiderhandlung als gesetzl. Vertreter oder AR bei
 - ♦ Aufstellung des (Konzern-) Lageberichts
 - ◆ falsche Inhaltsangaben
 - ♦ Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung einer Vorschrift des § 328 HGB
 - ◆ Form- oder Inhaltsfehler
- Ahndung
 - § 334 Abs. 3 HGB
 - ♦ Bußgeld bis zu TEUR 50
 - § 331 HGB
 - ♦ max. 3 Jahre Freiheitsstrafe bei unrichtiger Darstellung oder Verschleierung

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert
- bisherige Angaben nach § 289 Abs. 1 und 4 HGB ergänzt um die Angaben nach §§ 289 Abs. 5 und 289a HGB n.F.

Bisher

- § 335 Abs. 1 HGB
 - Ordnungswidrigkeit der gesetzl. Vertreter bei
 - ♦ fehlender Offenlegung des JA, KA, (Konzern-) Lagebericht und anderer Unterlagen der Rechnungslegung nach § 325 HGB
- Ahndung
 - § 335 Abs. 1 HGB
 - ♦ Bußgeld bis zu TEUR 25
 - § 331 HGB
 - ♦ max. 3 Jahre Freiheitsstrafe bei leichtfertiger oder vorsätzlicher Offenlegung eines unrichtig dargestellten JA, KA und (Konzern-) Lageberichts

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert

Bisher

- §§ 93 Abs. 1 u. 2, 116 S. 1 AktG
 - Maßstab für das Handeln des Vorstands / Aufsichtsrats (analog)
 - ♦ Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters
 - ♦ Exkulpation durch Annahme des Handelns zum Wohl der AG
 - ♦ Pflicht zur Wahrung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen
 - Schadenersatzpflicht bei Pflichtverletzung
 - ♦ Vorstands- / Aufsichtsratsmitglieder als Gesamtschuldner
 - Umkehr der Beweislast im Streitfall

Änderung durch BilMoG

- gilt unverändert



Bestandsaufnahme der vorhandenen Systemdokumentation

- Risikomanagementsystem (RMS)
- Risikofrüherkennungssystem (RFS)
- Internes Kontrollsystem (IKS)

Geforderte Beschreibung eines Ausschnitts des RMS im Lagebericht aufgrund von BilMoG

- öffentliche Berichterstattung über das RMS im Lagebericht
 - = Wiedergabe eines Ausschnitts aus der gesamten RMS-Dokumentation, der für externe Adressaten relevant ist
 - wesentliche Merkmale (Systembeschreibung)
 - beschränkt auf den Rechnungslegungsprozess
 - Darstellung der Struktur und der wesentlichen Organisations-, Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen zur Sicherstellung der bilanziell vollständigen und richtigen Erfassung, Aufbereitung, Würdigung und Darstellung in der externen Berichterstattung
 - ♦ keine Wiederholung der Risikobeschreibung aus anderen Teilen des Lageberichts, Zusammenfassung mit Risikobericht möglich
 - keine Einschätzung der Funktionsfähigkeit aus Sicht des Vorstands im Lagebericht erforderlich
 - ♦ abweichende HGB-Regelung im Vergleich zu SOX 302 und SOX 404
 - ♦ freiwillige Würdigung der Funktionsfähigkeit des RMS denkbar

zusätzliche Beurteilung des RMS anhand des Lageberichts durch den Abschlussprüfer

- Einklangsprüfung
 - kein Widerspruch in der Darstellung zu den Feststellungen des Abschlussprüfers aus der Prüfung
 - ♦ des Jahresabschlusses
 - ♦ des RMS / IKS
 - ♦ des RFS ?
- True-and-Fair-View-Prüfung
 - Form und Detaillierungsgrad geeignet, so dass sich ein Dritter (Aktionär, Überwachungsorgane) ein Bild vom rechnungslegungsbezogenen RMS des Konzerns / Unternehmens machen kann ?
 - keine explizite Einschätzung der Funktionsfähigkeit des RMS aus Sicht des Abschlussprüfers erforderlich
 - ♦ abweichende HGB-Regelung im Vergleich zu SOX 404
 - noch unklar
 - ♦ ob Pflicht zur Funktionsprüfung des RMS, wenn der Vorstand im Lagebericht freiwillig eine Erklärung zur Funktionsfähigkeit des RMS abgibt

Instrumente zur Erfüllung des RFS gem. § 91 Abs. 2 AktG

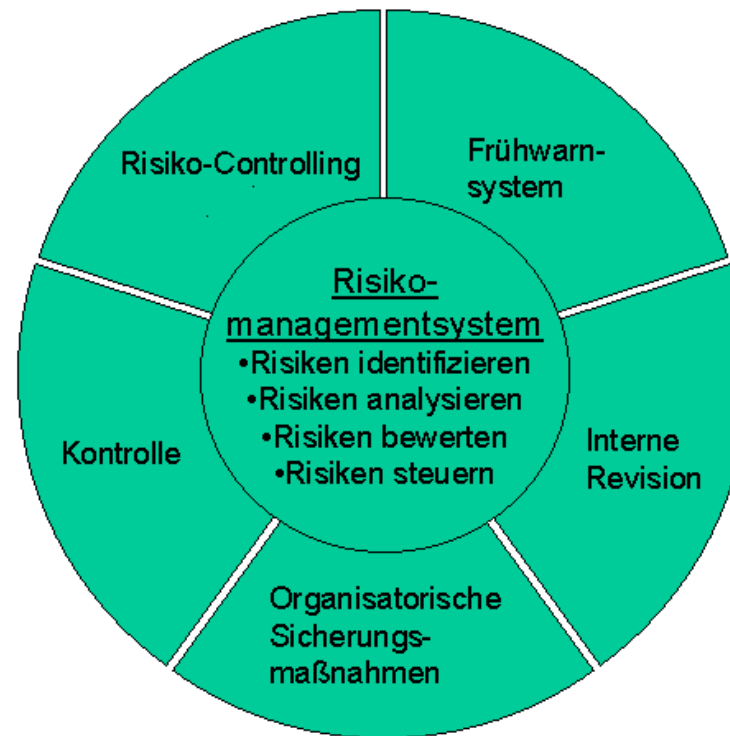
Risikomanagementsystem (RMS)

- erkennt, analysiert und steuert alle Unternehmensrisiken
- Internes Überwachungssystem
 - Interne Revision
 - Organisatorische Sicherungsmaßnahmen
 - Kontrolle
- Risiko-Controlling
- Frühwarnsystem

Zweck § 91 Abs. 2 AktG:

*Gewährleistung Going Concern
durch das Risikofrüherkennungssystem (RFS)*

*= Früherkennung und Kommunikation
bestandsgefährdender Entwicklungen*



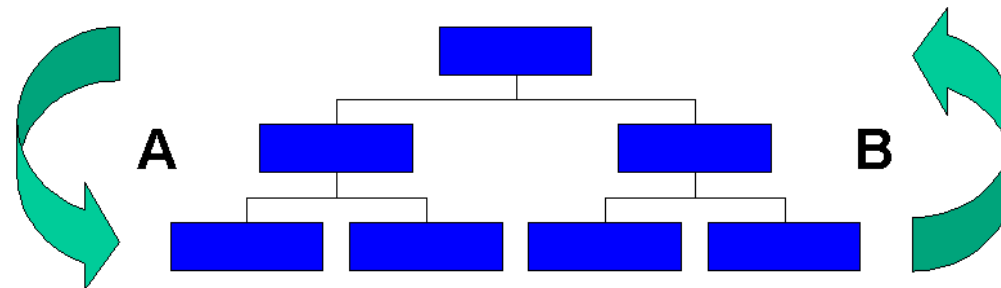
Quelle: Lück, Wolfgang
in: Der Betrieb 39/1998

WARTH & KLEIN
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT

Risikoidentifikation

- Feststellung der Risikofelder im Unternehmen durch die Geschäftsleitung
- Identifizierung der Risiken entlang der Wertschöpfungskette des Unternehmens durch die Process Owner

A:	Feststellung der Risikofelder	<u>Top down</u>
B:	Identifizierung der Risiken	<u>Bottom up</u>

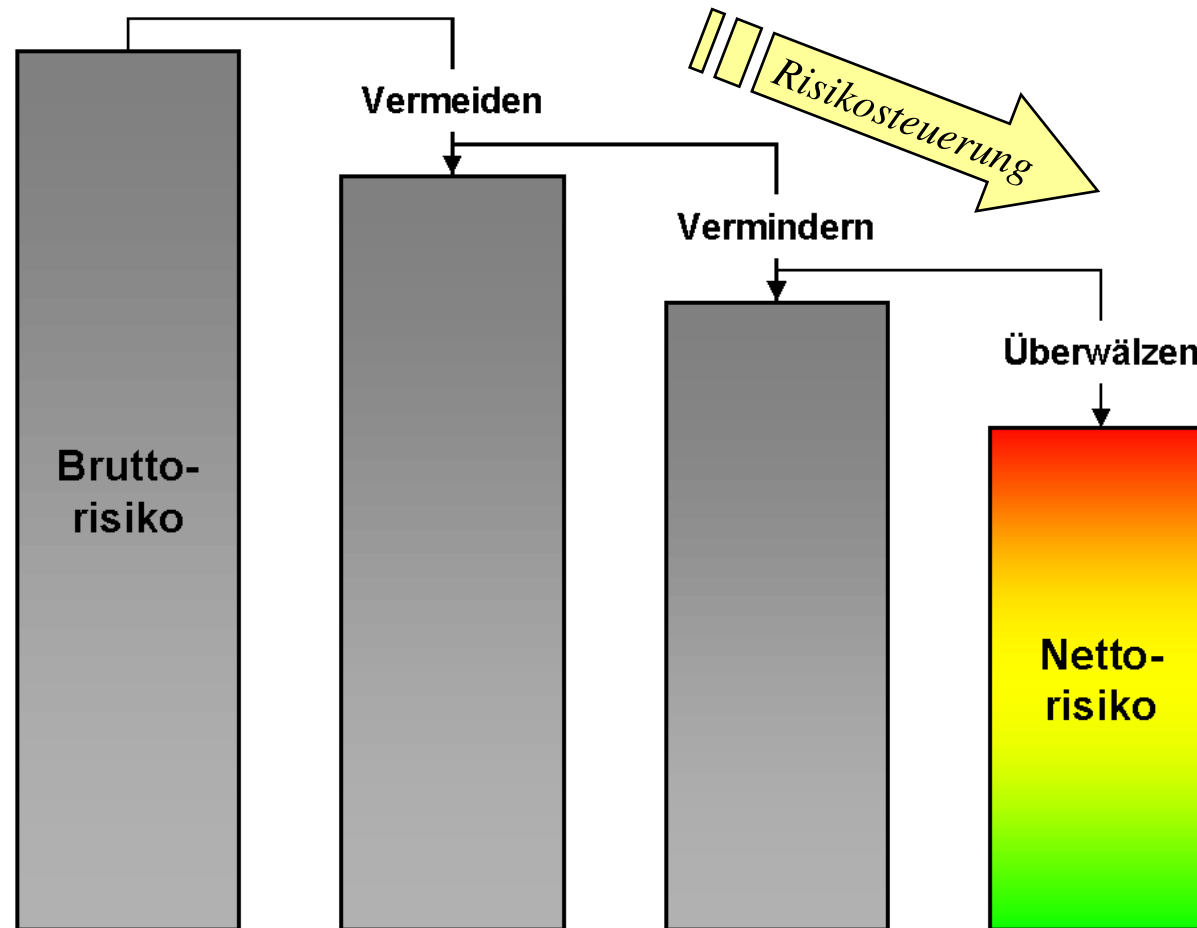


Risikofelder

*sämtliche
Bereiche des
Unternehmens und
seines Umfelds
kommen in Frage*

Strategische Risiken			
Umfeld	Ressourcen	Planung	
Finanzrisiken			
Liquidität	Risiko Forderungsausfall	Marktpreisrisiko	
		Zinsänderungsrisiko	Währungsrisiko / Derivate
Rechtliche Risiken			
Vertragsrecht	Umweltrecht	Arbeits- und Sozialrecht	
Steuerrecht	Patent- und Lizenzrecht	Wettbewerbsrecht	
Gewerberecht	Vergaberecht	Internat. Recht	
IT-Risiken			
Management			
Managementverhalten	Controlling / Frühwarnung	Internes Überwachungssystem	Organisation
FuE			
Personalbereich			
Absatz / Vertrieb			
Verkaufsabwicklung	Logistik	Marketing	
Einkauf / Beschaffung			
Einkaufsabwicklung	Materialmanagement		
Produktion			

Risikoanalyse

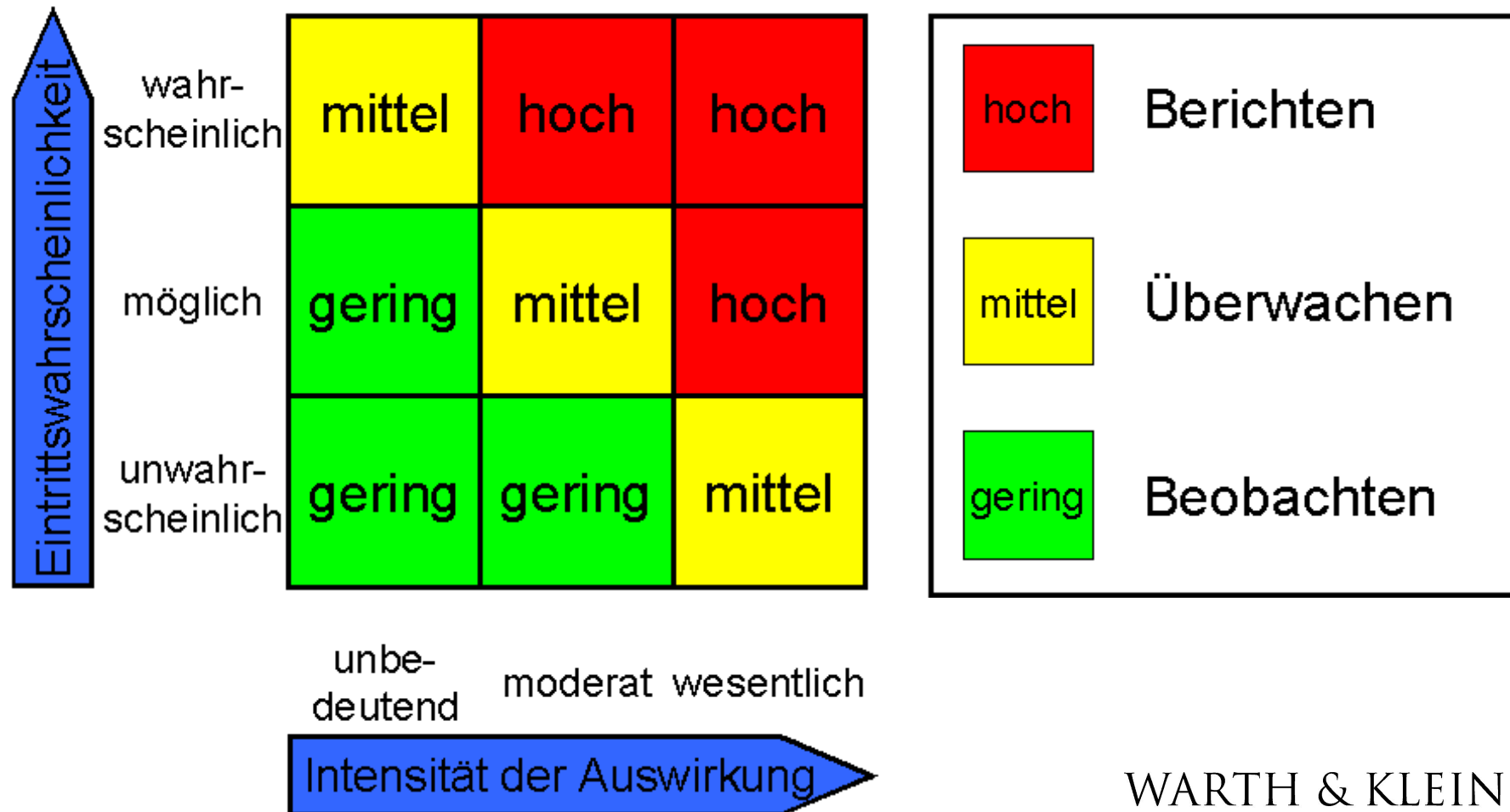


Nach Gegenüberstellung der Risiken und der ergriffenen Maßnahmen zur Risikobewältigung verbleiben die Restrisiken, die vom Management akzeptiert werden.

Risikobewertung

Zweck:

*Systematisierung der erkannten Risiken
in einer Risikomatrix*



Risikokommunikation

Berichterstattung an den Vorstand unter Umgehung der institutionalisierten Berichtswege bei plötzlich auftretenden Risiken mit Bestandsgefährdung oder mit wesentlicher Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

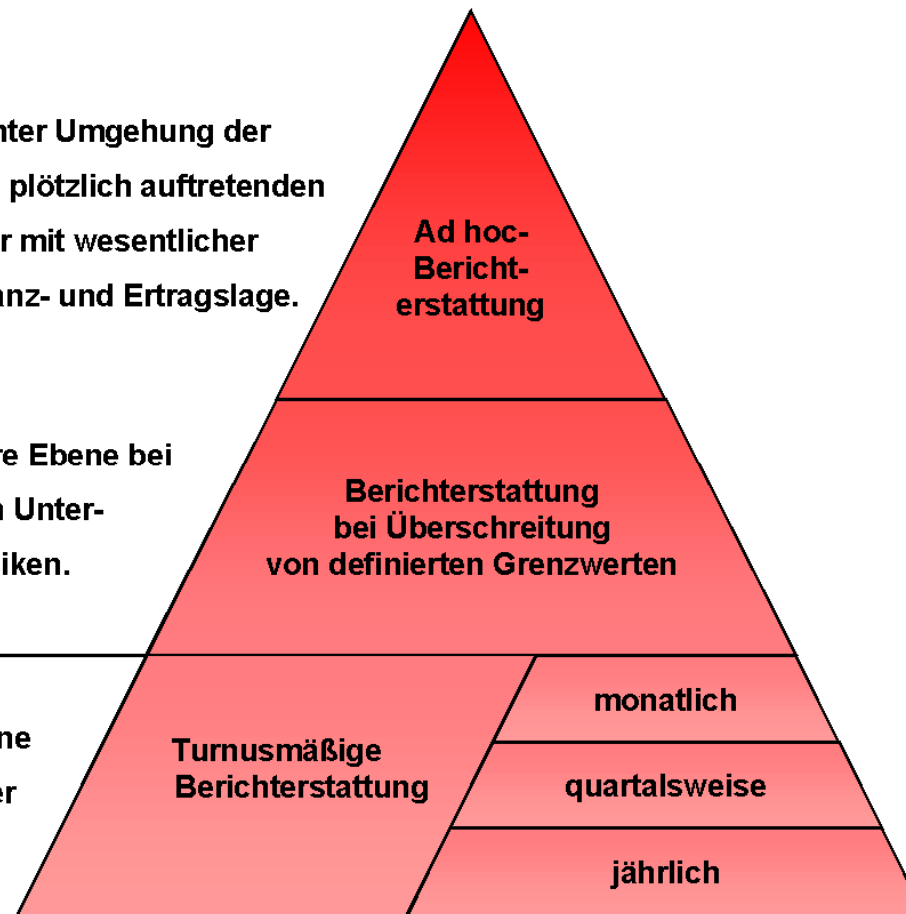
Ad hoc-Berichterstattung

Berichterstattung an die nächsthöhere Ebene bei wesentlichen, nicht auf der jeweiligen Unternehmensebene zu bewältigenden Risiken.

Berichterstattung bei Überschreitung von definierten Grenzwerten

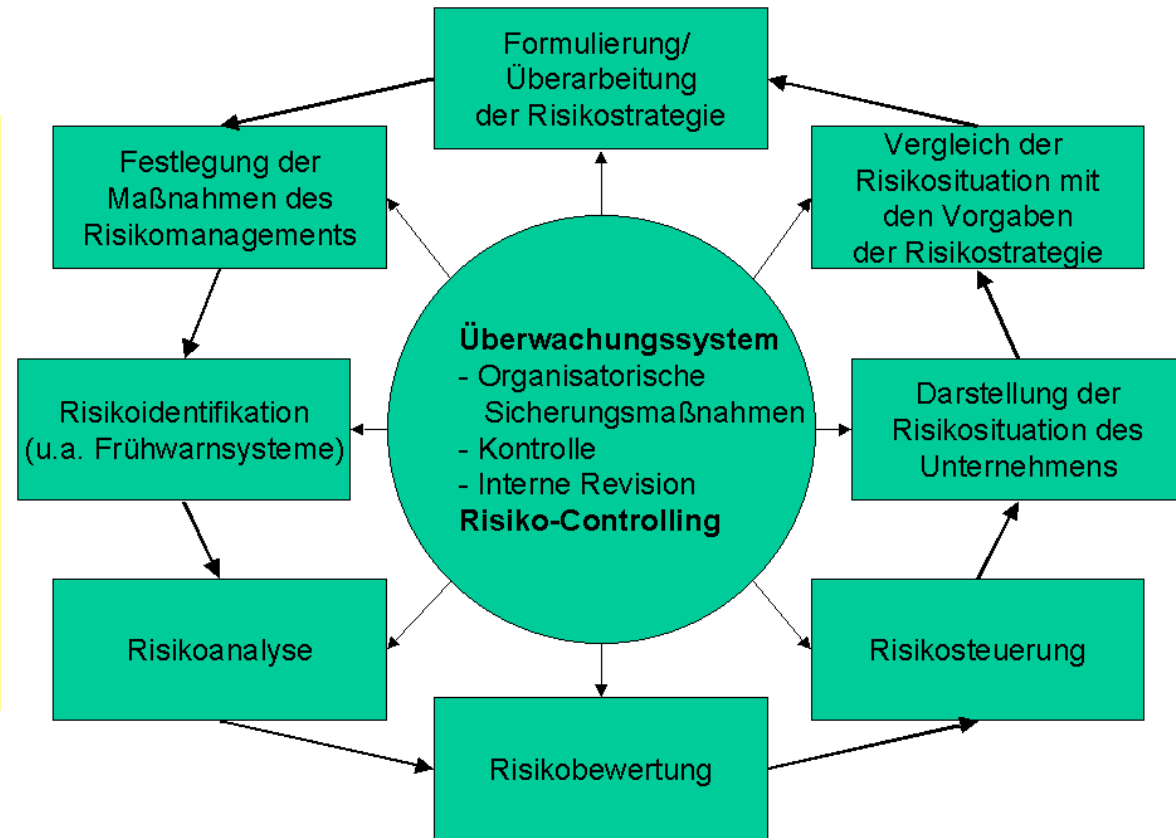
Wesentlichkeitsgrenze

Auf der jeweiligen Unternehmensebene zu bewältigende Risiken unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze.



Risikomanagement als permanenter Prozess (Regelkreislauf)

Prozess der Risiko-Identifikation, -Analyse, -Bewertung, -Steuerung und -Überwachung wird wiederholt durchlaufen, um geänderte Rahmenbedingungen intern und im Unternehmensumfeld zu berücksichtigen.



Quelle: Lück, Wolfgang
in: Der Betrieb 39/1998

WARTH & KLEIN
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT

Abgrenzung Prüfungsgegenstand RFS

- Risiko-Identifikation
- Risiko-Analyse
- Risiko-Bewertung
- Risiko-Kommunikation

*Prüfungsgegenstand
gem. § 91 Abs. 2 AktG*

- *Maßnahmen der Risikofrüherkennung
(Teilaspekt des gesamten RMS) und*
- *Überwachung der Einhaltung der
Maßnahmen*

- Reaktion des Vorstands
= Risikosteuerung

*nicht Gegenstand der Prüfung des RFS
(IDW PS 340)*

Fazit:

*Die Prüfung des RMS gem. § 91 Abs. 2 AktG ist auf andere
Maßnahmen fokussiert als die IKS-Prüfung im Rahmen der
Jahresabschlussprüfung.*

*Überschneidungen in den Risikofeldern sind erkennbar,
da akzeptierte Risiken unabhängig von der Bestandsgefährdung
kontrolliert werden müssen, um im Jahresabschluss und
Lagebericht angemessen dargestellt werden zu können.*

*Kommunikation bestands-
gefährdender Risiken aus allen
Risikofeldern*

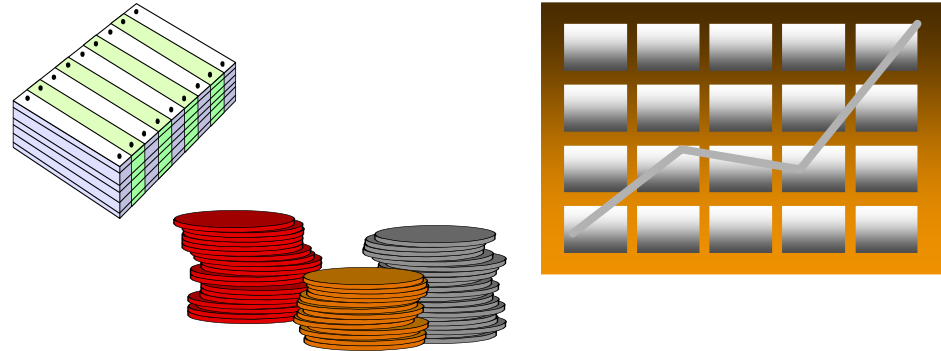
versus

*Kontrollen zu Fehlerrisiken in
der externen
Finanzberichterstattung*

AN
NGSGESSELLSCHAFT

Feststellung der getroffenen Maßnahmen und Beurteilung der Eignung und Wirksamkeit

- Risikoidentifikation
 - Risikodefinitionen
 - Risikobewusstsein
- Risikoanalyse und -bewertung
 - Eintrittswahrscheinlichkeit
 - Intensität der Auswirkung
- Risikokommunikation
 - Berichtswesen
- Überwachungssystem
 - integrierte Kontrollen
 - vorgesehene Prüfungstätigkeit der internen Revision



Risikofrüherkennungssystem nach § 91 Abs. 2 AktG

*Maßnahmen = zweckentsprechend ?
d.h. geeignet, Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden,
frühzeitig zu erkennen ?*

*Überwachungsmaßnahmen = ausreichend,
um die Funktionsfähigkeit des Systems zu
gewährleisten ?*

*Maßnahmen = während des gesamten
zu prüfenden Zeitraums eingehalten ?*

Voraussetzung für die Prüfung des RMS für Zwecke des § 91 Abs. 2 AktG

- Prüfungsbereitschaft des Unternehmens
 - Vorlage einer Dokumentation der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG
 - Auswertung der vorgelegten Dokumentation, ob sie für die Prüfung des RFS geeignet ist
- übliche Dokumentation in Form eines Risikohandbuchs
 - Aussagen zur Bedeutung der frühzeitigen Erkennung von Risiken
 - Definition von Risikofeldern, die zu bestandsgefährdenden Entwicklungen führen können
 - Grundsätze für die Risikoerkennung und Risikoanalyse sowie Risikokommunikation, insbesondere über die Feststellung und Reaktion auf Veränderungen im Zeitablauf
 - Festlegung von Verantwortlichkeiten und Aufgaben für Risikoerkennung, -analyse und -kommunikation
 - Regelungen zur Berichterstattung über erkannte und nicht bewältigte Risiken an die zuständige Stelle (z.B. nächsthöhere Hierarchiestufe) sowie zur Risikoverfolgung
 - Zusammenstellung der wesentlichen integrierten Kontrollen und der Aufgaben der internen Revision
 - Art u. Umfang der Dokumentation abhängig von Größe / Komplexität des Unternehmens

Ergo:

Das Risikohandbuch beschreibt nicht das gesamte RMS, insbesondere nicht die wesentlichen Kontrollen zu Fehlerrisiken in der externen Finanzberichterstattung.

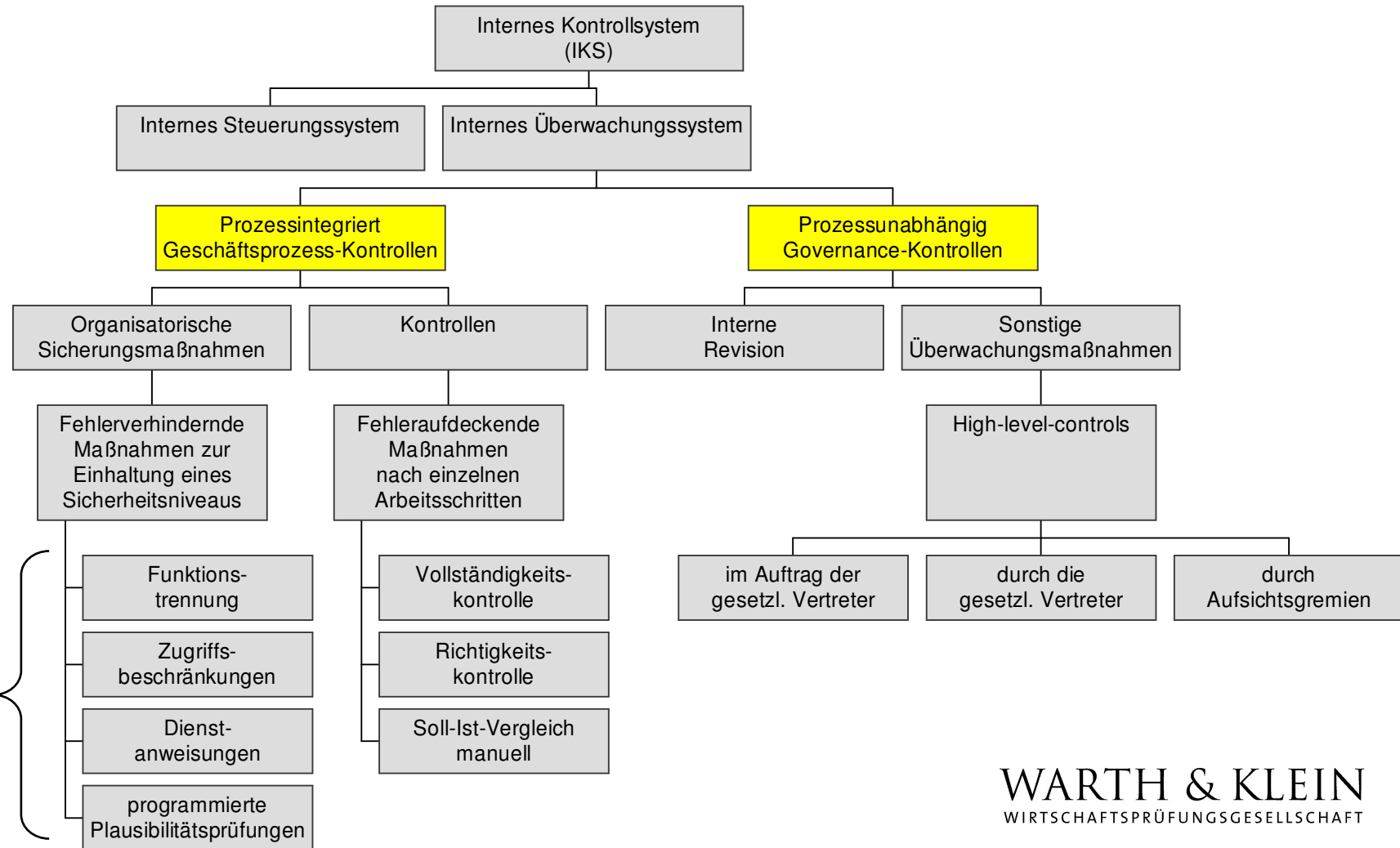
Internes Kontrollsystem (IKS)

- Definition IKS gem. IDW PS 261 Tz. 19 und Tz. 20 (COSO I)
 - die von dem Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen), die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements
 - ♦ zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit,
 - ♦ zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
 - ♦ zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften
 - Regelungen zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten (internes Steuerungssystem) und Regelungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen (internes Überwachungssystem)
 - ♦ gesteuerte und überwachte Kontrollrisiken des IKS überschneiden sich zum Teil mit den Risiken, die durch das RMS im Rahmen der Früherkennung überwacht werden

Ergo:

$RMS = IKS + RFS$

Regelungsbereiche des IKS



Bei-
spiele

Kontrollziele des IKS

- rechnungslegungsbezogene Kontrollziele
 - Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung
 - ◆ Genehmigung
 - ◆ Vollständigkeit und Richtigkeit
 - ◆ zeitnahe Erfassung
 - ◆ Integrität / Übereinstimmung zwischen Systemen
 - ◆ Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften
 - ◆ Ansatz
 - ◆ Bewertung
 - ◆ Ausweis, Anhang, Lagebericht
 - ◆ IT-Sicherheit
- andere Kontrollziele
 - Sicherung der Wirksamkeit der Umsetzung von Management-Entscheidungen
 - ◆ Genehmigung
 - ◆ Einhaltung der Geschäftspolitik
 - Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
 - ◆ Schutz des Vermögens
 - ◆ Verhinderung von Vermögensschädigungen
 - ◆ Aufdeckung von Vermögensschädigungen
 - Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen sonstigen Gesetze

Ziele in der Rechnungslegung / Prüfungsziele

- Existenz
 - der Vermögensgegenstände oder Schulden zu einem bestimmten Zeitpunkt
- wirtschaftliches Eigentum
 - Vermögensgegenstände oder die bestehenden Verpflichtungen sind zu einem bestimmten Zeitpunkt zutreffend zugeordnet
- Cut-off / richtige Periodenzuordnung
 - Erfassung der Geschäftsvorfälle erst nach deren tatsächlichem Eintritt
 - zeitliche Abgrenzung von Ein- und Auszahlungen
- Vollständigkeit der Erfassung der
 - Vermögensgegenstände und Schulden
 - Geschäftsvorfälle
 - geforderten Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht
- Richtigkeit der Bewertung
 - der Vermögensgegenstände und Schulden
 - der Geschäftsvorfälle und Ereignisse
- Ausweis
 - Darstellung und Berichterstattung entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen
- Einhaltung der GoB / GoBS
 - Vollständigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
 - Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
 - Zeitgerechtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
 - Ordnung (§ 239 Abs. 2 HGB)
 - Nachvollziehbarkeit (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB)
 - Unveränderlichkeit (§ 239 Abs. 3 HGB)
 - Aufbewahrung (§ 257 HGB, § 147 AO)
 - Sicherheit der für die Rechnungslegung relevanten Systeme und Daten

Umfang der Prüfung des IKS im Rahmen der Jahresabschlussprüfung

- in Abhängigkeit vom risikoorientierten Prüfungsansatz
 - Prüfungsziele bzw. Fehlerrisiken in der externen Finanzberichterstattung
 - Art und Umfang der Prüfungshandlungen
- Erhebung und Aufbauprüfung zum IKS
 - Governance-Kontrollen
 - Kontrollen in wesentlichen Geschäftsprozessen
 - anhand der IKS-Dokumentation, Befragung und Beobachtung
- Funktionsprüfung zum IKS
 - nur für Schlüsselkontrollen in wesentlichen Geschäftsprozessen mit Bezug zu kritischen Prüfungszielen, wenn der Abschlussprüfer sich auf diese Kontrollen im Rahmen der risikoorientierten Prüfungsplanung verlassen will
 - für Programmkontrollen und IT-Governance-Kontrollen in Geschäftsprozessen, die stark IT-gestützt abgewickelt werden und nicht ausschließlich durch Einzelfallprüfung und analytische Prüfungen beurteilt werden können
 - für ausgewählte Governance-Kontrollen (nicht ITGC)
- Berichterstattung an Vorstand und Aufsichtsrat
 - reine Mängelberichterstattung im Rahmen der Prüfung (siehe Abschnitt „Konsequenzen“)

Umfang der Beurteilung der Internen Revision im Rahmen der Jahresabschlussprüfung -1-

- in Abhängigkeit vom risikoorientierten Prüfungsansatz beschränkt
 - auf bestimmte Prüffelder (alle Unternehmen)
 - auf die Beurteilung der Überwachungsfunktion (§ 91 Abs. 2 AktG)
- indirekte Erkennbarkeit der Qualität der internen Revision über den Prüfungsbericht anhand der Ausführungen zur Verwertung der Feststellungen der Internen Revision
 - Voraussetzungen
 - ♦ Interne Revision wird als wirksam eingeschätzt
 - ♦ Verwertungsmöglichkeit wird bei der Prüfungsplanung genutzt
 - Beurteilungskriterien gem. IDW PS 321
 - ♦ Weisungsunabhängigkeit und Prozessunabhängigkeit
 - ♦ Revisionsplan und Umsetzungsstatus der Empfehlungen der Internen Revision
 - ♦ fachliche Kompetenz (Qualifikation, Berufserfahrung, Teamzusammensetzung)
 - ♦ Einhaltung anerkannter Revisionsstandards zur Prüfungsplanung, Durchführung, Qualitätssicherung und Dokumentation

Umfang der Beurteilung der Internen Revision im Rahmen der Jahresabschlussprüfung -2-

- anerkannte Revisionsstandards
 - Code of Ethics und Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs FL (<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>)
 - IIR Revision Standards des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (IIR) (<http://www.diir.de/downloads/allgemeine-downloads/>)
- explizite Beurteilung der Funktionsfähigkeit der internen Revision durch den Abschlussprüfer nur in regulierten Branchen
 - § 25a Abs. 1 KWG
 - ♦ 2. MaRisk-Novelle der BaFin, Entwurf vom 16.02.2009
 - ♦ AT 4.4 Interne Revision
 - ♦ BT 2 Besondere Anforderungen an die Ausgestaltung der Internen Revision
 - § 53 HGrG
IDW PS 720, Fragenkreis 6: Interne Revision

Dokumentation des IKS

- Art und Umfang der Dokumentation abhängig von Größe und Komplexität des Unternehmens
- historisch gewachsen
- in der Regel nicht zentral, sondern dezentral in den Fachabteilungen
 - Organigramm, Vertretungsregeln
 - Arbeitsplatzbeschreibungen
 - Unterschriften- / Genehmigungsregeln
 - Organisations- und Benutzerhandbücher, Richtlinien, Arbeitsanweisungen, Formularwesen
 - Risikohandbuch
 - Standard-Reporting am Monatsende, Kennzahlen-Reporting turnusmäßig und ad-hoc
 - Berichte der Internen Revision zu Aufbau- und Funktionsprüfungen des IKS und anderen Themen
- Kontrollziele, Ziele in der Rechnungslegung und Bezug zur externen Finanzberichterstattung meist nicht systematisch erfasst
- öfters nicht auf aktuellem Stand
 - praktizierte Kontrollen sind nicht oder anders als durchgeführt beschrieben
- Durchführung der Kontrolle oder Wahrnehmung der Überwachungsfunktion ist für Dritte mangels Dokumentation teilweise nicht nachvollziehbar

Ergo:

Aus der vorhandenen IKS-Dokumentation lässt sich die für den Lagebericht notwendige Beschreibung der wesentlichen Merkmale des RMS / IKS nicht ohne weiteres ableiten.

Dokumentation der Beurteilung der Wirksamkeit der Internen Revision

- Beurteilung durch die Unternehmensleitung selbst
- Beurteilung durch den Abschlussprüfer (Zusatzprüfungsauftrag oder bei regulierter Branche)
- Ergebnisse der Teilnahme der Internen Revision am Quality Assessment (QA)
 - periodische Selbstbeurteilungen, Kundenbefragungen, Benchmarking
 - Zertifizierung durch externe, beim IIR registrierte Prüfer
 - ♦ international seit 2002 gemäß IIA 1300 / 1312 alle 5 Jahre gefordert
 - ♦ Zertifizierung der Internen Revision gemäß IIR Revisionsstandard Nr. 3 „Qualitätsmanagement in der Internen Revision“
 - ♦ Prüfungsbericht zum Quality Assessment und auf Wunsch zusätzlich Ausstellung einer Urkunde
 - ♦ Berichtsempfänger
 - ◆ Vorstand, Aufsichtsrat / Prüfungsausschuss, Abschlussprüfer

Ergo:

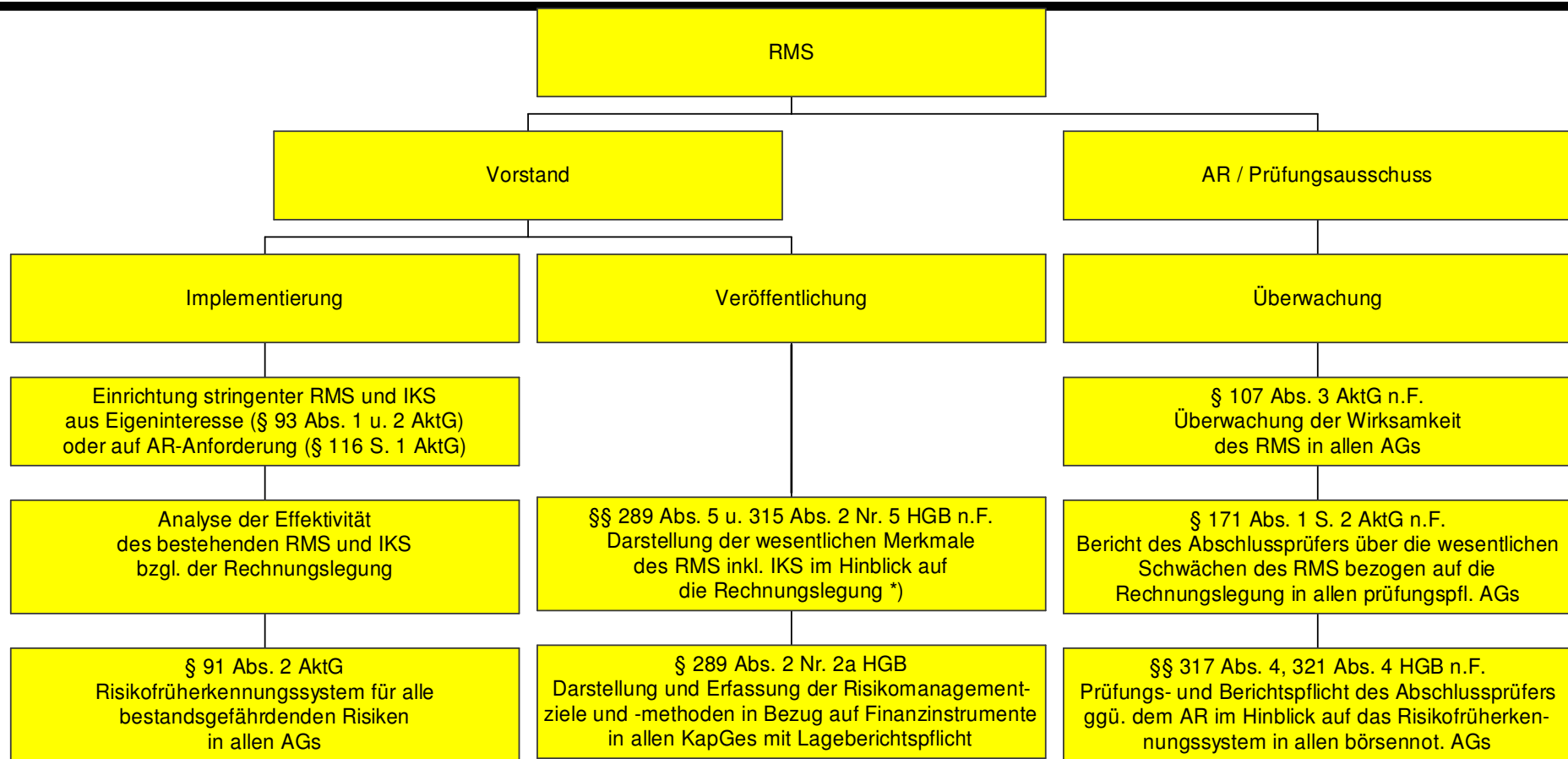
Die Beurteilung der Wirksamkeit der Internen Revision liegt nicht immer in einer Form vor, die für die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion geeignet ist.



Konsequenzen

- Verantwortliche
- Folgen unzureichender RMS-/IKS-Dokumentation
- Handlungsbedarf

Verantwortliche für das RMS - Überblick



*) nur bei kapitalmarktorientierten Unternehmen

Quelle:

in Anlehnung an Melcher / Mattheus in Der Betrieb, Beilage 1 zu Heft 7 v. 15.02.2008, Seite 52 ff., Abb. 1

- Bei fehlender Dokumentation zum RMS oder bei fehlender Eignung der Dokumentation
 - Nachdokumentation durch das Unternehmen erforderlich
 - ♦ Abschluss vor Beginn der Prüfungshandlungen
 - andernfalls, nur bei börsennotierten AGs:
Erhebung der Maßnahmen durch den Abschlussprüfer, da in jedem Fall eine Beurteilung des Risikofrüherkennungssystems (RFS) zu erfolgen hat (Aufbau- und Funktionsprüfung)
 - ♦ keine Darstellung des RFS im Prüfungsbericht, da kein detailliertes Organisationsgutachten zu erstellen ist
 - ♦ Hinweis im Prüfungsbericht auf die fehlende Dokumentation des RFS
 - andernfalls, bei anderen Kapitalgesellschaften
 - ♦ Erhebung und Aufbauprüfung des IKS zur Risikobeurteilung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
 - andernfalls, nur bei Nutzung von Finanzinstrumenten:
Erhebung der Ziele und Methoden des Risikomanagements zu Finanzinstrumenten durch den Abschlussprüfer, da in jedem Fall eine Einklangsprüfung und Prüfung des True and Fair Views des Lageberichts erfolgen muss
 - keine Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk

- Mängel in der Eignung der getroffenen Maßnahmen oder Überwachungsmängel
 - nur bei börsennotierten AGs
 - ♦ Hinweis im Prüfungsbericht, falls Maßnahmen erforderlich sind, um das Risikofrüherkennungssystem zu verbessern
 - ♦ Benennung der Verbesserungsbereiche
 - ♦ keine Aufzählung konkreter Verbesserungsvorschläge erforderlich
 - Hinweis im Prüfungsbericht auf wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen IKS und unverzügliche Information an das Management (ggf. in Form des Management Letters)
 - ♦ seit 1998 berufsständische Praxis, siehe IDW PS 261
 - Berichterstattung an den Aufsichtsrat / Prüfungsausschuss über wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen IKS und RMS
 - keine Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk

- bei fehlendem RMS
 - falls kein RMS existiert (generell oder auch nur nicht zu Finanzinstrumenten) und eine Pflicht zur Erstellung des Lageberichts besteht
 - ♦ zwingende Angabe im Lagebericht, dass das RMS fehlt
 - ◆ nur bei kapitalmarktorientierten Unternehmen
 - ◆ keine Begründung für das Fehlen erforderlich
 - ♦ Hinweis im Prüfungsbericht auf das Fehlen des RMS
 - ♦ Hinweis auf wesentlichen Verstoß des Vorstands gegen § 91 Abs. 2 AktG bei allen börsennotierten AGs im Rahmen der Berichterstattung nach § 321 Abs. 4 HGB
 - ♦ Hinweis auf sonstige Unregelmäßigkeiten wegen des Verstoßes des Vorstands gegen § 91 Abs. 2 AktG bei nicht börsennotierten AGs
 - keine Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk

- Haftung des Vorstands für eventuell aus fehlendem RMS entstehende Schäden
 - § 93 Abs. 2 AktG
 - ♦ ggf. Anfechtbarkeit der Entlastung des Vorstands
 - ◆ Ein Entlastungsbeschluss ist dann anfechtbar, wenn Gegenstand der Entlastung ein Verhalten ist, das eindeutig einen schwerwiegenden Gesetzes- oder Satzungsverstoß darstellt.
 - ◆ „Ein wesentlicher Gesetzesverstoß ist jedenfalls in der unterbliebenen Dokumentation eines Risikofrüherkennungssystems zu sehen.“
(LG München I 5. Kammer für Handelssachen, Urteil v. 05.04.2007, Aktenzeichen: 5HK O 15964/06, 5 HKO 15964/06)
- Haftung des Aufsichtsrats / Prüfungsausschusses
 - § 116 S. 1 AktG
 - fehlendes RMS oder undokumentiertes RMS beeinträchtigt die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion
 - Haftung für eventuell entstehende Schäden aus mangelhafter Überwachung des Vorstands

Feststellung des Handlungsbedarfs bzgl. der RMS- und IKS-Dokumentation

- Prüfung, ob die Verzahnung zwischen RMS und IKS gegeben ist bzw. wie sie in der Dokumentation hergestellt werden kann
 - Identifikation der für die Beschreibung wesentlichen Merkmale für das rechnungslegungsbezogene RMS inkl. IKS
 - ♦ Doppelter Top-Down-Ansatz ausgehend von
 - ♦ der externen Finanzberichterstattung und
 - ♦ den einzeln oder zusammen wesentlichen bestandsgefährdenden Risiken
 - Feststellung der Überschneidung der Kontrollmaßnahmen im RMS zu den Kontrollmaßnahmen des rechnungslegungsbezogenen IKS
 - Aufbau einer mehrdimensionalen Dokumentation (frei gestaltbar)
z.B. in Form von Kontrollmatrizen für Geschäftsprozesse

*bestands-
gefährdende
Risiken*

andere Risiken

Kontrollmaßnahmen

Kontrollziele

*Ziele der
Rechnungslegung,
Prüfungsziele*

*Bilanz-, GuV-Pos.
Anhangsangaben
Lagebericht
Geschäftsbericht
Ad-hoc-Mitteilungen*

Feststellung des Handlungsbedarfs bzgl. der RMS-Berichterstattung an den Aufsichtsrat

Systematisierung der RMS- / IKS-Berichterstattung an den Aufsichtsrat / Prüfungsausschuss

- Bericht des Vorstands zum Status quo des Systems
 - Überblick über die wesentlichen Merkmale des IKS und des RMS
 - ♦ Risikofelder, „Wesentlichkeitsgrenzen
 - ♦ wer, was, wie, wann
 - ♦ Regel- und Überwachungsprozess im Sinne eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses
 - Einschätzung des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit
 - ♦ des RMS / IKS
 - ♦ der Internen Revision
 - Überblick über wesentliche Schwächen und eingeleitete Maßnahmen
- Follow-up-Berichterstattung im Folgejahr / ggf. unterjährig
 - Änderungen an den Merkmalen des IKS und des RMS
 - Fortschritt / Status der eingeleiteten Maßnahmen zur Verbesserung des IKS / RMS
 - Aktualisierung der Einschätzung des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit
 - ♦ des RMS / IKS
 - ♦ der Internen Revision
 - Überblick über wesentliche Schwächen und eingeleitete Maßnahmen

Feststellung des Handlungsbedarfs bzgl. der öffentlichen Bekanntmachung -1-

- Lagebericht aller kapitalmarktorientierten Unternehmen
 - Textvorschlag zur Darstellung der wesentlichen Merkmale des rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems
 - ♦ Abgleich mit der Risikoberichterstattung, um doppelte Darstellungen zu vermeiden
 - ♦ Zusammenfassung mit dem Risikobericht möglich

Feststellung des Handlungsbedarfs bzgl. der öffentlichen Bekanntmachung -2-

- für börsennotierte AGs und bestimmte andere kapitalmarkt-orientierte AGs
 - Statement zum Corporate-Governance-Kodex (§ 161 Abs. 1 AktG)
 - ♦ Überprüfung der bisherigen Abweichungen davon
 - ♦ Diskussion der Begründung der Abweichungen, die weiterhin bestehen
 - ♦ Maßnahmen zur Sicherstellung der dauerhaften Veröffentlichung auf der Webseite
 - Erklärung zur Unternehmensführung
 - ♦ Entscheidung, über welche relevanten Unternehmensführungspraktiken über die Erklärung nach § 161 Abs. 1 AktG hinaus noch zu berichten ist
 - ♦ Abstimmung der Darstellung der Arbeitsweise der Organe und der Ausschüsse im Vorstand und im Aufsichtsrat
 - ◆ zusätzlich Angabe der Zusammensetzung der Ausschüsse
 - ◆ Diskussion über Vor- und Nachteile eines Prüfungsausschusses im Aufsichtsrat
 - ♦ Entscheidung über Platzierung im Lagebericht oder auf der Webseite

Ihre Ansprechpartner

- Wir bieten Ihnen projektbegleitend unsere Prüfungs- und Beratungsleistungen an
 - Unterstützung beim Aufbau einer RMS- / IKS-Dokumentation
 - ♦ mit Bezug zur externen Finanzberichterstattung sowie
 - ♦ Einbeziehung der Kontrollen zur Sicherheit der Rechnungslegungsdaten und -systeme
 - Unterstützung und / oder Durchführung der Internen Revision bei Funktionsprüfungen zur Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen IKS
 - Beurteilung der Angemessenheit der RMS- / IKS-Dokumentation
 - Beurteilung der Qualität der Internen Revision



WP StB Dagmar Neuroth
Associate Partner
Systemprüfung • Beratung • IT-Audit

Tel. 02 11 / 95 24 – 785



WP StB Rolf Rombock
Associate Partner

Tel. 02 11 / 95 24 – 780

WARTH & KLEIN
WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT