

Bernd Saitz/Frank Braun (Hrsg.)

Das Kontroll- und Transparenzgesetz

Herausforderungen und Chancen
für das Risikomanagement

GABLER

Der Einfluß des KonTraG auf das Wechselspiel zwischen Interner Revision und Abschlußprüfer

REINER SOLL UND HUBERTUS W. LABES,
CHILTINGTON INTERNATIONAL GMBH, RELINGEN BEI HAMBURG

1	Problemstellung	196
2	Interne Revision als Risikomanagement	196
	2.1 Aufgabe und Zielsetzung einer Internen Revision	196
	2.2 Revision im Wandel: Risikomanagement	197
	2.3 Interne Revision und KonTraG	198
3	Veränderungen im Aufgabenfeld des Abschlußprüfers	199
4	Wechselspiel zwischen Interner Revision und Abschlußprüfung	200
5	Zusammenfassung und Ausblick	203

1 Problemstellung

Ureigenste Aufgabe des Managements bzw. einer Geschäftsleitung ist die Vermögenserhaltung. Die Substanzerhaltung eines Unternehmens ist naturgemäß auch dadurch zu erreichen, daß Vermögensgegenstände quasi „im Kühlschranks eingefroren“ werden; allerdings würde bei einer derartigen Vorgehensweise der technische Fortschritt übersehen. Aus diesem Grunde muß Vermögenserhaltung immer auch mit Wachstum verbunden sein, um fortschreitenden Entwicklungen gerecht werden zu können.

Unternehmerisches Wachstum beinhaltet zudem zwangsläufig das Eingehen von Risiken. Ein Risiko aber muß kalkulierbar sein. So darf insbesondere die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht spürbar nachteilig beeinflusst werden.¹ Dazu bedarf es entsprechender „Risikoabsicherungen“ beispielsweise in Form von „internen Kontrollsystemen“ (IKS). Innerhalb eines Unternehmens stellt die Interne Revision als „Überwacher“ des IKS bzw. Systemverwalter einen wesentlichen Baustein des IKS dar. So beschäftigt sich die internationale Abschlußprüfung (vor allem in den USA) schon jahrzehntelang mit dem Phänomen des IKS, und seit mehr als 50 Jahren ist eine wesentliche Voraussetzung für einen US-Bestätigungsvermerk, daß sich die Abschlußprüfer auf Stichprobenbasis mit dem IKS-System beschäftigen haben und zwar unter Zuhilfenahme von System- bzw. Verfahrensprüfungen.

Mit dem IDW-Fachgutachten FG I/1977 wurde erstmalig die Überprüfung des Internen Kontrollsystems als eine wesentliche Voraussetzung für die Erteilung auch eines deutschen Bestätigungsvermerkes kodifiziert, so daß seither in gleicher Weise wie in den USA auch ein deutscher Wirtschaftsprüfer das IKS-System auf Stichprobenbasis via Verfahrensprüfung zu überprüfen hat.² Eine Überarbeitung der Kodifizierung erfolgte mit dem IDW-Fachgutachten FG I/1988.

2 Interne Revision als Risikomanagement

2.1 Aufgabe und Zielsetzung einer Internen Revision

Die Interne Revision ist eine unabhängige Funktionüberwachung der Aktivitäten des Unternehmens im Auftrag der Unternehmensleitung. Sie schließt die Prüfung und Beurteilung der vorhandenen Kontrollen ein. Damit ist die Interne Revision ein wirksames Überwachungs- und Kontrollinstrument der Unternehmensführung³ und unterstützt die Unternehmensleitung.⁴

Grundlegend für die aus dem amerikanischen Sprachgebrauch abgeleiteten Begriffe „innere Kontrolle“ bzw. „Internes Kontrollsystem“ ist die Definition des amerikanischen Instituts der Wirtschaftsprüfer. Danach umfaßt „internal control“ den Organisationsplan und alle aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen in der Unternehmensführung, um deren Vermögen zu sichern, die Richtigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten, die Wirtschaftlichkeit der Abläufe zu fördern und die Einhaltung der Geschäftspolitik zu unterstützen.⁵

Mithin verbinden sich mit dem Begriff „Interne Revision“ unterschiedliche Zielsetzungen, die zwar letztlich alle die Förderung des Unternehmenserfolges zum Inhalt haben, aber sich trotz bestehender Abhängigkeiten im einzelnen doch unterscheiden und daher auch jeweils andere Maßnahmen und Methoden zu ihrer Verwirklichung erfordern. Unterschiedliche Zielsetzungen werden z. B. erkennbar zwischen der Vermögenssicherung auf der einen und der Wirtschaftlichkeit der Abläufe auf der anderen Seite, die nur auf den ersten Blick als Gegensätze erscheinen mögen. Dabei ist bekanntlich Ziel der Revision, durch Überprüfung von Sicherheit, Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit die Förderung einer effektiven Unternehmensüberwachung zu vertretbaren Kosten zu gewährleisten.

2.2 Revision im Wandel: Risikomanagement

Im Verlauf der vergangenen Jahre hat nicht zuletzt auch die Revisionsstätigkeit einen durchgreifenden Wandel durchlaufen. So hat sich eine rein ex-post-orientierte Nachprüfbarkeit von einzelnen Geschäftsvorfällen zwischenzeitlich in Richtung Systemprüfung verlagert, zu der „nicht nur die Wirksamkeit, sondern auch die wirtschaftliche Bauweise des Kontrollsystems, das auch als Sicherungsdamm zur Abwehr vermögensreduzierender Ereignisse definiert werden kann“⁶, gehört. Bei diesen Prüfungen geht es mithin im wesentlichen um das Erkennen von Handlungen, die einen materiellen Schaden für das Unternehmen bewirken, bzw. um das Feststellen von Systemmängeln aufgrund von Fehlerhäufigkeiten.

Es zeichnet sich mithin ein Trend zur Systemprüfung ab, der insbesondere in der Prüfung Interner Kontrollsysteme zum Ausdruck kommt. Das Stichwort heißt Risikomanagement, dessen vorrangige Aufgabe es ist, Störpotentiale innerhalb und außerhalb des Unternehmens zu erkennen und diese so zu bearbeiten, daß die Zielerreichung gewährleistet bleibt.⁷ Damit ist die Revision zu einem unterstützenden, beratenden Instrument der Unternehmensleitung zur Durchsetzung der Unternehmensziele geworden.

Risikomanagement sollte indes nicht nur aus Sicht einzelner Bereiche oder Abteilungen, sondern übergreifend für das gesamte Unternehmen als weiterer Führungsaspekt in den Management-Aufgabenbereich aufgenommen bzw. innerhalb dessen erweitert werden. Ein erfolgreiches Risikomanagement basiert auf der optimalen, zeitnahen Informationsgewinnung und -verwertung einzelner Risiken, ihrer Bedeutung und ihrer möglichen

Auswirkungen. Die Interne Revision berät dabei die Fachbereiche, begleitet den Prozeß als Organisator unterstützend, sammelt die Ergebnisse zentral, beachtet die Schnittstellenproblematik und führt die Ergebnisse zu einem Reporting zusammen.⁸

Die Interne Revision verliert also immer stärker ihre vergangenheitsorientierte Blickrichtung zugunsten eines gegenwarts- bzw. zukunftsorientierten, vorbeugenden, beratenden Charakters. Gründe hierfür sind eine wachsende Kundenorientierung, eine gleichzeitige stärkere Ergebnisorientierung und ein ausgeprägtes Risikobewußtsein, verbunden mit zusätzlichen Anforderungen aus der europäisch initiierten Deregulierung.⁹ Mithin verlagert sich die Tätigkeit der Internen Revision in Richtung Analyse der organisatorischen Verfahren und Maßnahmen zur Erfassung, Erkennung, Bewertung und Reduzierung von Risiken; die Interne Revision besetzt damit die Funktion des Internen Risikomanagers. Sie kommuniziert durch ihre Prüfungsberichte auf Risikoaspekte und Vorschläge zur Risikoreduzierung im Unternehmen hin und berät bei der Entwicklung von Kontrollsystemen, überprüft deren Implementierung sowie Wirksamkeit.¹⁰

2.3 Interne Revision und KonTraG

Das durch das KonTraG nunmehr eingeführte Überwachungs- und Frühwarnsystem wird insbesondere dann effizient funktionieren, wenn die in diesem System eingebundenen Funktionen bzw. Personen ihren Aufgaben optimal nachkommen.

Diese laufende Überprüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems obliegt ebenfalls der Internen Revision. Damit kommt ihr eine zentrale Funktion im Überwachungssystem des Unternehmens zu. Sie kann bei der Gestaltung und Implementierung des Risikomanagements vorwiegend beratende, koordinierende und dokumentierende Aufgaben wahrnehmen und damit die für die Prozesse verantwortlichen Fachbereiche unterstützen, insbesondere im Hinblick auf die Risikoanalyse und die erforderlichen Kontrollen. Dieser gestärkten Bedeutung der Internen Revision trägt das KonTraG indirekt¹¹ dadurch Rechnung, daß bei börsennotierten Aktiengesellschaften künftig das „Überwachungssystem“ Gegenstand der Jahresabschlußprüfung ist. So wurde bereits im Entwurf des KonTraG ausgeführt: „Das deutsche Aktienrecht hat ein vielschichtiges Kontrollsystem. Überwachung findet auf mehreren Ebenen statt. Entscheidend ist zunächst die Einrichtung einer unternehmensinternen Kontrolle durch den Vorstand (Interne Revision, Controlling)“.¹²

3 Veränderungen im Aufgabenfeld des Abschlußprüfers

Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers umfaßt gemäß § 2 Abs. 1-3 WPO eine Fülle von Aufgaben, die von Bedeutung und Umfang her generell gleichwertig sind, wenn auch im Einzelfall bestimmte Tätigkeiten überwiegen¹³, wie insbesondere

- die Vorhaltsaufgabe, die die durch das Gesetz vorgeschriebene Prüfung der Jahresabschlüsse bestimmter Unternehmen durchzuführen und über das Ergebnis der Prüfung zu berichten sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen bzw. zu versagen hat,
- die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten, im Regelfall als Unternehmensberatung bezeichnet, die zu den Berufsaufgaben im engeren Sinne gehört,¹⁴
- die Tätigkeit als Gutachter bzw. Sachverständiger in allen Bereichen der wirtschaftlichen Betriebsführung.

Genauso wie die Interne Revision hat sich auch die Abschlußprüfung im Laufe der Zeit weiterentwickelt und trägt den Veränderungen im Umfeld Rechnung. Derartige Veränderungen wurden ausgelöst durch den Wandel, dem die zu prüfenden Unternehmen unterliegen, durch Erwartungen der Öffentlichkeit an die Abschlußprüfung, durch neue rechtliche Rahmenbedingungen wie etwa das KonTraG, aber auch durch die Notwendigkeit der Effizienzsteigerung bei der Durchführung von Abschlußprüfungen.¹⁵

Vom Wirtschaftsprüfer wird jetzt erwartet, daß er das Geschäft des Unternehmens selbst und die daraus resultierenden Risiken kennt und somit dem Unternehmen über die Abschlußprüfung hinaus einen zusätzlichen Nutzen („Added Value“) liefern kann. Bei näherer Betrachtung ergibt sich, daß solche neuen Anforderungen viele Elemente der Tätigkeit eines Unternehmensberaters aufweisen.¹⁶

Diese Entwicklungen sind nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund zu sehen, daß der Markt für Prüfungsdienstleistungen kein bedeutendes Wachstumspotential mehr enthält. Die logische Konsequenz ist, daß der Wirtschaftsprüfer eine Ausdehnung seines Geschäftsfeldes über die Abschlußprüfung hinaus mehr in dem unternehmerischen und geschäftsprozessorientierten Bereich sucht. Nutzt der Wirtschaftsprüfer die Möglichkeiten der Einbeziehung von Geschäftsprozessen in seine Prüfung, kann er der marktgegebenen Preisdifferenzierung durch eine Diversifikationsstrategie entgegenwirken und damit eine Geschäftsbasis mit dem Mandanten herstellen, bei der dieser einen „Added Value“ aus der Abschlußprüfung erkennt und anerkennt.¹⁷

In diesem Sinne verlangt auch die neue Kodifizierung bei der Prüfung des Prognoseberichts und des Risikomanagementsystems vom Prüfer, daß er vermehrt die Perspektive eines Unternehmensberaters einnimmt.¹⁸ Insofern wird der Prüfungsumfang und so auch der Umfang der Berichterstattung im Rahmen des Prüfungsberichtes beträchtlich erwei-

tert, und der Wirtschaftsprüfer muß sich im Bereich der Wirtschaftsprüfung neuen Aufgaben stellen, die indes – wie dargelegt – auch eine „unternehmerische Chance“ in Richtung Audit-related-Services wie beispielsweise Internal Auditing und Outsourcing von Kontrollsystemen¹⁹ darstellen.

Das Vertrauen in eine wirksame Kontrolle durch Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer und soll zudem dadurch gestärkt werden, daß die Emanzipation des Abschlussprüfers vom Vorstand nachdrücklich verdeutlicht wird.²⁰

4 Wechselspiel zwischen Interner Revision und Abschlussprüfung

Wie bereits dargestellt, ist nach nunmehr geltendem Recht der Vorstand einer Aktiengesellschaft verpflichtet, für ein angemessenes Risikomanagement und eine angemessene Interne Revision zu sorgen. Der Abschlussprüfer hat diese Maßnahmen zu beurteilen und hierüber dem Aufsichtsrat zu berichten. Darüber hinaus hat das Management nunmehr u. a. die Verpflichtung zur Einrichtung eines Überwachungssystems zur Früherkennung der den Fortbestand des Unternehmens gefährdenden Risiken.

Fraglich indes ist, was der Gesetzgeber unter einem Überwachungssystem überhaupt versteht. Neben der Internen Revision sowie den angewandten Controllingkonzepten sind keine weiteren Systeme bekannt. Es fehlt demzufolge an einem „gesetzlich definierten Sollobjekt“.²¹ Hier scheint ein mögliches Konfliktpotential zwischen Interner Revision und der Abschlussprüfung zu bestehen. Würde man etwa Dörmer konsequent folgen, wäre die Interne Revision zukünftig „überflüssig“ zugunsten der erweiterten „Befugnisse“ der Abschlussprüfer.

Während indes die Abschlussprüfer aus dem KonTraG steigende Anforderungen an ihre Abschlussprüfung und damit neue Schwerpunkte in Richtung Analyse von Geschäftsrisiken setzen²², ergibt sich gleichermaßen für die Revision die Chance, Stellenwert und Akzeptanz innerhalb und außerhalb des Unternehmens wesentlich zu erhöhen und damit einen größeren Einfluß bei der Ausgestaltung des „Internen Risikomanagements“ zu nehmen. Risikomanagement umfaßt im weitesten Sinne nicht nur die klassischen IKS-Gebiete von Geschäftsprozessen (beispielsweise Durchlaufzyklus eines Produktes wie Einkauf, Produktion, Verkauf, Fakturierung usw.) sondern insbesondere auch Risikoaspekte und Risikobeurteilungen von Investitionen und Strategien sowie die Sicherheit von Aktiva (z. B. Gebäude, Lager).

Aufgrund des – durch das KonTraG vorgegebenen – erweiterten Ansatzes der Abschlussprüfung sind zukünftig Doppelarbeiten durch den Abschlussprüfer und durch die Interne Revision unvermeidlich, sofern keine entsprechenden Abstimmungen zwischen beiden

Funktionen erfolgen. Schon in der Vergangenheit hat sich der Dreiklang „Management – Interne Revision – Abschlussprüfung“ mit dem IKS bzw. mit dem „Überwachungssystem“ beschäftigt, wenn auch mit mehr oder weniger unterschiedlicher Ausprägung. Bereits in der durch das Institut der Wirtschaftsprüfer und das Institut für Interne Revision 1966 formulierten „gemeinsamen Erläuterung der Grundsätze für die Zusammenarbeit der Wirtschaftsprüfer mit der Internen Revision“ wurde festgestellt, daß mit wachsender Unübersichtlichkeit der Arbeitsabläufe und den zunehmenden Anforderungen an das Rechnungswesen eine wirksame Interne Revision nicht zuletzt auch für die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswerkes von wesentlicher Bedeutung ist. Danach hat bei der Bemessung des Prüfungsumfanges der Abschlussprüfer die Wirksamkeit des gesamten Überwachungssystems und den Aussagewert der das Rechnungswerk betreffenden Arbeitsergebnisse der Internen Revision in eigener Verantwortung angemessen zu berücksichtigen.²³

Insbesondere das IDW-Fachgutachten FG 1/1988 legt fest, daß bei der Abschlussprüfung System- und Funktionsüberprüfungen des Internen Kontrollsystems und entsprechende Einzelprüfungen durchzuführen sind.²⁴ So verlangt beispielsweise das Fehlen interner Kontrollen bzw. das Aufdecken von Mängeln in der Funktionsprüfung immer eine Ausweitung der Einzelprüfung, während ein gut funktionierendes Internes Kontrollsystem einen geringeren Umfang der Einzelprüfung rechtfertigt. Weiterhin ist in diesen Fachgutachten festgeschrieben, daß durch die Prüfung und Beurteilung des Internen Kontrollsystems der Abschlussprüfer Teile des Überwachungssystems des Unternehmens für Zwecke der Jahresabschlussprüfung zu nutzen hat.²⁵ In gleicher Weise nimmt auch der Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen des IDW die Frage, ob ein sachgerechtes Internes Kontrollsystem besteht, zwingend in seinen „Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben mit auf.“²⁶

Gegenüber den bisherigen Anforderungen an eine Abschlussprüfung bedingt also – überspitzt formuliert – die durch das KonTraG eingetretene Gesetzesänderung keine wesentliche materielle Änderung, sondern nur eine naturgemäße Präzisierung in Richtung Analyse zukünftiger Geschäftsrisiken.

Durch den schon erwähnten Wandel in Richtung „Risikomanagement“ hat in der jüngeren Vergangenheit die Interne Revision in ihrer praktischen Tätigkeit zunehmend auch Risikoaspekte abgedeckt. Ex-ante-Analysen, insbesondere bei Organisationsprojekten und strategischen Investitionen, haben hierbei ständig an Bedeutung gegenüber Ex-post-Prüfungen gewonnen.²⁷ „Es liegt deshalb im Interesse des Wirtschaftsprüfers und spricht für dessen Umsicht und gewissenhaftes Handeln, wenn er sich die Erfahrungen und Detailkenntnisse der Internen Revision zunutze macht und sich ihrer Unterstützung bedient.“²⁸ Im Sinne einer Zusammenarbeit mag nicht zuletzt überzeugen, daß die Interne Revision als Teil des Unternehmens, welches zudem regelmäßig Einblick in die Geschäftsprozesse und Fachabteilungen in einer Weise hat, wie es einem Abschluß

prüfer nicht möglich sein kann, viel näher am Unternehmensgeschehen ist. Darüber hinaus können durch ein Zurückgreifen der Abschlussprüfer auf die Ergebnisse der Internen Revision zusätzliche Kosten (Gebühren) vermieden werden.

Sicherlich wird die Revision, zusätzlich initiiert durch das KonTraG, verstärkt partnerschaftliche „Kunden“beziehungen mit dem Ziel einer Steigerung der Akzeptanz sowohl bei der Geschäftsleitung und den Fachabteilungen als auch insbesondere zu den Abschlussprüfern aufbauen. Ebenso werden die Abschlussprüfer künftig verstärkt den Kontakt zu und die Abstimmung mit der Internen Revision suchen müssen. So schlägt beispielsweise das American Institute of CPAs mit dem „Statement of Attestation Engagements (SSAE) Nr. 7“ für das Auftragsbestätigungsschreiben der Abschlussprüfer eine Musterformulierung in bezug auf die Interne Revision vor: „Use of Internal Auditors – We will consider many factors in determining the nature, timing and extent of the auditing procedures to be performed. One is the existence of internal auditors in the organisation who may be used during the audit.“²⁹

Ein wesentlicher praktischer Ansatzpunkt für die jetzt erweiterte Risikoanalyse durch die Abschlussprüfer wäre eine Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Internen Revision im Rahmen der Abschlussprüfung. So hat beispielsweise das Bundesaufsichtsam für das Kreditwesen mit Schreiben vom 28. Mai 1976 die Konsequenz aus der Herstadt-Krise gezogen und Thesen für die Funktionsfähigkeit der Interne Revision bei Kreditinstituten erlassen. Infolgedessen finden gemäß § 44 KWG in unregelmäßigen Abständen Sonderprüfungen mit dem Prüfungsgegenstand Innenrevision durch das BAK statt. Mit der Durchführung solcher Prüfungen werden in aller Regel Wirtschaftsprüfer beauftragt.³⁰ Der Abschlussprüfer kann sich dann bezüglich der nach dem KonTraG vorzunehmenden „Risikoanalysen“ auf die „Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Internen Revision“ konzentrieren. „Methode“ für die Funktionsfähigkeit wäre eine angemessene Aufgabenerfüllung als – in dem hier vertretenen Sinne – „Risikomanager“. Mit solch einem Ansatz würden aus Unternehmenssicht nicht nur Doppelarbeiten und (zusätzliche) Kosten vermieden, sondern außerdem die zukünftige Effizienz und Akzeptanz der Internen Revision sowie letztlich der Dreiklang „Management – Interne Revision – Abschlussprüfer“ gesteigert werden können.

Ein möglicher zusätzlicher konzeptioneller Ansatz für eine intensivere Kooperation zwischen Interner Revision und Abschlussprüfern könnte die Einrichtung von „Audit Committees“ nach dem Vorbild der nordamerikanischen Unternehmensverfassung sein, selbstverständlich vorbehaltlich einer Übertragbarkeit auf die deutsche Unternehmensverfassung. Derartige Audit Committees sind ein wichtiger Bestandteil des betrieblichen Überwachungssystems. Insbesondere Aspekte der organisatorischen Sicherungsmaßnahmen, der Kontrolle, der Internen Revision und auch der Abschlussprüfung werden hier diskutiert bzw. festgelegt. Aus der Koordinationsfunktion solcher Audit Committees ergeben sich zahlreiche Nutzeffekte für das betriebliche Überwachungssystem, vor allem was die Stärkung der Unabhängigkeit der prozessunabhängigen Überwachungsträger wie Abschlussprüfer und Interner Revision betrifft.³¹

5 Zusammenfassung und Ausblick

Durch das KonTraG sind gesteigerte Überwachungspflichten auf mehreren Ebenen eingeführt worden, welche sowohl den Vorstand, den Aufsichtsrat als auch die Hauptversammlung treffen. Insbesondere das Management ist verpflichtet, ein Überwachungssystem zur Früherkennung der den Fortbestand des Unternehmens gefährdenden Risiken einzurichten. Außer der Internen Revision sowie den angewandten Controllingkonzepten sind indes weitere Überwachungssysteme nicht bekannt; die laufende Überprüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems obliegt somit insbesondere der Internen Revision.

Gleichzeitig verstärkt das KonTraG die Risikoorientierung der Abschlussprüfung als Träger einer öffentlichen Funktion und erweitert die Prüfungspflichten erheblich, indem sich der Prüfer nunmehr systematisch mit der Risikolage der Gesellschaft auseinandersetzen muß. Damit sollen etwaige Schwächen der Institution Aufsichtsrat partiell kompensiert werden.

Unter dieser Prämisse ergibt sich quasi zwangsläufig die Notwendigkeit einer verstärkten Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Abschlussprüfung, die in der Tat zu einem für beide Seiten erfolgreichen Wechselspiel werden kann. So ist die Interne Revision ein Teil des betroffenen Unternehmens, welches regelmäßig Einblick in die Geschäftsprozesse und Fachabteilungen in einer Weise hat, wie es einem Abschlussprüfer niemals möglich sein kann. Es muß deshalb geradezu im Interesse des Abschlussprüfers liegen, wenn er sich die Erfahrungen und Detailkenntnisse der Internen Revision zunutze macht.

Ein wesentlicher praktischer Ansatzpunkt für die jetzt erweiterte Risikoanalyse durch die Abschlussprüfer ist die Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Internen Revision im Rahmen der Abschlussprüfung. Dies würde aus Unternehmenssicht nicht nur Doppelarbeiten und (zusätzliche) Kosten vermeiden, sondern außerdem die zukünftige Effizienz und Akzeptanz der Internen Revision sowie letztlich den Dreiklang „Management – Interne Revision – Abschlussprüfer“ intensivieren.

¹ Baetge/Schulze: „Möglichkeiten der Objektivierung der Lageberichterstattung über Risiken der künftigen Entwicklung“, in: DB 1998, S. 948.

- 2 Hinweis auch auf die IDW-Fachgutachten FAMA 1/1972, 1/1974, 1/1975 und 1/1978, die zwischenzeitlich durch die Stellungnahme FAMA 1/1987 einschl. FAMA-Checkliste i.d.F. 1993 ersetzt wurden; vgl. auch: Giese: „Die Prüfung des Risikomanagementsystems einer Unternehmung durch den Abschlussprüfer gemäß KonTraG“, in: WPg 1998, S. 452.
- 3 Hofmann: *Interne Revision*, Opladen 1972, S. 26.
- 4 Verlautbarungen zu den Grundsätzen der Internen Revision Nr. 1-17 (Übersetzung aus: Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Altamonte Springs, Florida, 1997), Frankfurt 1998, S. 21; Lück: „Elemente eines Risiko-Managementsystems“, in: DB 1998, S. 8 ff.
- 5 Institute of Accountancy, Internal Control, Special Report by the Committee of Auditing Procedure, New York 1949, zitiert in: Böhrer/Hengst/Hofmann/Müller/Puchta: *Interne Revision*, Berlin 1981, S. 17 f.
- 6 Dahl/Donay/Klopper/Lang/Schmidt-Gleim/Schmitz/Soldner/Soll: „Interne Revision 2001 in der Versicherungswirtschaft“, in: VW 1998, S. 94.
- 7 Weitekamp: „Chancen-/Risikomanagement als Führungsaufgabe aus Sicht der Internen Revision“, in: VW 1997, S. 1756ff.
- 8 Lindner: „Unternehmensverantwortung und Interne Revision“, in: ZIR 1997, S. 65ff; Weitekamp: a.a.O., S. 1756ff.
- 9 Stephan: „Revision im Wandel“, in: VW 1995, S. 570ff.
- 10 Kromschöder/Lück: „Grundsätze risikoorientierter Überwachung“, in: ZIR 1998, S. 245.
- 11 Gemäß §§ 317 Abs.2 Satz 2, 321 Abs.4 HGB iVm § 91 Abs.2 AktG; vgl. insbes.: IDW-Fachnachrichten 10/1998, S. 488f. (Rdnr. 16, 21f.).
- 12 Bundesministerium der Justiz, Referentenentwurf, Stand 22. November 1996, I. Allgemeine Begründung.
- 13 Kaminski: *WP-Handbuch* 1996, 11. Auflage, S. 4ff.
- 14 I.S.v. § 43 Abs.4 WPO.
- 15 Wiedmann: „Ansätze zur Fortentwicklung der Abschlussprüfung“, in: WPg 1998, S. 338ff.
- 16 Dömer: „Von der Wirtschaftsprüfung zur Unternehmensberatung“, in: WPg 1998, S. 302ff.
- 17 Schmidt: „Der Beruf des Wirtschaftsprüfers – Quo Vadis?“, in: WPg 1998, 319ff; Marten: „Entwicklungen und Herausforderungen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer“, WPK-Mitteilungen I/1996, S. 12.
- 18 Hönig: „Problemorientierte Berichterstattung des Abschlussprüfers und deren Umsetzung im KonTraG“, in: DStR 1997, S. 1144; Brebeck/Herrmann: „Zur Forderung des KonTraG-Entwurfs nach einem Frühwarnsystem und zu den Konsequenzen für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung“, in: WPg 1997, S. 390.
- 19 Dömer: a.a.O., S. 318; Schmidt: a.a.O., S. 325.
- 20 Vgl. § 111 Abs.2 Satz 3 HGB; Zimmer: „Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich“, in: NJW 1998, S. 3532 m.w.N.
- 21 Dömer: a.a.O., S. 303; Schmidt: a.a.O., S. 320ff. jeweils m.w.N.
- 22 Wiedmann: a.a.O., S. 350.
- 23 IDW-Fachgutachten, HFA 2/1966, 7. Erg.-Lfg. April 1990, S. 9 sowie auch IDW-Fachgutachten HFA 2/1981, S. 91, bzgl. Arbeitspapier-Dokumentation von „Abstimmung und Unterlagen der Internen Revision sowie Prüfung des internen Kontrollsystems“.
- 24 Bzgl. der erweiterten Prüfungspflichten für Wirtschaftsprüfer wird insbesondere verwiesen auf den neuen Entwurf des IDW-HFA „Prüfungsstandards für § 317 Abs.4 HGB“, in: IDW Fachnachrichten 10/1998, S. 485ff.
- 25 IDW-Fachgutachten FG 1/1988, Erg.-Lfg. April 1990, S. 14ff; vgl. hierzu auch: Giese: „Die Prüfung des Risikomanagementsystems einer Unternehmung durch den Abschlussprüfer gemäß KonTraG“, in: WPg 1998, S. 457.
- 26 IDW-Fachgutachten KFA 1/1989, 7. Erg.-Lfg. April 1990, S. 41.
- 27 Muster-Revisionshandbuch des Deutschen Instituts für Interne Revision EV (IIR), Berlin 1994, S. 22 und S. 25ff.
- 28 Bömer/Hengst/Hofmann/Müller/Puchta: *Interne Revision*, Berlin 1981, S. 20.
- 29 Zitiert bei: Gibson/Paney/Smith, „Do We Understand Each Other?“, in: J Account Jan. 1998, S. 58.
- 30 Vgl. auch IDW-Fachgutachten PFA 1/1982 und BFA 1/1982 S. 59 sowie auch WP Handbuch 1996, 11. Auflage, S. 640, J.TZ. 340f.
- 31 Vgl. Lück: „Audit Committees – ein sinnvoller Bestandteil des betrieblichen Überwachungs-systems/Prüfungsausschüsse sichern und verbessern die Kontrolle in deutschen Unternehmen“, in: FAZ vom 12.10.1998.