

Corporate-Governance-Systeme in Abgrenzung zur Abschlussprüfung

Was kann vom Wirtschaftsprüfer erwartet werden?



Markus Link (WP), Partner, Corporate Governance Assurance und Florian Maciua (WP), Senior Manager, Corporate Governance Assurance, beide Deloitte GmbH

Während Corporate Governance aus normativer Sicht oftmals mit guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung und -überwachung gleichgesetzt wird, stellt sich mangels gesetzlicher Ausgestaltungsvorgaben zunehmend die Frage nach der konkreten Umsetzung im Unternehmen.¹ Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat mit der Veröffentlichung von zuletzt drei Prüfungsstandardentwürfen in 2016 ein umfassendes Rahmenwerk zur Prüfung der Corporate-Governance-Systeme (CGS) geschaffen, welches gleichzeitig von den Unternehmen auch als Implementierungsleitfaden genutzt werden kann. In diesem Beitrag wird dargestellt, wie die Geschäftsleitung die Funktionsfähigkeit und somit Wirksamkeit ihrer CGS nachweisen, respektive wie Kontrollorgane auf Basis eines entsprechenden Nachweises eine Einschätzung im Rahmen ihrer Überwachung treffen können.² Zudem erfolgt eine abgrenzende Darstellung der CGS zur Abschlussprüfung.

I. Die Systematisierung einer wirksamen Corporate Governance gemäß dem IDW

Mit der Wahrung einer wirksamen Corporate Governance kommen die gesellschaftsrechtlichen Organe eines Unternehmens nicht nur ihren Organisations- und Sorgfaltpflichten bzw. ihrer Überwachungsaufgabe nach, sondern wahren auch die Interessen all derjenigen, die vom Erfolg eines Unternehmens profitieren oder im Umkehrschluss durch Misserfolge Verluste erleiden.

Der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss hat im Rahmen seiner allgemeinen Überwachungsaufgabe die Wirksamkeit des internen Kontrollsys-

tems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems zu beurteilen.³ Außerdem sind die Maßnahmen der Geschäftsleitung zu überwachen, die sich auf die Begrenzung der Risiken aus möglichen Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften und interne Richtlinien beziehen (Compliance).⁴ Die Einrichtung, Ausrichtung und Aufrechterhaltung der Wirksamkeit des CGS obliegt der Geschäftsleitung, die im Rahmen ihres Organisationsermessens und vor dem Hintergrund der unternehmensindividuellen Gegebenheiten eine unternehmerische Entscheidung hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung trifft.

Demnach werden die dargestellten Sorgfalts- und Organisationspflichten in vier Säulen guter Unternehmensführung eingeteilt:

- Compliance-Management-System (CMS)
- Risikomanagementsystem (RMS)

³ Vgl. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG, § 111 Abs. 1 AktG.

⁴ Vgl. DCGK, Ziff. 5.3.2; vgl. Gesetzesbegründung zum KonTraG vom 27. April 1998 zu § 91 Abs. 2 AktG.

INHALT

- I. Die Systematisierung einer wirksamen Corporate Governance gemäß dem IDW
- II. Die Systemprüfung der Corporate Governance
- III. Abgrenzung der Systemprüfung der Corporate Governance zu den Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung
- IV. Fazit

Keywords

Abschlussprüfung; Corporate Governance System; IDW

Normen

§§ 91, 107, 111 AktG; §§ 317, 321 HGB

- Internes Kontrollsystem (IKS)
- Internes Revisionssystem (IRS)

Die 2017 vom IDW veröffentlichten Prüfungsstandards stellen ein umfassendes Set an Standards dar, mit deren Hilfe der Wirtschaftsprüfer die Geschäftsleitung in der Ausübung ihrer Legalitätspflicht und den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss bei seiner Überwachungsfunktion

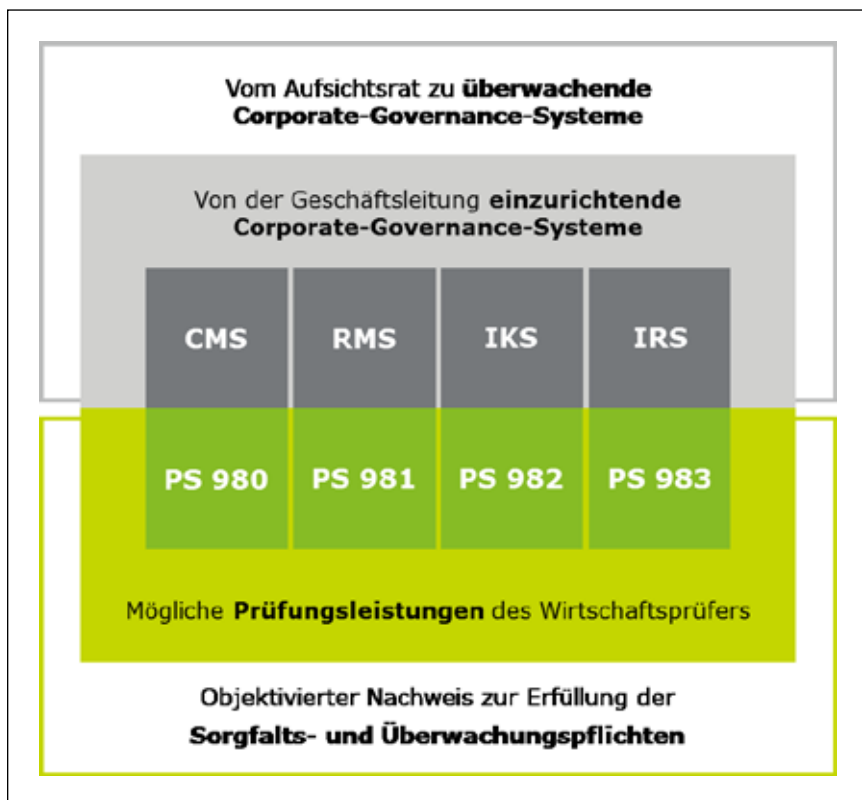


Abb. 1: Pflichten und Prüfungsleistungen

unterstützen kann. Neben dem seit 2011 bestehenden Standard zur Prüfung des Compliance-Management-Systems (IDW PS 980) gibt es nun weitere Standards zur Prüfung des Risikomanagementsystems (IDW PS 981), des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW PS 982) sowie des internen Revisionsystems (IDW PS 983).

Den Organisations- und Sorgfalts-pflichten nachweislich gegenüber Dritten nachzukommen, stellt angesichts zunehmender Komplexität von Geschäftsmodellen, fortschreitender Internationalisierung der Geschäftstätigkeit sowie steigenden regulatorischen Anforderungen eine Herausforderung für die Unternehmensorgane dar. Die Wirksamkeit eines Systems ist dann gewährleistet, wenn die etablierten Systeme angemessen und funktionsfähig sind. Der Nachweis der kontinuierlichen und somit zeitraumbezogenen Wirksamkeit eines Systems muss über eine geeignete Dokumentation erbracht werden. Auch wenn der Aufsichtsrat

die Überwachungsfunktion persönlich vornehmen muss, kann er neben unternehmensinternen Wirksamkeitsbeurteilungen (z.B. durch die Interne Revision) auch die Prüfung der CGS nach IDW PS 980–983 durch einen Wirtschaftsprüfer als Grundlage für die eigene Beurteilung heranziehen. Aufsichtsrat und Geschäftsleitung können hierdurch den objektiven Nachweis der ermessensfehlerfreien Ausübung ihrer Sorgfalts- und Organisationspflichten erbringen.

II. Die Systemprüfung der Corporate Governance

Bei der Systemprüfung eines CGS wird grundsätzlich zwischen zwei Prüfungstypen⁵ unterschieden: Die Prüfung der Angemessenheit umfasst die Prüfung, ob zu einem bestimmten Zeitpunkt etablierte Grundsätze und Maßnahmen in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt, ge-

eignet und zu eben diesem Zeitpunkt implementiert sind. Im Rahmen einer Wirksamkeitsprüfung wird zusätzlich zur Angemessenheitsprüfung beurteilt, ob die angewandten Grundsätze und Maßnahmen in einem bestimmten Zeitraum wirksam respektive funktionsfähig sind.

Allen CGS-Prüfungen nach den IDW Prüfungsstandards ist eine CGS-Beschreibung gemein, die als Prüfungsgrundlage dient, alle CGS-Grundelemente beschreibt und die Regelungen im Einklang mit den angewandten Grundsätzen darstellt. Die Zielsetzung ist es, in einem ersten Schritt hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob das CGS geeignet ist, die jeweiligen Risiken (z.B. aus operativer Geschäftstätigkeit, Compliance-Risiken, Risiken der Unternehmensberichterstattung etc.) rechtzeitig zu identifizieren, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen. Im zweiten Schritt wird die Wirksamkeit der entsprechenden Vorkehrungen im geprüften Zeitraum beurteilt.⁶ Zudem ermöglicht die externe Prüfung des internen Revisionsystems die übergeordnete Beurteilung, inwieweit das Unternehmen Vorsorge getroffen hat, dass die Einrichtung einer internen Revisionsfunktion und die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen durch die Interne Revision in Übereinstimmung mit den verbindlichen Vorgaben des Institute of Internal Auditors (IIA) umgesetzt werden.⁷

Die unternehmerische Entscheidung hinsichtlich der Einrichtung, Ausgestaltung und Überwachung der CGS trifft die Geschäftsleitung vor dem Hintergrund unternehmensindividueller Gegebenheiten. Eine entsprechende Skalierbarkeit der CGS-Prüfungen wird auch durch die Prüfungsstandards gewährleistet.

⁵ Eine Ausnahme ist der IDW PS 980 für CMS-Prüfungen, der auch eine Konzeptionsprüfung zulässt.

⁶ Vgl. IDW PS 981, Tz. 8.

⁷ Vgl. IDW PS 983 Tz. 10 ff.

III. Abgrenzung der Systemprüfung der Corporate Governance zu den Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung

Die beschriebenen CGS sollen unter anderem zu einer ordnungsmäßigen Finanzberichterstattung im Unternehmen beitragen und unterstützen in Abhängigkeit ihrer Ausprägung den risikoorientierten und kontrollbasierten Prüfungsansatz des Abschlussprüfers. Gleichwohl darf hierdurch nicht der Trugschluss entstehen, dass der Wirtschaftsprüfer die CGS mit Abgabe seines (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerks als ebenso angemessen und wirksam beurteilt.⁸ Eine ordnungsmäßige und somit als uneingeschränkt testierte Finanzberichterstattung muss nicht zwingend den Vorgaben der neuen Prüfungsstandards entsprechen, sofern das Unternehmen die Risiken aus der Finanzberichterstattung anderweitig wirksam steuern und reduzieren kann. Allerdings sind Risiken im Zusammenhang mit der ordnungsmäßigen Finanzberichterstattung nur eine Teilmenge der Unternehmensrisiken, deren umfängliche Steuerung und Überwachung die CGS übernehmen sollten.

Der originäre und gesetzliche Auftrag des Abschlussprüfers besteht bei Kapitalgesellschaften und sonstigen prüfungspflichtigen Gesellschaftsformen darin, die Finanzberichterstattung des Unternehmens zu prüfen. Zur Durchführung seines Prüfungsauftrags bedient sich der Abschlussprüfer des rechnungslegungsbezogenen IKS,

um sein Prüfungsrisiko und somit seinen einzelfallbezogenen Prüfungsaufwand zu minimieren.⁹ Diese kontrollbasierte Vorgehensweise liegt im Ermessen des Abschlussprüfers und ist Ausfluss einer unternehmensindividuellen Prüfungsstrategie.

Das CMS ist regelmäßig nicht Bestandteil der Abschlussprüfung. Gleichwohl hat der Abschlussprüfer anlassbezogen einzuschätzen, ob bestimmte Geschäftsvorfälle zur Fälschung der Rechnungslegung oder zur Unterschlagung von Vermögenswerten vorgenommen worden sein könnten.¹⁰ Der Abschlussprüfer hat jedoch nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB über bei der Prüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.¹¹

Das Risikofrüherkennungssystem als Teilgröße des RMS ist bei börsennotierten Unternehmen nach § 317 Abs. 4 HGB zu prüfen. Gegenstand der Betrachtung ist die Erfassung, Bewertung, Kommunikation und Überwachung von ausschließlich bestandsgefährdenden Risiken.¹² Eine umfängliche und eigenständige Betrachtung des RMS einschließlich der Risikosteuerungsmaßnahmen findet indes nicht statt.

Die Interne Revision unterstützt die Geschäftsleitung unter anderem bei der Beurteilung des Rechnungswesens und den damit einhergehenden Unternehmensprozessen. Der Abschlussprüfer kann die Ergebnisse der Internen Revision für seine Zwecke verwerten, sofern er die durch

die Interne Revision gewonnenen Erkenntnisse als verlässlich beurteilt.¹³ Eine selbstständige Prüfung und Beurteilung des IRS ist nicht Gegenstand der Abschlussprüfung.

Das Ziel der Abschlussprüfung ist folglich weder die Abgabe eines Urteils über die Wirksamkeit und Effizienz dieser Teilsysteme, noch die Identifizierung von Mängeln, Verstößen oder notwendigen Verbesserungsmaßnahmen.

Fazit

Die Corporate Governance entscheidet nachhaltig über Erfolg und Misserfolg im Unternehmen. Die Suche nach der richtigen Balance zwischen systematischer Steuerung und unternehmerischer Freiheit beschäftigt die Unternehmen seit Jahrzehnten und ist wahrhaftig nicht neu. Jedoch fordern die zunehmende Komplexität und Größe der Unternehmen sowie die stetig steigenden Informations- und Transparenzbedürfnisse der Stakeholder eine umfassende betriebswirtschaftliche und rechtliche Auseinandersetzung mit den Anforderungen der CGS. Eine nachweislich angemessene und wirksame CGS-Landschaft, in der die einzelnen Systeme ineinandergreifen und systematisch überwacht werden, schafft den Rahmen für eine nachhaltige und sichere Unternehmensausrichtung. Die Abschlussprüfung ist ein wichtiger – und zu den CGS komplementärer – Baustein einer guten und verantwortungsvollen Unternehmensführung und -überwachung.

8 Der gesetzliche Pflichtenkatalog und Prüfungsumfang ist abhängig von der Art, Größe und Gesellschaftsform des Unternehmens.

9 Vgl. IDW PS 261 Tz. 11 ff.
10 Vgl. IDW PS 210 Tz. 43 ff.
11 Vgl. IDW PS 210 Tz. 12.
12 Vgl. IDW PS 340 Tz. 7–16.

13 Vgl. IDW PS 321 Tz. 11 ff.

Fachinformationen
bequem online bestellen!

www.bundesanzeiger-verlag.de

 **Bundesanzeiger Verlag**

Recht vielseitig!

