

Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision

Seminar Wintersemester 2004/2005: Unternehmensberatung und Prüfung

Thema (3)

Technische Universität München
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre
Accounting – Auditing – Consulting

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück

Eingereicht von:
Dipl.-Ing. Daniel Rögelein
Matr.-Nr. 1969320
Mädelegabelstr. 78
81825 München

München, 19. November 2004

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis.....	II
1 Problemstellung: Notwendigkeit einer systematischen Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision vor dem Hintergrund der Entwicklungen der Corporate Governance.....	1
2 Systematisierung der Internen Überwachungsfunktion im Unternehmen	2
2.1 Prozeßabhängige Überwachung durch das Interne Kontrollsystem	3
2.2 Prozeßunabhängige Überwachung durch die Interne Revision.....	4
3 Herausforderungen für die Interne Revision bei der Prüfung des Internen Kontrollsystems.....	5
3.1 Unterstützung der Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung erweiterter Sorgfaltspflichten zur Überwachung der Abläufe im Unternehmen	5
3.2 Enge Zusammenarbeit mit dem Abschlußprüfer zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Jahresabschlußprüfung.....	7
4 Prozeß der systematischen Beurteilung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision	8
4.1 Definition eines auf die Abläufe im Unternehmen abgestimmten Soll-IKS	9
4.2 Vergleich des Soll-IKS mit dem im Unternehmen vorgefunden Ist-IKS	9
5 Zusammenfassung der Ergebnisse: Steigerung der Qualität und Wirtschaftlichkeit der internen und externen Unternehmensüberwachung durch Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision	10
Literaturverzeichnis	11

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	=	am angegebenen Ort
Abs.	=	Absatz
AktG	=	Aktiengesetz
Aufl.	=	Auflage
CEO	=	Chief Executive Officer
CFO	=	Chief Financial Officer
COSO	=	Committee of Sponsoring Organizations
et al.	=	et alii
GmbHG	=	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	=	Herausgeber
IDW	=	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IIR	=	Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
IKS	=	Internes Kontrollsystem
IÜS	=	Internes Überwachungssystem
KonTraG	=	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
PS	=	Prüfungsstandard
S.	=	Seite
Sec.	=	Section
SOA	=	Sarbanes-Oxley Act
Sp.	=	Spalte

1 Problemstellung: Notwendigkeit einer systematischen Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision vor dem Hintergrund der Entwicklungen der Corporate Governance

Die Gesetzgebung zur Führung, Verwaltung und Überwachung von Unternehmen (Corporate Governance)¹⁾ wurde in den vergangenen Jahren auf nationaler sowie internationaler Ebene bedeutend weiterentwickelt.²⁾ Diese gesetzgeberischen Maßnahmen waren darauf ausgerichtet, das nach zahlreichen Unternehmenskrisen erschütterte Vertrauen der Anleger in die Kapitalmärkte wieder herzustellen.³⁾ Vielfach lösen Schwachstellen im Internen Überwachungssystem der Unternehmen derartige Krisen aus.⁴⁾

Die vorliegende Arbeit thematisiert die Notwendigkeit und die Durchführung der Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision vor dem Hintergrund der Entwicklungen der Corporate Governance.

Da der Begriff des „Internen Kontrollsystems“ im Schrifttum nicht einheitlich interpretiert ist,⁵⁾ wird zunächst eine Abgrenzung der Begriffe „Internes Überwachungssystem“ und „Internes Kontrollsystem“ vorgenommen (vgl. Kapitel 2). Sodann werden die Anforderungen erarbeitet, aus welchen sich die Notwendigkeit zur Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision ergibt (vgl. Kapitel 3). Es wird ein systematischer Ansatz zur Durchführung der Prüfung abgeleitet (vgl. Kapitel 4). Die Ergebnisse werden abschließend zusammengefaßt (vgl. Kapitel 5).

-
- 1) Vgl. Lück, Wolfgang: Stichwort „Corporate Governance“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 6.
 - 2) Vgl. Buderath, Hubertus M.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley-Acts auf die Interne Revision. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 39-40.
 - 3) Vgl. ebenda, S. 39.
 - 4) Vgl. Lück, Wolfgang und Andreas Makowski: Internal Control – COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1996, S. 157.
 - 5) Vgl. Hömberg, Reinhold: Stichwort „Internes Kontrollsystem“. In: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Band 5 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. Wolfgang Ballwieser. Stuttgart 2002, Sp. 1228.

2 Systematisierung der Internen Überwachungsfunktion im Unternehmen

Die Notwendigkeit zur Überwachung der Abläufe im Unternehmen ergibt sich aus den in § 93 Abs. 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG verankerten Sorgfaltspflichten der Unternehmensleitung von Kapitalgesellschaften.¹⁾ Die Unternehmensleitung kann ihrer Sorgfaltspflicht durch die Einrichtung eines Internen Überwachungssystems entsprechen.²⁾

Das Interne Überwachungssystem dient der Sicherung des Vermögens, einer effizienten Gestaltung der Prozesse, der Einhaltung der Geschäftspolitik sowie der Verlässlichkeit und Genauigkeit des Rechnungswesens.³⁾ Der Begriff wurde aus dem amerikanischen Internal Control-Konzept abgeleitet.⁴⁾ Die erste allgemein anerkannte Definition von Internal Control geht auf den 1992 erschienenen Bericht „Internal Control - Integrated Framework“ des Committee of Sponsoring Organizations („COSO-Report“) zurück.⁵⁾

Unter dem Begriff „Überwachung“ werden prozeßabhängige Kontrollen sowie prozeßunabhängige Prüfungen zusammengefaßt, wobei „Prüfung“ und „Revision“ weitgehend synonym verwendet werden.⁶⁾ Das Interne Überwachungssystem umfaßt das Interne Kontrollsystem und die Interne Revision.⁷⁾

1) Vgl. Lück, Wolfgang: Internes Überwachungssystem (IÜS). Die Pflicht zur Einrichtung und zur Prüfung eines Internen Überwachungssystems durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG). In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 121.

2) Vgl. ebenda.

3) Vgl. Lück, Wolfgang: Stichwort „Internes Überwachungssystem (IÜS)“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 160.

4) Vgl. ebenda.

5) Vgl. Lück, Wolfgang und Andreas Makowski: Internal Control – COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1996, S. 157.

6) Vgl. Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. Günter Wöhe. 21. Auflage. München 2002, S. 165-166.

7) Vgl. Spannagl, Thomas: Stichwort „Internal Control System“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 136.

2.1 Prozeßabhängige Überwachung durch das Interne Kontrollsystem

„Die Gesamtheit der exakt aufeinander abgestimmten Instrumente und Maßnahmen der Internen Kontrolle bezeichnet man als Internes Kontrollsystem.“¹⁾ Der Begriff „Internes Kontrollsystem“ ist im Schrifttum jedoch nicht einheitlich interpretiert.²⁾ Als ursächlich hierfür kann angesehen werden, daß in der Literatur häufig auf das Internal Control-Konzept Bezug genommen wird, dieser Begriff jedoch unzutreffend mit „Internes Kontrollsystem“ übersetzt wird.³⁾ „To control“ bedeutet auch „überwachen“.⁴⁾ „Internal Control“ ist daher eher mit „Internes Überwachungssystem“ zu übersetzen, da nur so neben prozeßabhängigen Kontrollen auch prozeßunabhängige Prüfungen erfaßt werden.⁵⁾

Das Interne Kontrollsystem besteht aus folgenden Teilsystemen:⁶⁾

- (1) **Organisatorische Sicherungsmaßnahmen:** „... Überwachungsmaßnahmen, die Fehler verhindern sollen und damit der Erreichung einer vorgegebenen Sicherheit dienen.“⁷⁾
- (2) **Interne Kontrollen:** „Die mit dem Arbeitsablauf unmittelbar gekoppelten Überwachungsmaßnahmen, die Fehler feststellen sollen; auch Überwachung durch diejenige, die für das Ergebnis des überwachten Prozesses verantwortlich sind.“⁸⁾

-
- 1) Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. Günter Wöhe. 21. Auflage. München 2002, S. 168.
 - 2) Vgl. Hömberg, Reinhold: Stichwort „Internes Kontrollsystem“. In: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Band 5 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. Wolfgang Ballwieser. Stuttgart 2002, Sp. 1228.
 - 3) Vgl. Lück, Wolfgang und Andreas Makowski: Internal Control – COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1996, S. 157.
 - 4) Vgl. Lück, Wolfgang: Stichwort „Controlling“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 1.
 - 5) Vgl. Lück, Wolfgang und Andreas Makowski: a.a.O., S. 157.
 - 6) Vgl. Spannagl, Thomas: Stichwort „Internal Control System“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 136.
 - 7) Lück, Wolfgang: Stichwort „Internes Überwachungssystem (IÜS)“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 160.
 - 8) Ebenda.

2.2 Prozeßunabhängige Überwachung durch die Interne Revision

„Die Interne Revision ist eine unabhängige *Funktion*, die innerhalb eines Unternehmens Strukturen und Tätigkeiten prüft und beurteilt. Die Interne Revision ist zugleich eine prozessunabhängige *Institution*, die innerhalb eines Unternehmens umfassende Prüfungen durchführt und über die geprüften Strukturen und Aktivitäten umfassende Analysen, Bewertungen, Empfehlungen und Informationen liefert.“¹⁾

Zum Arbeitsumfang der Internen Revision gehört „... die Prüfung und Beurteilung der Effizienz und der Effektivität des Internen Kontrollsystems ...“.²⁾ Eine Prüfung des Internen Kontrollsystems kann jedoch sowohl durch unternehmensinterne sowie unternehmensexterne Prüfer durchgeführt werden.³⁾ Die Interne Revision hat allerdings in allen Fragen hinsichtlich des Überwachungssystems und des Internen Kontrollsystems „... einen erheblichen Wissensvorsprung gegenüber anderen ... Anbietern ...“.⁴⁾

Die Einrichtung eines Internen Kontrollsystems *durch* die Interne Revision kommt aufgrund der Grundsätze der Funktionstrennung⁵⁾ und der Unabhängigkeit der Internen Revision nicht in Betracht, da die Interne Revision das Interne Kontrollsystem prüfen muß. Die Interne Revision muß die Unternehmensleitung bei der Einrichtung des Internen Kontrollsystems jedoch beraten.⁶⁾ Die Interne Revision kann somit das Interne Überwachungssystem auch nur insoweit prüfen und dokumentieren, als das Interne Kontrollsystem betroffen ist.

1) Lück, Wolfgang: Stichwort „Interne Revision“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 145.

2) Ebenda.

3) Vgl. Holzer, Peter und Andreas Makowski: Corporate Governance. In: Der Betrieb 1997, S. 691.

4) Lück, Wolfgang: Die Zukunft der Internen Revision. Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung. Band 1 des IIR-Forum. Hrsg. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR). Berlin 2000, S. 15.

5) Vgl. Lück, Wolfgang und Christopher Jahns: Stichwort „Funktionstrennung“. In: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 4. Aufl. München und Wien 1998, S. 287.

6) Vgl. Lück, Wolfgang: Die Zukunft der Internen Revision. Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung. Band 1 des IIR-Forum. Hrsg. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR). Berlin 2000, S. 14.

Nach einer Studie des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, Accounting – Auditing – Consulting der TU München aus dem Jahre 2003 stellt die Prüfung des Internen Kontrollsystems die *aktuellste* und *zweitwichtigste* Aufgabe der Internen Revision dar.¹⁾

3 Herausforderungen für die Interne Revision bei der Prüfung des Internen Kontrollsystems

Das am 01. Mai 1998 in Kraft getretene Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) begründet besondere Anforderungen an die interne und externe Überwachung deutscher Unternehmen aller Rechtsformen.²⁾ Eingriffe in die Corporate Governance US-börsennotierter Unternehmen ergeben sich aus dem am 30. Juli 2002 durch Präsident George W. Bush unterzeichneten Sarbanes-Oxley Act (SOA).³⁾ Der Einflußbereich des Sarbanes-Oxley Act erstreckt sich unabhängig vom Sitz der Gesellschaft auf alle Unternehmen, welche „... den US-amerikanischen Kapitalmarkt nutzen ...“.⁴⁾ Derzeit sind etwa 300 deutsche Unternehmen betroffen.⁵⁾

3.1 Unterstützung der Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung erweiterter Sorgfaltspflichten zur Überwachung der Abläufe im Unternehmen

Durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich wird über die Sorgfaltspflicht des § 93 Abs. 1 AktG hinausgehend die Verpflichtung des Vorstands einer

-
- 1) Vgl. Lück, Wolfgang et al.: Wichtige und Aktuelle Themen der Internen Revision – Eine empirische Umfrage. In: Zeitschrift Interne Revision 2004, S. 56-57.
 - 2) Vgl. Lück, Wolfgang: Stichwort „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 9.
 - 3) Vgl. Lanfermann, Georg und Silja Maul: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland. In: Der Betrieb 2002, S. 1725.
 - 4) Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung. In: Betriebs-Berater 2004, S. 2399.
 - 5) Vgl. Rauchhaus, Rolf und Carina Sieler: Anforderungen des Sarbanes-Oxley-Gesetzes. In: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 15.11.2004, S. 21.

Aktiengesellschaft, „... geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden“ (§ 91 Abs. 2 AktG), besonders hervorgehoben.¹⁾

Aus Sec. 404 SOA sind Vorstandsvorsitzender (CEO) und Finanzvorstand (CFO) an amerikanischen Börsen notierter Unternehmen verpflichtet, ein auf die Rechnungslegung bezogenes Internes Überwachungssystem (im Sinne von Internal Control) einzurichten, zu überprüfen und darüber einen vom Abschlußprüfer zu bestätigenden Bericht zu verfassen.²⁾ In einem weiteren Bericht ist jährlich die Verantwortlichkeit des Vorstands für dieses Überwachungssystem zu erklären und das der Überwachung der Finanzberichterstattung zugrundeliegende Regelwerk zu nennen.³⁾ Der COSO-Report ist ein hierfür anerkanntes Rahmenwerk.⁴⁾ Aus Sec. 302 SOA ergibt sich für die zertifizierenden Vorstände darüber hinaus die Verpflichtung, den Prüfungsausschuß und den Abschlußprüfer über Mängel im Internen Überwachungssystem zu unterrichten.⁵⁾

Die Interne Revision ist gefordert, die Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung dieser erweiterten Verpflichtungen durch Prüfungen des Internen Kontrollsystems zu unterstützen. Die Interne Revision muß dabei berücksichtigen, daß sich der Anwendungsbereich des Internen Überwachungssystems im Sarbanes-Oxley Act auf „alle wesentlichen Informationen“ erstreckt.⁶⁾ Der Sarbanes-Oxley Act geht damit über die

-
- 1) Vgl. Lück, Wolfgang: Elemente eines Risikomanagementsystems. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 22.
 - 2) Vgl. Buderath, Hubertus M.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley-Acts auf die Interne Revision. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 46; Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung. In: Betriebs-Berater 2004, S. 2401.
 - 3) Vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: a.a.O., S. 2400.
 - 4) Vgl. ebenda.
 - 5) Vgl. Buderath, Hubertus M.: a.a.O., S. 44.
 - 6) Vgl. Lanfermann, Georg und Silja Maul: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland. In: Der Betrieb 2002, S. 1729.

Fokussierung des Überwachungssystems im KonTraG auf „... den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen ...“ (§ 91 Abs. 2 AktG) deutlich hinaus.¹⁾

3.2 Enge Zusammenarbeit mit dem Abschlußprüfer zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Jahresabschlußprüfung

Die „... Prüfung des *Internen Kontrollsystems* durch die Interne Revision und die Prüfung des *Internen Überwachungssystems* durch den Abschlussprüfer sind durch vergleichbare Prüfungshandlungen gekennzeichnet.“²⁾ Der Abschlußprüfer berücksichtigt das Interne Überwachungssystem bei der *Planung* und der *Durchführung* der Jahresabschlußprüfung.³⁾

Das Interne Überwachungssystem ist bei der *Planung* der Jahresabschlußprüfung insoweit von Bedeutung, als der Abschlußprüfer zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit und der Qualität seiner Prüfungshandlungen einen risikoorientierten Prüfungsansatz wählt.⁴⁾ Es fließen dabei Feststellungen zur Qualität des Internen Überwachungssystems eines Unternehmens ein, „... um Art und Umfang der ... Prüfungshandlungen festzulegen.“⁵⁾ Das Interne Überwachungssystem ist bei der *Durchführung* der Jahresabschlußprüfung insbesondere aufgrund des § 317 Abs. 4 HGB und der Sec. 404 SOA zu berücksichtigen.

Der Abschlußprüfer kann sich auf Erkenntnisse der Internen Revision „... bei der Planung von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen ...“⁶⁾ stützen. Der Abschlußprüfer

-
- 1) Vgl. Lanfermann, Georg und Silja Maul: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland. In: Der Betrieb 2002, S. 1729.
 - 2) Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR): IIR-Revisionsstandard Nr. 1. Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer. In: Zeitschrift Interne Revision 2001, S. 34.
 - 3) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260). Stand: 2.7.2001. In: Die Wirtschaftsprüfung 2001, S. 824.
 - 4) Vgl. Nagel, Thomas: Stichwort „Risikoorientierter Prüfungsansatz“. In: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 4. Aufl. München und Wien 1998, S. 688.
 - 5) Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR): a.a.O., S. 35.
 - 6) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321). Stand: 6.5.2002. In: Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 687.

hat sich dabei insbesondere von der Unabhängigkeit, der Kompetenz und der beruflichen Sorgfalt der Internen Revision zu überzeugen.¹⁾ Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Abschlußprüfer Resultate der Internen Revision direkt als „Feststellungen Dritter“ verwenden.²⁾ Der Abschlußprüfer muß in diesem Falle unter anderem die Qualität der Arbeit der Internen Revision beurteilen.³⁾

Die Interne Revision besitzt einen Kenntnisstand hinsichtlich der Abläufe im Unternehmen, welchen der Abschlußprüfer nur durch zusätzlichen Prüfungsaufwand erlangen könnte.⁴⁾ Eine enge Zusammenarbeit des Abschlußprüfers mit der Internen Revision kann daher dazu beitragen, unwirtschaftliche Doppelarbeiten zu vermeiden.⁵⁾

4 Prozeß der systematischen Beurteilung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision

Die Interne Revision plant ihre Prüfungen in zeitlicher, sachlicher und personeller Hinsicht und dokumentiert diese Planung im Revisionsplan.⁶⁾ Im Anschluß an die Prüfungsdurchführung verfaßt die Interne Revision einen an die Unternehmensleitung und die betroffenen Unternehmensbereiche gerichteten Revisionsbericht.⁷⁾ Die Qualität der Prüfungstätigkeit der Internen Revision hängt neben einer ordnungsgemäßen Planung und

-
- 1) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321). Stand: 6.5.2002. In: Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 687.
 - 2) Vgl. ebenda, S. 688.
 - 3) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260). Stand: 2.7.2001. In: Die Wirtschaftsprüfung 2001, S. 830.
 - 4) Vgl. Lück, Wolfgang: Die Zukunft der Internen Revision. Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung. Band 1 des IIR-Forum. Hrsg. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR). Berlin 2000, S. 93-94.
 - 5) Vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung. In: Betriebs-Berater 2004, S. 2401.
 - 6) Vgl. Hunecke, Jörg: Stichwort „Revisionsplan“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 278.
 - 7) Vgl. Lindner, Manfred: Stichwort „Revisionsbericht“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 272-273.

Dokumentation insbesondere von einer systematischen Durchführung der Prüfungen ab.¹⁾ Die grundsätzliche Vorgehensweise zur Prüfungsdurchführung besteht in der Definition eines angestrebten Soll-Zustandes des Internen Kontrollsystems („Soll-IKS“) und dem Vergleich des Soll-IKS mit dem im Unternehmen vorgefundenen „Ist-IKS“.²⁾

4.1 Definition eines auf die Abläufe im Unternehmen abgestimmten Soll-IKS

Den Ausgangspunkt zur Definition von Anforderungen an das Interne Kontrollsystem bildet die Beurteilung des in den Unternehmensprozessen vorhandenen Inhärenten Risikos.³⁾ Bei Annahme des Fehlens eines wirksamen Internen Kontrollsystems entspricht das Inhärente Risiko der Wahrscheinlichkeit, daß wesentliche Fehler in den Abläufen auftreten.⁴⁾ Die Maßnahmen des Internen Kontrollsystems sind nach Art und Umfang derart zu bemessen, daß dem Inhärenten Risiko ein entsprechend niedriges Internes Kontrollrisiko entgegengesetzt wird. Das Interne Kontrollrisiko repräsentiert die Wahrscheinlichkeit, daß „... wesentliche Fehler in Geschäftsvorfällen nicht verhindert ...“⁵⁾ werden. Bei der Festlegung des Soll-IKS sind jedoch auch wirtschaftliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Kontrollmaßnahmen sind dann als unwirtschaftlich einzustufen, wenn der erforderliche Kontrollaufwand den möglichen Verlust übersteigt.⁶⁾

4.2 Vergleich des Soll-IKS mit dem im Unternehmen vorgefunden Ist-IKS

Beim Vergleich des Soll-IKS mit dem im Unternehmen vorgefundenen Ist-IKS ist das Augenmerk sowohl auf den Aufbau als auch auf die ordnungsgemäße Funktionsweise des Internen Kontrollsystems zu richten, da allein aus einer Analyse des Aufbaus eines

1) Vgl. Hofmann, Rolf: Stand der Internen Revision in Deutschland. Entwicklung zu einem schlagkräftigen Führungsinstrument. In: Der Schweizer Treuhänder 1992, S. 523-524.

2) Vgl. Wassmer, Albert: Methodik der Untersuchung eines internen Kontrollsystems (IKS). In: Zeitschrift Interne Revision 1985, S. 239-241.

3) Vgl. ebenda, S. 239.

4) Vgl. Nagel, Thomas: Stichwort „Inhärentes Risiko“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 121.

5) Nagel, Thomas: Stichwort „Internes Kontrollrisiko“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 159.

6) Vgl. Wassmer, Albert: a.a.O., S. 241.

Internen Kontrollsystems nicht auf ausreichende Sicherheit des Systems gefolgert werden kann.¹⁾ Für die Funktionsprüfung bietet sich das „Einschleusen fiktiver Geschäftsvorfälle ...“²⁾ an. Im Interesse einer Rationalisierung der Revisionstätigkeit können auch die Mitarbeiter der Fachbereiche bei der Beurteilung des Internen Kontrollsystems mit einbezogen werden. Das Konzept des „Control Self-Assessment“ sieht die Beurteilung des Ist-IKS durch Mitarbeiter der Fachbereiche unter partnerschaftlicher Moderation der Internen Revision vor.³⁾

5 Zusammenfassung der Ergebnisse: Steigerung der Qualität und Wirtschaftlichkeit der internen und externen Unternehmensüberwachung durch Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision

Interne Revision und Internes Kontrollsystem bilden das Interne Überwachungssystem eines Unternehmens. Die Prüfung des Internen Kontrollsystems und nicht des Internen Überwachungssystems ist eine der Hauptaufgaben der Internen Revision.

Die Interne Revision muß die Unternehmensleitung bei der Erfüllung erweiterter Sorgfaltspflichten aus den Vorschriften des KonTraG sowie des Sarbanes-Oxley Act durch Prüfungen des Internen Kontrollsystems unterstützen. Die Interne Revision kann überdies durch eine enge Zusammenarbeit mit dem Abschlußprüfer zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Jahresabschlußprüfung beitragen.

Im Zuge der Prüfungsdurchführung wird zunächst ein Soll-IKS abgeleitet. Art und Umfang der Kontrollmaßnahmen dieses Soll-Objekts sind sowohl nach Gesichtspunkten der prozeßinhärenten Risiken als auch der Wirtschaftlichkeit zu bemessen. Beim Vergleich des Soll-IKS mit dem im Unternehmen vorgefundenen Ist-IKS ist sowohl auf den Aufbau als auch auf eine ordnungsgemäße Funktionsweise des Internen Kontrollsystems zu achten.

1) Vgl. Wassmer, Albert: Methodik der Untersuchung eines internen Kontrollsystems (IKS). In: Zeitschrift Interne Revision 1985, S. 244.

2) Ebenda.

3) Vgl. Briese, Klaus-Joachim et al.: Control Self-Assessment. Beurteilung der Methoden, Nutzen für die Interne Revision und Einsatz in der Praxis. In: Zeitschrift Interne Revision 2003, S. 51.

Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung. In: Betriebs-Berater 2004, S. 2399-2407.
- Ballwieser, Wolfgang (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Band 5 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Stuttgart 2002.
- Briese, Klaus-Joachim et al.: Control Self-Assessment. Beurteilung der Methoden, Nutzen für die Interne Revision und Einsatz in der Praxis. In: Zeitschrift Interne Revision 2003, S. 46-55.
- Buderath, Hubertus M.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley-Acts auf die Interne Revision. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 39-50.
- Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR): IIR-Revisionsstandard Nr. 1. Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer. In: Zeitschrift Interne Revision 2001, S. 34-36.
- Hofmann, Rolf: Stand der Internen Revision in Deutschland. Entwicklung zu einem schlagkräftigen Führungsinstrument. In: Der Schweizer Treuhänder 1992, S. 520-526.
- Holzer, Peter und Andreas Makowski: Corporate Governance. In: Der Betrieb 1997, S. 688-692.
- Hömberg, Reinhold: Stichwort „Internes Kontrollsystem“. In: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Band 5 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Hrsg. Wolfgang Ballwieser. Stuttgart 2002, Sp. 1228-1237.
- Hunecke, Jörg: Stichwort „Revisionsplan“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 278.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260). Stand: 2.7.2001. In: Die Wirtschaftsprüfung 2001, S. 821-830.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321). Stand: 6.5.2002. In: Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 686-689.
- Lanfermann, Georg und Silja Maul: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland. In: Der Betrieb 2002, S. 1725-1732.
- Lindner, Manfred: Stichwort „Revisionsbericht“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 272-273.

- Lück, Wolfgang (Hrsg.): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. 4. Aufl. München und Wien 1998.
- Lück, Wolfgang: Die Zukunft der Internen Revision. Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung. Band 1 des IIR-Forum. Hrsg. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR). Berlin 2000.
- Lück, Wolfgang (Hrsg.): Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. 2. Aufl. München 2001.
- Lück, Wolfgang: Elemente eines Risikomanagementsystems. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 19-50.
- Lück, Wolfgang: Internes Überwachungssystem (IÜS). Die Pflicht zur Einrichtung und zur Prüfung eines Internen Überwachungssystems durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG). In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 117-138.
- Lück, Wolfgang: Stichwort „Controlling“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 1.
- Lück, Wolfgang: Stichwort „Corporate Governance“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 6-7.
- Lück, Wolfgang: Stichwort „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)“. In: Risikomanagementsystem und Überwachungssystem. KonTraG: Anforderungen und Umsetzung in der betrieblichen Praxis. Band 5 der Schriftenreihe des Universitäts-Forums für Rechnungslegung, Steuern und Prüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 2. Aufl. München 2001, S. 9-10.
- Lück, Wolfgang (Hrsg.): Lexikon der Internen Revision. München und Wien 2001.
- Lück, Wolfgang: Stichwort „Interne Revision“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 145-147.
- Lück, Wolfgang: Stichwort „Internes Überwachungssystem (IÜS)“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 160-162.

- Lück, Wolfgang et al.: Wichtige und Aktuelle Themen der Internen Revision – Eine empirische Umfrage. In: Zeitschrift Interne Revision 2004, S. 56-58.
- Lück, Wolfgang und Christopher Jahns: Stichwort „Funktionstrennung“. In: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 4. Aufl. München und Wien 1998, S. 287.
- Lück, Wolfgang und Andreas Makowski: Internal Control – COSO-Report; Guidance on Criteria of Control; Internal Financial Control. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1996, S. 157-160.
- Nagel, Thomas: Stichwort „Risikoorientierter Prüfungsansatz“. In: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. Hrsg. Wolfgang Lück. 4. Aufl. München und Wien 1998, S. 688.
- Nagel, Thomas: Stichwort „Inhärentes Risiko“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 121.
- Nagel, Thomas: Stichwort „Internes Kontrollrisiko“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 159.
- Rauchhaus, Rolf und Carina Sieler: Anforderungen des Sarbanes-Oxley-Gesetzes. In: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 15.11.2004, S. 21.
- Spannagl, Thomas: Stichwort „Internal Control System“. In: Lexikon der Internen Revision. Hrsg. Wolfgang Lück. München und Wien 2001, S. 135-136.
- Wassmer, Albert: Methodik der Untersuchung eines internen Kontrollsystems (IKS). In: Zeitschrift Interne Revision 1985, S. 236-246.
- Wöhe, Günter (Hrsg.): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 21. Auflage. München 2002.

Prüfung des Internen Kontrollsystems durch die Interne Revision

Seminar Wintersemester 2004/2005: Unternehmensberatung und Prüfung

Thema (3)

Kurzfassung

Das Vertrauen der Anleger in die Kapitalmärkte wurde durch die zahlreichen Unternehmenskrisen der letzten Jahre erschüttert. Häufig lösen Unzulänglichkeiten der Unternehmensüberwachung derartige Krisen aus. Um das Vertrauen der Anleger wieder herzustellen, wurde das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) erlassen. Die gleiche Zielsetzung verfolgt der Sarbanes-Oxley Act, welcher sich auf alle Unternehmen auswirkt, die den US-amerikanischen Kapitalmarkt nutzen.

Das Interne Überwachungssystem eines Unternehmens besteht aus dem Internen Kontrollsystem und der Internen Revision. Es umfaßt somit Maßnahmen der prozeßabhängigen sowie der prozeßunabhängigen Überwachung. Die Prüfung des Internen Kontrollsystems im Auftrag der Unternehmensleitung ist als eine wesentliche Aufgabe der Internen Revision anzusehen. Die Interne Revision darf sich jedoch nicht selbst prüfen, weshalb sich ihr Prüfungsauftrag nicht auf das Interne Überwachungssystem erstreckt.

Sowohl KonTraG als auch Sarbanes-Oxley Act messen der Einrichtung und Prüfung eines Internen Überwachungssystems hohe Bedeutung bei. Daher muß die Interne Revision die Unternehmensleitung durch Prüfungen des Internen Kontrollsystems in der Wahrnehmung der durch diese Gesetze erweiterten Sorgfaltspflichten unterstützen. Die Interne Revision kann durch Zusammenarbeit mit dem Abschlußprüfer bei der Prüfung des Internen Überwachungssystems auch die Wirtschaftlichkeit der Jahresabschlußprüfung fördern.

Die Interne Revision kann diesen Herausforderungen durch Verfolgung eines systematischen Ansatzes zur Prüfung des Internen Kontrollsystems gerecht werden. Zunächst wird unter Berücksichtigung von Gesichtspunkten des Risikos und der Wirtschaftlichkeit ein Soll-IKS definiert. Dieses Soll-IKS wird dann mit dem im Unternehmen vorgefundenen Ist-IKS hinsichtlich Aufbau und Funktionsfähigkeit verglichen.