



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	02. HGB-FA / 19.04.2012 / 16:45 – 17:45 Uhr
TOP:	07 – Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
Thema:	Mögliche Erarbeitung eines DRS zum internem Kontrollsystem und Risikomanagementsystem
Papier:	02_07_HGB-FA_IKS_RMS

Vorbemerkung

- 1 Zu dieser Sitzungsunterlage bzw. zu diesem TOP wurde keine Cover Note erstellt – allgemeine Hintergrundinformationen zu dieser Unterlage finden sich in der Sitzungsunterlage **02_05** wie folgt:
 - Darstellung der Anregungen und vorläufigen Beschlüsse des HGB-Fachausschuss (HGB-FA) zur möglichen Erarbeitung neuer DRS aus der ersten Sitzung des Fachausschusses,
 - gewählte Vorgehensweise der DRSC-Mitarbeiter zur ersten Einschätzung dieser Themenvorschläge hinsichtlich Eignung und Dringlichkeit für die Erarbeitung neuer Standards und Ableitung eines Vorschlags zur Sortierung nach Relevanz zur Bearbeitung durch den HGB-FA.
- 2 Bei der gewählten Bezeichnung des Themas handelt es sich um eine vorläufige Arbeitsversion – es handelt sich nicht um einen konkreten Vorschlag für den Titel eines möglichen künftigen Standards.
- 3 Diese Sitzungsunterlage ist mit Bezug auf die Erarbeitung eines möglichen DRS zum Thema „Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem“ wie folgt strukturiert:



- A** Gegenstand eines möglichen DRS
- A1** Rechtsnormen
 - A2** Bestehende Verlautbarungen
 - A3** Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur
 - A4** Hinweise von WPG und IDW
 - A5** Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen
- B** Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller
- C** Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

A Gegenstand eines möglichen DRS

A1 Rechtsnormen

- 4 Vor dem Hintergrund eines internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess (Konzernrechnungslegungsprozess) sind folgende drei Gesetze relevant:
- Gemäß § 289 Abs. 5 HGB sollen Kapitalgesellschaften im Sinn des § 264d im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess beschreiben. Analog dazu sind die Anforderungen im Konzernabschluss definiert (§ 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB). Die Berichtspflicht soll dem Abschlussadressaten ein hinreichend konkretes Bild über die wesentlichen Merkmale geben. Nach Ansicht des Gesetzgebers liegt der Fokus hierbei nicht auf dem gesamten internen Kontrollsystem sondern ist auf Ausführungen auf den Rechnungslegungsprozess beschränkt. Um Redundanzen zu vermeiden können Angaben zu dem Risikomanagementsystem mit anderen Ausführungen im (Konzern-) Lagebericht (z.B. mit den Angaben zum Risikofrüherkennungssystem gem. § 289 bzw. § 315 HGB) in einem einheitlichen Risikobericht zusammengefügt werden.
 - Gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG kann der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich u.a. mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems befasst.
 - Gemäß § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG hat der Abschlussprüfer an den Verhandlungen des Aufsichtsrates oder des Prüfungsausschusses teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere über die wesentlichen Schwä-



chen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems bezogen auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess, zu berichten.

Frage zu A1:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?

A2 Bestehende Verlautbarungen

- 5 Es besteht kein separater DRS zu diesem Thema. Die Berichtspflichten über die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems gem. § 289 Abs. 5 HGB sowie § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB werden jedoch geregelt in:
- DRS 15 Lageberichterstattung
 - o Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Textziffer 100 – 106) und
 - E-DRS 27 Konzernlagebericht
 - o Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Textziffer K 169 – K 179)
- 6 Sowohl **DRS 15 Lageberichterstattung** als auch **E-DRS 27 Konzernlagebericht** konkretisieren die Anforderungen eines internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess. Beide Verlautbarungen spezifizieren die Mindestangaben in Bezug auf das interne Kontrollsystem und in Bezug auf das Risikomanagementsystem.
- 7 Die Ausführungen in Bezug auf das interne Kontrollsystem müssen umfassen:
- Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit der Rechnungslegung;
 - Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften;
 - Internes Revisionssystem, soweit es Maßnahmen in Bezug auf das Kontrollziel betrifft.
- 8 Die Ausführungen in Bezug auf Risikomanagementsystem müssen umfassen:
- Maßnahmen zur Identifizierung und Bewertung von Risiken;
 - Maßnahmen zur Begrenzung erkannter Risiken;



- Maßnahmen im Zusammenhang mit der Überprüfung erkannter Risiken und entsprechende Abbildung dieser Risiken.

9 **IDW EPS 261 n.F. Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken** wurde in im Juni 2011 verabschiedet und beschäftigt sich hauptsächlich mit der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers in Hinblick auf die Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken. Es wird jedoch in diesem Zusammenhang auch das interne Kontrollsystem definiert und dessen Teile, die die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit sowie Verlässlichkeit der Rechnungslegung betreffen, präzisiert. Das interne Kontrollsystem wird definiert als von dem Management im Unternehmen eingeführte Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements:

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit;
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.

10 Laut IDW EPS 261 n.F. zielen die Teile des internen Kontrollsystems, die auf die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung gerichtet sind, insbesondere darauf ab, dass:

- Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften vollständig und zeitnah, mit dem richtigen Wert, in der richtigen Buchungsperiode und auf den richtigen Konten erfasst werden;
- Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag und den generellen oder besonderen Regelungen des Managements erfasst, verarbeitet und dokumentiert werden;
- Buchführungsunterlagen richtig und vollständig sind;
- Inventuren ordnungsgemäß durchgeführt und bei festgestellten Inventurdifferenzen geeignete Maßnahmen eingeleitet werden;
- die Vermögensgegenstände und Schulden im Abschluss zutreffend angesetzt, ausgewiesen und bewertet werden und dass
- verlässliche und relevante Informationen zeitnah und vollständig bereitgestellt werden.

**Frage zu A2:**

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?

A3 Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur

- 11 Gegenstand dieses Abschnitts ist die Identifizierung von konkreten Sachfragen, die in einem Standard zum internen Kontrollsystem und Risikomanagementsystem adressiert werden könnten bzw. sollten. Die Identifizierung orientiert sich hierbei an der existierenden Literatur.

- 12 In der Literatur besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass das interne Kontrollsystem in Bezug auf das Rechnungswesen sicherstellen soll, dass dieses wirksam und wirtschaftlich arbeitet, die Rechnungslegung ordnungsmäßig und verlässlich ist und relevante Grundsätze und Anordnungen befolgt werden. Kontrovers wird in diesem Zusammenhang der Grad der Detaillierung der geforderten Angaben diskutiert, da der Gesetzgeber die geforderte „Beschreibung“ der beiden Systeme nicht weiter spezifiziert. Auf einer Seite wird argumentiert, dass die fehlende Präzisierung dazu führt, dass unterschiedliche Strukturen in unterschiedlichen Umfang publiziert werden, was wiederum dazu führt, dass der Adressat der Rechnungslegung sich kein zutreffendes Bild über das interne Kontrollsystem und Risikomanagementsystem machen kann. Auf der anderen Seite erscheint das Festlegen eines einheitlichen, abschließenden Katalogs für die jeweiligen Komponenten des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems aufgrund der Heterogenität der Unternehmen nicht sachgerecht. Als unterstützendes Argument hierfür kann an dieser Stelle die Begründung des Gesetzgebers herangezogen werden, in der explizit herausgestellt wird, dass weder die Einrichtung noch die inhaltliche Ausgestaltung des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess verpflichtend vorgeschrieben sind (vgl. RegE zum BilMoG, S. 168-170). Allein die Geschäftsführung entscheidet unter Abwägung der Unternehmensstrategie, des Geschäftsumfangs, der Geschäftskomplexität sowie anderer Wirtschaftlichkeits- und Effizienzgesichtspunkte über „ob“ und „wie“ eines derartigen Kontrollsystems.

- 13 Weiterhin wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass offen bleibt was über das interne Kontrollsystem hinaus zu Risikomanagementsystem mitzuzählen ist und in wel-



chem Verhältnis das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem zum entsprechenden Risikomanagementsystem steht. Die Gesetzesbegründung führt hier lediglich an, dass das Risikomanagementsystem im Vergleich zum internen Kontrollsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess eine eher untergeordnete Bedeutung hat. Gewöhnlich ist das Risikomanagementsystem auf die organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risikoerkennung und zum Umgang mit den unternehmerischen Risiken ausgerichtet. Für ein spezifisch vom Gesamtsystem abgrenzbares rechnungslegungsbezogenes Risikomanagementsystem und dessen inhaltliche Ausgestaltung gibt es keine Vorgaben. Vielmehr ist jener Bereich häufig in ein das Gesamtunternehmen umspannendes Risikomanagementsystem eingebettet.

- 14 Zur Auslegung dessen, was mit internem Kontrollsystem bzw. Risikomanagementsystem gemeint ist, bzw. wie solche Systeme grundsätzlich auszugestalten sind, verweist die Literatur auf international anerkannte Definitionen und Verfahren. Als das bekannteste Framework wird in diesem Zusammenhang, das Anfang der 1990-er Jahre durch das Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) in den USA entwickelte Rahmenwerk *Internal Control – Integrated Framework* genannt (COSO Framework). Dieses schreibt weder einen bestimmten Aufbau noch eine bestimmte Detailliertheit eines internen Kontrollsystems vor. Vielmehr gibt es eine allgemeingültige Definition eines internen Kontrollsystems und beschreibt die grundsätzlichen Bestandteile und strukturellen Zusammenhänge solcher Systeme. Als Bestandteile eines internen Kontrollsystems nennt COSO Framework: Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Monitoring. Dabei sind alle fünf Komponenten jeweils auf die drei Zielobjekte Geschäftstätigkeit, interne und externe Finanzberichterstattung und Compliance ausgerichtet. Das 2004 veröffentlichte COSO II Framework zu Risikomanagementsystemen wird von COSO als Erweiterung des COSO Framework zum internen Kontrollsystem (COSO I Framework) beschrieben, wobei das interne Kontrollsystem als integraler Bestandteil des Risikomanagementsystems verstanden wird. COSO II fokussiert im stärkeren Maße den Schwerpunkt im Bereich des allgemeinen, unternehmensweiten Risikomanagements und betont erstmals die Bedeutung des Risikomanagementsystems. Dieses Rahmenwerk fügt den bereits in COSO I genannten Zielobjekten Betriebsabläufe und Compliance den Bereich Strategische Ziele hinzu und erweitert das Zielobjekt Finanzberichterstattung, unter das sämtliche interne und externe Berichterstattung subsumiert wird.

**Frage zu A3:**

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?

A4 Hinweise von WPG und IDW

- 15 Eine Vorab-Umfrage zur 2.HGB-FA-Sitzung per email unter den WPG zum Arbeitsprogramm des HGB-FA ergab stark polarisierte Priorisierung, diese reicht vom Rang 1 zu Rang 6.

Frage zu A4:

Haben Sie hierzu Anmerkungen oder Fragen?

A5 Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen

- 16 Folgende Aspekte wären in Rahmen eines DRS zu klären:
- Definition und Abgrenzung zwischen dem internen Kontrollsystem und dem Risikomanagementsystem;
 - Art, Umfang und Detaillierungsgrad der Erläuterung zum internen Kontrollsystem und zum Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess.

Frage zu A5:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu dem obigen Vorschlag?

B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller

- 17 Für die Entwicklung eines DRS wäre nunmehr zu überprüfen, ob das Thema bzw. der Sachverhalt geeignet ist bzw. hinreichend Regelungsbedarf besteht, so dass ein Standard (oder dessen Nichtvorhandensein) für Anwender bedeutsam ist.
- 18 Folgende Gründe sprechen **gegen** die Entwicklung eines DRS:
- Die Entwicklung eines Standards zum internen Kontrollsystem und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess ist vor dem Hintergrund des Arbeitsauftrags des HGB-FA, die Entwicklung von Empfehlungen zur



Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, nicht sinnvoll. Dies weil der Gesetzgeber lediglich die kapitalmarktorientierten Unternehmen verpflichtet die Angabe zu wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf (Konzern-) Rechnungslegung zu machen.

19 **Für** die Erarbeitung eines DRS sprechen folgende Argumente:

- Das Gesetz (§ 289 Abs. 5 sowie §315 Abs.2 Nr. 5) fordert die Darstellung der wesentlichen Merkmale des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf die Rechnungslegung. Näheres wird im Gesetz nicht definiert, insbesondere erfolgt keine Abgrenzung zu bereits nach geltendem Recht im Lagebericht geforderten Darstellungen in Bezug auf Risiken der Gesellschaft (§ 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB sowie § 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB). Weiterhin ist die notwendige Detailtiefe der Angaben zum internen Kontrollsystem und zum Risikomanagementsystem fraglich, da der Terminus „Beschreibung“ nicht weiter erläutert ist.

20 Vor diesem Hintergrund wird dem HGB-FA Folgendes empfohlen:

- **Keine Entwicklung eines DRS zum „Internen Kontrollsystem und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess“.**
- Die Erarbeitung eines Standards zum Thema der „Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess“ erscheint vor allem deshalb nicht sinnvoll, da die Bestimmungen sich an kapitalmarktorientierte Gesellschaften richten. Zusätzlich hierzu ist das Thema sowohl im Rahmen des bestehenden als auch im Rahmen des Entwurfs des Standards zum Konzernlagebericht behandelt. Sollte der Bedarf an den zusätzlichen Regelungen bestehen, wäre es sinnvoll diese, wie auch im Gesetz vorgesehen, im Rahmen des DRS zu Konzernlagebericht, in größerem Umfang als bisher, zu erörtern.

Frage zu B:

- 1) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, keinen DRS zu entwickeln?
- 2) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, das Thema wenn, dann im Rahmen eines allgemeinen DRS bzgl. Konzernlageberichts in größerem Umfang als bisher zu erörtern?



C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

21 Auf Basis geführter Diskussionen und einer entsprechenden Abstimmung haben die an den Ausarbeitungen zu den sechs Themen beteiligten DRSC-Mitarbeiter die einzelnen Themen wie folgt kategorisiert¹:

(1) Themen, zu denen ein Standard erarbeitet werden könnte:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
2.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss

(2) Thema, zu dem die bestehenden Standards jeweils erweitert werden sollten:

Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften
--

(3) Themen, zu denen die Erarbeitung eines Standards nicht sinnvoll erscheint:

Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess

Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises
--

22 Die Erarbeitung eines Standards zum Thema der „Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess“ erscheint vor allem deshalb nicht sinnvoll, da die Bestimmungen sich an kapitalmarktorientierte Gesellschaften richten. Zusätzlich hierzu ist das Thema sowohl im Rahmen des bestehenden als auch im Rahmen des Entwurfs des Standards zum Konzernlagebericht bereits behandelt worden.

23 Eine im Umlaufverfahren von den Mitgliedern des HGB-FA vor der Sitzung abgefragte Priorisierung ohne nähere Erläuterung dieser Prioritäten ergab folgendes Ergebnis:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
2.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens



3.	Berichterstattung über Beziehungen zu NUP
4.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
5.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

24 Weiterhin ergab eine informelle Anfrage bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland und dem IDW die folgende Priorisierung (allerdings haben sich konkret zur Priorisierung der sechs Themenvorschläge nur drei WPG geäußert):

Rangplatz	Beschreibung
1.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
3.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
4.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

Frage zu C:

Eine zusammenfassende Diskussion zur Priorisierung der einzelnen Themenvorschläge soll im Rahmen von TOP 13 (Arbeitsprogramm des HGB-FA) – nach Vorstellung der Untersuchungen zu allen sechs Themen – geführt werden. Haben Sie gleichwohl Anmerkungen oder Fragen zu den oben dargestellten Informationen?