

Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung (AKEU) / Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Köln

Anforderungen an die Überwachungsaufgaben von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG i. d. F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

I. Einleitung

Das im April 2009 verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird neben weitgehenden Änderungen im Bereich der Bilanzierung u. a. Regelungen hinsichtlich der Zusammensetzung und der Aufgaben von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss enthalten. Während die geplanten Reformen im Bereich der Rechnungslegung seit Veröffentlichung des Referentenentwurfs in der Literatur intensiv diskutiert werden¹, herrscht vielerorts noch Unklarheit über die praktischen Konsequenzen in den letztgenannten Bereichen der Corporate Governance. Dies trifft insbesondere auf § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG zu, mit dem der deutsche Gesetzgeber Art. 41 Abs. 2 der 8. EU-RL in das Aktiengesetz umgesetzt hat². Danach wird die Möglichkeit, aus der Mitte des Aufsichtsrats einen Prüfungsausschuss einzurichten³, nunmehr erstmals explizit im Gesetz selbst verankert⁴. Die Neuregelung ist (anders als § 100 Abs. 5 AktG n. F.) nicht auf kapitalmarktorientierte Gesellschaften beschränkt, sondern gilt für alle Aktiengesellschaften (und KGaA). Der Prüfungsausschuss befasst sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und

des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen.

Der Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung (AKEU) und der Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. haben sich auf Basis von § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG mit den Anforderungen an die Tätigkeit von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss⁵ im Bereich der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems auseinandergesetzt⁶. Die nachfolgend in Thesenform präsentierten Ergebnisse spiegeln die Ansichten der überwiegenderen Mehrheit der Arbeitskreismitglieder wider.

II. Thesen zur Bedeutung von § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG für die Unternehmenspraxis

These 1: Die Vorschriften des BilMoG erweitern nicht die im AktG kodifizierten Pflichten von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss. Vielmehr konkretisieren und betonen sie diese.

Der Gesetzgeber nennt in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG Aufgabenbereiche, die der Aufsichtsrat dem Prüfungsausschuss übertragen kann. Dadurch werden diese Aufgaben im Umkehrschluss gleichzeitig als originäre Pflichten des Aufsichtsrats gesetzlich explizit kodifiziert⁷. Es stellt sich die Frage, inwiefern § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG damit die Pflichten von Aufsichtsräten materiell erweitert.

Die Einführung und Ausgestaltung einer internen Revision sowie eines angemessenen internen Kontrollsystems und eines Risikomanagementsystems stellen nach Auffassung der Arbeitskreise eine Konkretisierung der heutigen allgemeinen Leitungs- und Sorgfaltspflicht des Vorstands nach § 76 Abs. 1 i. V. mit § 93

Dem **Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung** gehören an: Prof. Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge, Universität Münster, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser, Ludwig-Maximilians-Universität München, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Walther Busse von Colbe, Ruhr-Universität Bochum, Prof. Dr. Dres. h.c. Adolf Gerhard Coenenberg, Universität Augsburg, Josef Dinger, Fresenius Medical Care AG, Rolf Funk, Bayer AG, Karl Gadesmann, Volkswagen AG, Henning Gebhardt, DWS Investment GmbH, Prof. Dr. Axel Haller, Universität Regensburg, Prof. Dr. Sven Hayn, Ernst & Young AG, Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Universität zu Köln, Dr. Heinz Hermann Hense, ThyssenKrupp AG, Dr. Christoph Hütten, SAP AG, Guido Kerkhoff, Deutsche Telekom AG, Dr. Harald Köster, Henkel KGaA, Robert Köthner, Daimler AG, Peter Mißler, Deutsche Post DHL, Prof. Dr. Bernhard Pellens, Ruhr-Universität Bochum, Fred Riedel, RWE AG, Dr. Reinhard Rupp, Harald Sachs, Metro AG, Dr. Wolfgang Sawazki, Openheim Research GmbH, Prof. Dr. Wienand Schruoff, KPMG AG, Adam Strzyz, Ruhr-Universität Bochum, Michael C. Wilhelm, E.ON AG, Prof. Dr. Norbert Winkeljohann, PricewaterhouseCoopers AG, Prof. Dr. Jens Wüstemann, Universität Mannheim. Dem **Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung** gehören an: Prof. Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge, Universität Münster, Prof. Dr. Alexander Bassen, Universität Hamburg, Frank Brebeck, PricewaterhouseCoopers AG, Dr. Roland Busch, Lufthansa Cargo AG, Prof. Dr. Anne D'Arcy, University of Lausanne, Martin Edelmann, Deutsche Bank AG, Hans-Jürgen Fahrion, KPMG AG, Ulrich M. Harnacke, Deloitte & Touche GmbH, Prof. Dr. Anja Hucke, Universität Rostock, Dr. Udo Jung, The Boston Consulting Group GmbH, Ulf Kampruwen, The Phone House Telecom GmbH, Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch, Universität Münster, Dr. Thomas Knoll, Deutsche Telekom AG, Prof. Dr. Annette G. Köhler, Universität Duisburg-Essen, Michael Krumm, Siemens AG, Wolf-Dieter Loos, Loos & Co. KG, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück, TU München, Prof. Dr. Kai-Uwe Marten, Universität Ulm, Prof. Dr. Hanno Merkt, Universität Freiburg, Peter Mißler, Deutsche Post DHL, Prof. Dr. Ludwig Mochty, Universität Duisburg-Essen, Dr. Thomas Münzenberg, Kanzlei Dr. Booz und Dr. Münzenberg, Horst Piepenburg, Piepenburg – Gerling Rechtsanwälte, Dr. Willi Schoppen, Spencer Stuart, Ruprecht Trummer, Business & Finance Consulting Services GmbH, Dr. Markus Warncke, Villeroy & Boch AG, Prof. Dr. Josef Wieland, Hochschule für Technik, Wirtschaft und Gestaltung Konstanz.

- 1... Vgl. für einen frühen Literaturüberblick z. B. *Schruoff/Melcher* (Hrsg.), DB Beilage 1/2008.
- 2... RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 17. 5. 2006, ABIEG Nr. L 157 vom 9. 6. 2006 S. 87.
- 3... Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht über einen Aufsichts- oder Verwaltungsrat verfügen, sind nach § 324 HGB künftig allerdings sogar verpflichtet, einen Prüfungsausschuss einzurichten.
- 4... Bislang war dies „nur“ eine Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex, s. dort 5.3.2.
- 5... Vgl. auch AKEIÜ, DB 2007 S. 2129.
- 6... Da nur vorhandene Systeme sinnvoll auf ihre Wirksamkeit hin untersucht werden können, wird im Folgenden davon ausgegangen, dass der Vorstand ein internes Kontroll-, Risikomanagement- und Revisionssystem zumindest in Grundzügen eingerichtet hat. Die Begr. RegE weist für das interne Risikomanagementsystem ausdrücklich darauf hin, dass es dem Vorstand vorbehalten ist, über das „Ob“ und das „Wie“ eines entsprechenden umfassenden Systems zu entscheiden. Ist im (wohl äußerst seltenen) Einzelfall kein Risikomanagementsystem eingerichtet, bezieht sich die Pflicht des Aufsichtsrats auf die Frage, ob die Einrichtung eines solchen notwendig ist. Vgl. Begr. RegE BilMoG S. 227.
- 7... Vgl. Begr. RegE BilMoG S. 226.

Abs. 1 AktG dar. Daran anknüpfend ist die Überwachung der Wirksamkeit dieser Systeme bereits heute Bestandteil der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats nach § 111 Abs. 1 AktG. Materiell wird das Aufgabengebiet des Aufsichtsrats somit nicht erweitert. Vielmehr werden durch § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG die heute aus den allgemeinen Vorschriften des AktG abzuleitenden Aufsichtsratspflichten besonders hervorgehoben und konkretisiert⁸. Diese Aufgaben können unter Effizienzgesichtspunkten an einen Ausschuss delegiert werden, an den aber keine strengen Anforderungen gestellt werden, als sie für den Aufsichtsrat als Gesamtgremium gelten⁹.

These 2: Obwohl die Vorschriften des BilMoG den Aufgabebereich von Aufsichtsräten formell nicht ausweiten, werden sie bei den Verantwortlichen dennoch neue Impulse für eine angemessene Ausübung des Aufsichtsratsmandats setzen.

Die Pflichten von Aufsichtsräten werden durch § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG inhaltlich konkretisiert (s. These 1). Dadurch werden diese Pflichten in der Öffentlichkeit künftig voraussichtlich stärker wahrgenommen und werden damit die öffentliche Erwartungshaltung beeinflussen. Dementsprechend kann der Aufgabenkatalog in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG dazu führen, dass sich bei Unternehmensexternen der Eindruck einer Pflichtverletzung eher als bislang einstellt. Folglich kann sowohl das wahrgenommene als auch das tatsächliche Haftungs- und Reputationsrisiko von Aufsichtsratsmitgliedern trotz unveränderter gesetzlicher Rahmenbedingungen wie dem Erfordernis einer schuldhaften Pflichtverletzung durch das BilMoG steigen¹⁰.

Infolgedessen dürften die Aufsichtsrats- und insbesondere die Prüfungsausschussmitglieder stärker die Notwendigkeit sehen, darzulegen und den Nachweis zu erbringen, dass sie ihrer Überwachungsfunktion pflichtgemäß nachkommen. Das BilMoG dürfte daher in vielen Aufsichtsräten zumindest den Anstoß geben, bisher mit der Aufsichtsrats-tätigkeit verbundene Prozesse auf ihre Angemessenheit hin zu evaluieren und ggf. zu modifizieren oder zu erweitern¹¹.

Vor diesem Hintergrund sollen die nachfolgenden Thesen als Anhaltspunkte bei der Beantwortung der (nicht neuen) Frage dienen, wie Aufsichtsräte oder Prüfungsausschüsse im Bereich der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems ihrem Mandat ordnungsgemäß nachkommen¹². Es soll jedoch noch einmal darauf hingewiesen werden, dass sich die Antworten durch das BilMoG dem Grundsatz nach nicht verändern.

III. Thesen zu den Aufgaben des Aufsichtsrats in den Bereichen Rechnungslegungsprozess, internes Kontrollsystem, Risikomanagementsystem und internes Revisionssystem

These 3: Zu den Aufgaben des Aufsichtsrats zählt die „Überwachung der Wirksamkeit“ der internen Revisionssysteme sowie der internen Kontrollsysteme und der Risikomanagementsysteme. Dazu gehört jedoch nicht die „Optimierung“ bzw. „Gewährleistung der Effizienz“ dieser Systeme.

Das BilMoG verlangt in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG explizit vom Aufsichtsrat, sich u. a. mit der Überwachung der Wirksamkeit der internen Kontrollsysteme und der Risikomanagementsysteme zu befassen. Ein System kann als wirksam bezeichnet werden, wenn es sich zur Erreichung eines vorgegebenen Ziels eignet und keine wesentlichen Schwächen aufweist¹³. Dieses vorgegebene Ziel kann sich z. B. an einschlägigen Standards zur Prüfung der Wirksamkeit von Systemen orientieren¹⁴. Da ein System wirksam sein kann, ohne optimal zu

sein, ist die Wirksamkeit eine Mindestanforderung. Allein auf sie bezieht sich jedoch die Überwachungspflicht des Aufsichtsrats. Die Frage, ob und wie ein bereits wirksames System noch effektiver und effizienter gestaltet werden kann, gehört (wie in den beispielhaft genannten Standards) nicht zu diesen Mindestanforderungen. Es obliegt vielmehr allein dem Vorstand, die Effektivität eines Systems über die Anforderung der Wirksamkeit zu erhöhen und für die Effizienz eines wirksamen Systems zu sorgen.

These 4: Die Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems geht über den Bereich der bestandsgefährdenden Risiken hinaus. Dabei sind alle abhängigen Unternehmen i. S. des AktG in diese Systeme einzuschließen, und zwar unabhängig von ihrer Einbeziehung in einen Konzernabschluss.

Nach Ansicht der Arbeitskreise obliegt es dem Vorstand gem. seiner allgemeinen Leitungs- und Sorgfaltspflicht nach § 76 Abs. 1 i. V. mit § 93 Abs. 1 AktG bereits heute, über die Einrichtung eines angemessenen Risikomanagementsystems zu entscheiden. Durch das Risikomanagementsystem sollen alle für das Unternehmen relevanten Risiken frühzeitig identifiziert, dokumentiert und an die für Maßnahmen (Entscheidungen) zuständigen Stellen kommuniziert werden. Dabei wird sich dieses System zweckmäßigerweise nicht auf die bestandsgefährdenden Risiken i. S. von § 91 Abs. 2 AktG beschränken, sondern darüber hinaus auch nicht bestandsgefährdende Risiken erfassen, sofern diese aus Unternehmenssicht als wesentlich einzustufen sind¹⁵. Unabhängig von dem Spektrum der Risiken, die erfasst werden, ist neben der Erfassung und Abbildung von Risiken auch die Steuerung der ergriffenen Maßnahmen Teil des Risikomanagementsystems¹⁶. An dieser Stelle verwischen die Grenzen zum internen Kontrollsystem. Die Arbeitskreise halten die folgende Abgrenzung für angemessen:

Das interne Kontrollsystem kann nur in den Bereichen implementiert und betrieben werden, die auch der Kontrolle des Ma-

8... Vgl. auch *Hucke*, ZCG 2008 S. 126; *Lanfermann/Röhrich*, Bilanzrecht und Betriebswirtschaft 2009 S. 891.

9... Vgl. auch *AKEIÜ*, DB 2007 S. 2131.

10... Vgl. z. B. *Achsnick/Faulhaber*, Der Aufsichtsrat 2008 S. 170 f.; *Kramarsch*, Der Aufsichtsrat 2009 S. 1.

11... Vgl. auch *Lanfermann/Röhrich*, Bilanzrecht und Betriebswirtschaft 2009 S. 891.

12... Aus Gründen der Übersichtlichkeit beziehen sich die Ausführungen im Folgenden nur noch auf den Aufsichtsrat. Je nachdem, ob die entsprechenden Aufgabengebiete an den Prüfungsausschuss delegiert werden, gelten die nachfolgenden Thesen analog für den Prüfungsausschuss. Gleiches gilt, wenn ein Unternehmen ohne Aufsichtsrat durch § 324 HGB zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet wird. Die Fragestellungen, die sich speziell aus der Bildung eines Prüfungsausschusses und aus der Aufgabenverteilung zwischen Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss ergeben, sind hingegen nicht Gegenstand dieses Beitrags.

13... So auch PCAOB, Auditing Standard No. 5, Rdn. 90 mit Bezug auf die US-amerikanischen Vorschriften in Abschn. 404 des Sarbanes Oxley Act (SOX 404). Letzterer wurde im Jahr 2002 als Reaktion auf die damaligen Bilanzskandale verabschiedet. Der Abschn. 404 schreibt vor, dass jeder Jahresbericht eine durch den Wirtschaftsprüfer testierte Beurteilung der Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems seitens der Geschäftsführung enthalten muss.

14... Ansätze zur Beurteilung der Wirksamkeit interner Kontrollsysteme finden sich z. B. in den US-amerikanischen Vorschriften (SOX 404) oder in den internationalen Prüfungsvorschriften (ISA 265).

15... Gem. § 91 Abs. 2 AktG hat der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen, insbes. ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.

16... Vgl. *AKEIÜ*, DB 2007 S. 2132; *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2007 S. 2415.

nagements unterliegen. Gegenstand des internen Kontrollsystems sind typischerweise unternehmensinterne Prozesse.

Im Gegensatz zum internen Kontrollsystem bezieht sich das Risikomanagementsystem auch auf Bereiche und Sachverhalte, die außerhalb der Beherrschungsmöglichkeit des Managements liegen. So werden sich Unternehmen z. B. im Rahmen des Supply-Risk-Managements u. a. mit dem Risiko von Lieferantenausfällen auseinandersetzen. Dies würde neben der Erkennung und Beurteilung des Risikos auch die entsprechenden Maßnahmen umfassen, die bei einem Lieferantenausfall zu ergreifen wären. Dagegen ist es nicht Aufgabe des Managements, im Rahmen des eigenen internen Kontrollsystems bei Lieferanten interne Kontrollen einzurichten oder eine Einrichtung von internen Kontrollen zu verlangen. Allerdings kann die Berücksichtigung der Existenz angemessener interner Kontrollen im Rahmen der Lieferantenauswahl eine von vielen potenziellen Maßnahmen im Rahmen des Risikomanagements sein.

Für den Fall verbundener Unternehmen gilt, dass die für das Unternehmen relevanten Prozesse eines herrschenden und sämtlicher abhängiger Unternehmen i. S. des AktG vom internen Kontrollsystem zu erfassen sind, unabhängig davon, ob die Unternehmen „Konzernunternehmen“ unter einheitlicher Leitung der Obergesellschaft sind oder lediglich Abhängigkeitsverhältnisse bestehen. Ob ein abhängiges Tochterunternehmen nach den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften mangels Wesentlichkeit für den Konzernabschluss nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen wird, ist für die Organisationspflicht des Vorstands der Obergesellschaft grundsätzlich nicht relevant. Nicht berücksichtigt zu werden brauchen dagegen abhängige Unternehmen, die unwesentlich in dem Sinne sind, dass in ihnen keine für das interne Kontrollsystem relevanten Prozesse angelegt sind, also z. B. Mantelgesellschaften.

Ebenso wird sich auch das Risikomanagementsystem auf die Obergesellschaft und sämtliche abhängigen Unternehmen erstrecken, um sicherzustellen, dass für das Unternehmen relevante Risiken unwesentlicher Tochterunternehmen nicht unkontrolliert auf andere Unternehmen des Verbunds durchschlagen können.

These 5: Die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems ist durch den Gesetzgeber umfassend angelegt und beschränkt sich nicht nur auf den Bereich der Rechnungslegung.

In der Gesetzesbegründung zum BilMoG wird betont, dass sich die Überwachungsfunktion nicht nur auf die für die Rechnungslegung relevanten Bereiche bzw. Prozesse beschränkt¹⁷. Nach Ansicht der Arbeitskreise fallen bei weiter Auslegung insgesamt drei Bereiche unter den Begriff des internen Kontrollsystems: Der rechnungslegungsbezogene Bereich, die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und internen Richtlinien („Compliance“) sowie die Kontrolle von operativen Risiken. Der rechnungslegungsbezogene Teil des internen Kontrollsystems zielt dabei nicht nur auf die korrekte buchhalterische Erfassung von Geschäftsvorfällen, das ordnungsmäßige Nachhalten von Aufzeichnungen und die fehlerfreie Erstellung der Finanzberichte ab. Vielmehr gehören nach Auffassung der Arbeitskreise grundsätzlich auch sämtliche Unternehmenspraktiken dazu, die darauf ausgerichtet sind, den Missbrauch oder den Verlust von Unternehmensvermögen zu verhindern bzw. frühzeitig aufzudecken. Der Bereich Compliance befasst sich mit der Einhaltung von gesetzlichen und unternehmenseigenen Regeln abseits der Rechnungslegung (z. B. Korruption, Kartellrecht, unternehmenseigene Verhaltensgrundsätze). Schließlich umfasst das interne Kontrollsystem auch Prozesse und Maßnahmen, die den operativen Risiken gewidmet sind¹⁸, wobei hier bereits der flie-

ßende Übergang zum Bereich des Risikomanagementsystems deutlich wird.

Unternehmen, deren Anteile an US-amerikanischen Börsen gehandelt werden, sind nach SOX 404 heute schon gesetzlich dazu verpflichtet, die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu evaluieren und darüber zu berichten. Die US-amerikanischen Regelungen stellen jedoch explizit auf „internal control over financial reporting“ und somit lediglich auf den Teil des internen Kontrollsystems ab, der einen Bezug zur Finanzberichterstattung hat¹⁹. Der deutsche Gesetzgeber zielt dagegen über den rechnungslegungsbezogenen Teil hinaus auf das gesamte interne Kontrollsystem ab. Darunter fallen dann z. B. auch nicht (unmittelbar) rechnungslegungsbezogene Bereiche, wie die Auswahl von Lieferanten und Führungskräften. Inwieweit dieses für US-notierte deutsche Unternehmen praktische Bedeutung hat, ist im Einzelfall vor dem Hintergrund der individuellen Situation des jeweiligen Unternehmens zu beurteilen.

IV. Thesen zur Art und Weise der Aufgabenerfüllung des Aufsichtsrats in den Bereichen Rechnungslegungsprozess, internes Kontrollsystem, Risikomanagementsystem und internes Revisionsystem

These 6: Die Überwachung der Wirksamkeit von internem Kontrollsystem und Risikomanagementsystem setzt eine angemessene Dokumentation der implementierten Kontrollen und der entsprechenden Prüfungsergebnisse sowie der identifizierten Risiken und Risikomanagementprozesse voraus²⁰.

Die Dokumentation sämtlicher Kontrollen und Risiken ist nicht erforderlich. Vielmehr sollte sich der Umfang der Dokumentation nach Art, Größe und Komplexität des Unternehmens sowie nach dem Kontrollumfeld richten. Insofern kann sich der angemessene Dokumentationsumfang zweier Unternehmen je nach Ausprägung des Kontrollumfeldes (z. B. Einstellung zum Umgang mit Fehlern, Motivation und Qualifikation der Mitarbeiter) erheblich unterscheiden. In jedem Fall sind die grundlegenden Merkmale des implementierten Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems zu dokumentieren. Weitergehende Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Dokumentation ergeben sich in einem positiven Kontrollumfeld z. B. bezüglich besonders wesentlicher Risiken. Zu berücksichtigen ist jedoch auch, ob und in welchem Detaillierungsgrad Ergebnisse von Kontrollhandlungen zu einem späteren Zeitpunkt (z. B. auf Nachfrage) nachweisbar sein sollen.

Unternehmen, deren Aktien an US-amerikanischen Börsen gehandelt werden, müssen die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems auf der Grundlage von SOX 404 sicherstellen. Dies erfolgt dort weitgehend nach dem Grundsatz „Not documented, not done!“, was mit einer sehr umfangreichen und kostenintensiven Dokumentation der Systeme und

17... Vgl. Begr. RegE BilMoG, S. 226 f.

18... Dieses Verständnis entspricht im Wesentlichen den Zielen von internen Kontrollsystemen, wie sie z. B. im COSO-Rahmenkonzept formuliert werden. Das Rahmenkonzept der COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ist ein weit verbreitetes Modell für den Aufbau von internen Kontrollsystemen, dessen Anwendung z. B. innerhalb des Regelsystems um SOX 404 explizit nahegelegt wird. Vgl. PCAOB, Auditing Standard No. 5, Rdn. 5. Das COSO-Rahmenkonzept ist dabei nicht ursächlich für die umfangreichen Dokumentationspflichten nach SOX 404.

19... Vgl. SEC Final Rule, Release 33-8238, Abschn. II.A.3; PCAOB, Auditing Standard No. 5, Rdn. 5.

20... Vgl. hierzu auch AKEIÜ, DB 2007 S. 2132.

der dazugehörigen Prüfungshandlungen verbunden ist²¹. Dabei orientieren sich die Unternehmen i. d. R. an dem in den US-amerikanischen Vorschriften nahegelegten COSO-Rahmenkonzept²². Eine so breit angelegte Dokumentation wie nach SOX 404 ist für die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems nicht erforderlich und durch das BilMoG auch nicht gefordert. Das interne Kontrollsystem selbst kann und sollte sich dabei aber an einem Rahmenkonzept für Kontrollsysteme, wie z. B. COSO, orientieren, wobei das gewählte Rahmenkonzept als sachgerechte Systematik verstanden werden soll, die individuell konkretisiert werden kann.

These 7: Zur Erfüllung seiner Überwachungsfunktion greift der Aufsichtsrat im Regelfall auf die Berichte des Vorstands zurück. Reichen die Vorstandsberichte zur Beurteilung der Sachverhalte nicht aus, so kann der Aufsichtsrat externe Sachverständige hinzuziehen oder zusätzliche Prüfungsaufträge an die interne Revision erteilen.

Für die Beurteilung eines Sachverhaltes greift der Aufsichtsrat grundsätzlich auf Vorstandsberichte zu²³. Reichen diese nicht aus, zieht der Aufsichtsrat sachverständige Dritte hinzu. Kommt der Aufsichtsrat auf Basis der vorliegenden Berichte oder anderer Umstände (z. B. „Whistleblowing“) zu dem Ergebnis, dass Zweifel an der Wirksamkeit bestimmter Systeme bestehen, beauftragt er den Vorstand damit, den Zweifeln nachzugehen sowie ggf. zugrundeliegende Defizite zu beseitigen. Die direkte Erteilung von Prüfungsaufträgen an die interne Revision oder an externe Sachverständige durch den Prüfungsausschuss oder den Aufsichtsrat kommt wie bislang in begründeten Ausnahmefällen in Betracht, z. B. dann, wenn der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss Zweifel daran hat, dass der Vorstand den potenziellen Schwächen angemessen nachgeht und identifizierte Schwächen beseitigt²⁴. Ob in solchen Situationen eher der internen Revision oder externen sachverständigen Dritten der Vorzug gegeben werden sollte, ist im Einzelfall zu entscheiden. Gleiches gilt für die Frage, ob als externer Sachverständiger z. B. der Abschlussprüfer oder ein anderer Wirtschaftsprüfer oder ein anderer Sachverständiger beauftragt werden soll.

These 8: Der Aufsichtsrat kann in Abstimmung mit dem Vorstand bei Bedarf auch andere Unternehmensmitarbeiter befragen.

Es ist vielfach Praxis, dass leitende Mitarbeiter in Kernfunktionen (z. B. Leiter der internen Revision, Leiter der Compliance-Abteilung oder Leiter des Rechnungswesens) in Absprache mit dem Vorstand und ggf. im Beisein von Vorstandsmitgliedern bei oder im Vorfeld von Aufsichtsrats- und Prüfungsausschusssitzungen konsultiert werden. Unseres Erachtens ist eine solche Vorgehensweise angebracht, soweit der Aufsichtsrat diese Gespräche für zweckmäßig hält, sie mit dem Vorstand abgestimmt sind und der Vorstand selbst entscheiden kann, ob er bei den Gesprächen anwesend ist oder nicht. Die Abstimmung der Mitarbeitergespräche zwischen Aufsichtsrat und Vorstand kann dabei entweder fallweise oder auf Basis einer allgemeinen und dauerhaften Vereinbarung zwischen Aufsichtsrat und Vorstand, z. B. im Rahmen der Geschäftsordnung, erfolgen.

Die Befragung von Mitarbeitern ohne Rücksprache und in Abwesenheit des Vorstands wird von den Arbeitskreisen jedoch kritisch beurteilt. Zum einen ist umstritten, ob eine rechtliche Grundlage für ein solches Vorgehen in Deutschland gegeben ist²⁵. Eine Auskunft durch die Mitarbeiter setzt wohl die explizite Zustimmung des Vorstandes voraus, sofern es nicht durch unternehmensinterne Absprachen (z. B. in der Geschäftsordnung der internen Revision) anders geregelt ist. Zudem besteht die Gefahr, dass ein Signal gegeben wird, dass das Vertrauensverhältnis

zwischen Aufsichtsrat und Vorstand in nicht unwesentlichem Maße gestört ist. Dies dürfte nicht zuletzt auch auf Seiten der betreffenden Mitarbeiter zu nicht unerheblichen Gewissenskonflikten führen. Aufgrund dieser negativen Effekte sollte der direkte Kontakt zu Mitarbeitern am Vorstand vorbei nur in besonderen Ausnahmefällen gesucht werden²⁶.

These 9: Im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung der internen Revision hat sich der Aufsichtsrat grundsätzlich mit den Ressourcen der internen Revision, dem Prüfungsplan, den Kriterien, nach denen der Prüfungsplan erstellt wird, und den Prüfungsmethoden zu befassen²⁷.

Auch die Pflicht zur Überwachung der Wirksamkeit der internen Revision ist im BilMoG breit angelegt und damit nicht auf die Prüfungsergebnisse beschränkt. Zu den Einflussfaktoren der Wirksamkeit einer internen Revision gehören insbesondere die Ressourcenausstattung, der Prüfungsplan und die Kriterien, nach denen er erstellt wurde, sowie die Prüfungsmethoden. Mit all diesen Aspekten hat sich der Aufsichtsrat zu befassen.

Die Maßnahmen, die in der Praxis verschiedentlich ergriffen werden, um der Wirksamkeitsprüfung nachzukommen, umfassen u. a. die externe Zertifizierung der internen Revision nach einschlägigen Berufsstandards sowie Selbst-Assessments mit unabhängiger Validierung. Eine Zertifizierung kann durch Dritte, wie z. B. einen Wirtschaftsprüfer, das internationale Institute of Internal Auditors oder vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V. ausgebildete und akkreditierte Assessoren, durchgeführt werden.

Die Überwachung der Wirksamkeit der internen Revision ist auch ohne eine Zertifizierung möglich. Eine Zertifizierung hilft jedoch, die Angemessenheit und Wirksamkeit der internen Revision unter Berücksichtigung des jeweiligen Geschäftsmodells und der daraus resultierenden spezifischen Risiken zu verbessern. Für den Aufsichtsrat kann es sich daher um eine sinnvolle Unterstützung bei der Erfüllung seiner Überwachungspflichten handeln.

V. Zusammenfassung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wird der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss gem. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG nun explizit verpflichtet, die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems zu überwachen. Da diese Aufgabe dem Aufsichtsrat bislang schon im Rahmen seiner allgemeinen Überwachungsfunktion nach § 111 Abs. 1 AktG zufiel, erweitert das BilMoG nicht den Aufgabenbereich des Aufsichtsrats, sondern konkretisiert ihn. Ungeachtet dessen wird die Neuregelung dazu führen, dass bisherige Überwachungspraktiken und -methoden hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit auf den Prüfstand gestellt werden. Die Arbeitskreise haben mit den Thesen versucht, auf Basis der bislang in der Unternehmenspraxis zu beobachtenden Praktiken einen Beitrag zu dieser Diskussion zu liefern.

21... Vgl. z. B. *Glaum/Tomaschewski/Weber*, KoR 2006 S. 206.

22... Im Rahmen einer Befragung des CFO Magazine gaben z. B. 82% der Teilnehmer an, COSO als Rahmenkonzept für das IKS heranzuziehen. Vgl. *Shaw*, CFO Magazine 2006 S. 74 ff.

23... Vgl. *Nonnenmacher/Pohle/v. Werder*, DB 2007 S. 2413.

24... Grundsätzlich liegt die Zuständigkeit für die Innenrevision beim Vorstand. Vgl. z. B. *Lanfermann/Röhrich*, Bilanzrecht und Betriebswirtschaft 2009 S. 890.

25... Vgl. *Dreher*, FS Ulmer, S. 88–90; *Semler*, Münchener Kommentar Aktiengesetz § 109 Rdn. 54.

26... Vgl. auch *Mertens*, Kölner Kommentar zum Aktiengesetz § 90 Rdn. 44.

27... Vgl. RL 2006/43/EG der Europäischen Parlaments und des Rats vom 17. 5. 2006, Anh. I Rdn. 4. 2.1 i. V. mit Rdn. 4. 3. 5.