

# **BilMoG 360°**

## **Handlungsbedarf für Finanzvorstände und IR-Manager**

Alexander Leoff  
Vorstandsmitglied VOTUM AG  
Wirtschaftsprüfer  
CPA

**Das BilMoG ist nicht „IFRS light“ sondern „HGB schwer“**

# Inhaltsübersicht

## Programm

### Themenblock I

1. Einführung zum BilMoG
2. Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance

### Themenblock II

3. Wirksamkeit interner Kontroll- und Risikomanagementsysteme
4. Verschärfte Anforderungen an Vorstandsvergütungen

# Inhaltsübersicht

## Themenblock I

### 1. Einführung zum BilMoG

- Änderungen mit Einführung des BilMoG
- Faktische Trennung von Handels- und Steuerbilanz
- Handlungsbedarf Entscheidungsträger

### 2. Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance

- Änderungen in der Lageberichterstattung
- Sorgfaltspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat im Zusammenhang mit den Kontrollsystemen
- Haftung von Vorstand und Aufsichtsrat
- Neue Anforderungen an Aufsichtsräte kapitalmarktorientierter Unternehmen

# 1. Einführung zu BilMoG

## 1.1. Änderungen mit Einführung des BilMoG (1)

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ergeben sich weitreichende Änderungen für den Mittelstand oder kapitalmarktorientierte Unternehmen. Zu Recht wird das BilMoG als die größte Bilanzrechtsreform der letzten zwei Jahrzehnte bezeichnet.

Die Änderungen betreffen aber nicht nur die Rechnungslegung. BilMoG tangiert ebenfalls IT-Systeme, Unternehmensprozesse, Unternehmensstrategie und – ganz wichtig – auch Corporate Governance.

Das BilMoG stellt eine ganze Reihe von Anforderungen an die Unternehmen. Eine umfassende Herangehensweise an die betroffenen Bereiche ist für eine erfolgreiche Umsetzung des BilMoG unverzichtbar.

### Herausforderungen für Unternehmen

1. Neuausrichtung Bilanzpolitik und Unternehmenssteuerung sowie Änderungen der Bilanzkennzahlen
2. Anpassung der Unternehmensprozesse und Wissenstransfer im Unternehmen
3. Anpassung der IT-Systemarchitektur
4. Corporate Governance

## 1.1. Änderungen mit Einführung des BilMoG (2)

### Neuausrichtung von Bilanzpolitik und Unternehmenssteuerung sowie Änderungen der Bilanzkennzahlen (1)

Die Annäherung des HGB an internationale Rechnungslegungsvorschriften führt mithin zwangsläufig zu einer Neuausrichtung der Bilanzpolitik.

Das BilMoG verfolgt in besonderem Maße das Ziel, das deutsche Bilanzrecht im Vergleich zu den IFRS wieder deutlich attraktiver zu gestalten. Der handelsrechtliche Jahresabschluss soll an Aussagekraft und Vergleichbarkeit gewinnen und damit für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen als „Antwort auf die International Financial Accounting Standards (IFRS)“ verstanden werden. Die HGB-Bilanzierung bei mittelständischen Unternehmen wird in vielen Teilen an international übliche Rechnungslegungsprinzipien angenähert und soll somit als eigenständiges, kostengünstigeres und einfacheres Regelwerk bestehen bleiben.

Der HGB Abschluss bildet weiterhin die Grundlage für die Ausschüttungsbemessung.

Durch die neuen Bilanzierungsregeln ändern sich die Kennzahlen der Unternehmen, mithin auch die betriebswirtschaftliche Steuerung.

Durch die **Abschaffung von vielen Wahlrechten und der umgekehrten Maßgeblichkeit** sowie durch die Anpassung einiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften soll das Informationsniveau des HGB Abschlusses deutlich angehoben werden.

## 1.1. Änderungen mit Einführung des BilMoG (3)

### Neuausrichtung von Bilanzpolitik und Unternehmenssteuerung sowie Änderungen der Bilanzkennzahlen (2)

Durch die Möglichkeit der Aktivierung **selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände** sind innovative Unternehmen nunmehr erstmals in der Lage, ihre Innovationskraft darzustellen und somit ihre bilanzielle Eigenkapitalbasis und Kennzahlen zu verbessern.

Zukünftig sind **Rückstellungen** mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dies bedeutet, zukünftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen und die Rückstellungen sind mit dem fristen- und währungskongruenten Marktzins abzuzinsen. Insbesondere im Bereich der Rückstellungen aus Altersvorsorgeverpflichtungen führt dies zu einer Erhöhung des Bilanzausweises. Durch die erfolgswirksame Erfassung dieser Mehraufwendungen reduziert sich das Eigenkapital und somit die Eigenkapitalquote.

Mittlere und große Gesellschaften können **aktive latente Steuern** aktivieren (§ 274 I HGB n.F.). Insbesondere die soeben dargestellte Veränderung der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen führt zu erheblichen Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz und somit zum Ansatz latenter Steuern. Auch die Bilanzierung von latenten Steuern bleibt nicht ohne Auswirkung auf die Kennzahlen des Unternehmens und kann zum Beispiel die negativen Folgen auf die Eigenkapitalquote des Unternehmens zumindest zum Teil revidieren.

Die Auswirkungen auf die Bilanzkennzahlen des Unternehmens sind also insgesamt vom Einzelfall abhängig und benötigen daher eine eingehende Analyse.

## 1.1. Änderungen mit Einführung des BilMoG (4)

### Anpassung der Unternehmensprozesse und Wissenstransfer im Unternehmen

Im Kern wird das BilMoG zu einer **Annäherung von internem und externem Rechnungswesen** führen. Trotzdem wird in vielen Bereichen eine konvergente Darstellung nicht erreicht. Da zudem das Steuerbilanzrecht weitgehend unverändert bleibt, wird in Zukunft für Unternehmen die Datenermittlung eher aufwendiger.

Die zukünftigen Regelungen zur Aktivierung von Entwicklungskosten, zum Ansatz und zur zukunftsgerichteten Bewertung von Rückstellungen sowie der Ansatz latenter Steuern führen zu einer erheblichen **Steigerung der Komplexität der Datengenerierung**.

Die neuen Anforderungen für das Rechnungswesen setzen eine **Steigerung der Kommunikation** innerhalb der Unternehmen voraus, um die relevanten Unternehmensinformationen dem Rechnungswesen zur Verfügung zu stellen.

Die Bilanzierungsrichtlinien sind entsprechend zu ergänzen, um das Unternehmens-Know-how zu sichern und zu dokumentieren.

### Anpassung der IT-Systemarchitektur

Aufgrund der zahlreichen neuen handelsrechtlichen Regelungen nach BilMoG kommt es dazu, dass die Handelsbilanz auf der einen und die Steuerbilanz auf der anderen Seite auseinanderfallen. Eine Zusammenführung zu einem Buch bzw. einer Bilanz ist faktisch nicht mehr möglich.

Um sowohl handelsbilanzielle als auch steuerliche Werte zukünftig parallel vorhalten zu können, bedarf es zwei verschiedener Rechnungslegungskreise.

## 1.1. Änderungen mit Einführung des BilMoG (5)

### Herausforderungen an das Corporate Governance

Neben den bilanzrechtlichen Regelungen enthält das BilMoG eine Reihe von Bestimmungen, welche die Corporate Governance, insbesondere von kapitalmarktorientierten Unternehmen, weiter ausbauen und verbessern sollen.

Die Modifizierungen des BilMoG sorgen für eine Stärkung der Unabhängigkeit sowie eine weitere Professionalisierung der Aufsichtsorgane.

Sie betreffen die Kodifizierung der Überwachungspflichten der Aufsichtsgremien, die Organisation der Qualifikation des Aufsichtsrates sowie die Erweiterung der externen Berichterstattung durch den Vorstand.

## 1.2. Faktische Trennung von Handels- und Steuerbilanz

Aufgrund einer Vielzahl von neuen handelsrechtlichen Regelungen fallen künftig Handelsbilanz und Steuerbilanz auseinander. Eine Einheitsbilanz in der bisherigen Form wird es so nicht mehr geben. Zwar bleibt die Handelsbilanz weiterhin die Grundlage für die Steuerbilanz, die bislang geltende umgekehrte Maßgeblichkeit wird jedoch durch das BilMoG vollständig aufgehoben.

Mit der **Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit** wird es nunmehr künftig vermehrt zu passiven Steuerlatenzen kommen. So zum Beispiel aufgrund der Zeitwertbilanzierung in der Handelsbilanz entgegen der Anschaffungskosten-Bilanzierung in der Steuerbilanz. Aufgrund der Vielzahl von Bilanzdifferenzen durch das BilMoG wird eine detaillierte Analyse der Steuerlatenzen zukünftig erforderlich sein. Auch für den Fall der Nichtaktivierung von Steuerlatenzen auf Verlustvorträge sind künftig detaillierte Anhangsangaben zu den steuerlichen Verlustvorträgen zu beachten.

Der Wegfall der Einheitsbilanz in der bekannten Form bedeutet praktisch für die Unternehmen, dass zukünftig die Steuerbilanz zeitgleich mit der Handelsbilanz erstellt werden muss und somit faktisch eine Parallelität des Steuerbilanz- und Handelsbilanzerstellungsprozesses gegeben ist.

## 1.3. Handlungsbedarf für Entscheidungsträger

### Anforderungen und Aufgaben für Vorstand und Aufsichtsrat

#### **Prüfungsausschuss:**

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht die Pflicht der Einrichtung eines Prüfungsausschusses, falls kein Mitglied ihres Aufsichts- oder Verwaltungsrates über Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügt. Die Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrates zu Finanzberichterstattung, Abschlussprüfung und Kontrollsystemen wurden explizit konkretisiert. Der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss muss hierbei die Ausgestaltung als auch die Funktionsfähigkeit der jeweiligen Systeme kritisch hinterfragen.

#### **Financial Expert:**

Die Definition des sachverständigen Mitglieds des Aufsichtsrates richtet sich nach § 100 Abs. 5 AktG.

#### **Internes Kontroll- und Risikomanagement:**

Der Vorstand eines kapitalmarktorientierten Unternehmens muss die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess im Lagebericht beschreiben.

# Inhaltsübersicht

## Themenblock I

### 1. Einführung zum BilMoG

- Änderungen mit Einführung des BilMoG
- Faktische Trennung von Handels- und Steuerbilanz
- Handlungsbedarf Entscheidungsträger

### 2. Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance

- Änderungen in der Lageberichterstattung
- Sorgfaltspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat im Zusammenhang mit den Kontrollsystemen
- Haftung von Vorstand und Aufsichtsrat
- Neue Anforderungen an Aufsichtsräte kapitalmarktorientierter Unternehmen

## 2. Neue Offenlegungspflichten zur Corporate Governance

### 2.1. Änderungen in der Lageberichterstattung

In Zukunft sind die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Zusammenhang mit den im Unternehmen vorhandenen Rechnungslegungsprozessen darzustellen.

Der **Fokus** dieser Verpflichtung liegt auf dem **Prozess der Rechnungslegung** sowie den darin enthaltenen **wesentlichen Strukturen und Merkmalen dieses Systems**.

Beschrieben werden müssen die Organisations- sowie Kontroll- und Überwachungsstrukturen, die sicherstellen, dass die unternehmerischen Sachverhalte richtig und gesetzmäßig in der Rechnungslegung erfasst und verarbeitet werden. Dabei soll allein das System wiedergegeben werden, ohne auf die hierin enthaltenen Risiken einzugehen.

Es bleibt dem Unternehmen überlassen, ein solches internes Kontroll- und Risikomanagementsystem einzurichten. Die Pflicht der Einrichtung ist durch das BilMoG nicht vorgeschrieben. Allein das Aktiengesetz normiert in § 91 Abs. 2 AktG eine Systemverantwortung des Vorstands zur Früherkennung bestandsgefährdender Risiken.

Allerdings wird es in der Praxis eine faktische Pflicht werden, ein solches System zu implementieren.

Dieser neue Lageberichtsteil unterliegt der **Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer**. Erkennt der Abschlussprüfer wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems, hat er den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss hierüber in der Bilanzbesprechung in Kenntnis zu setzen.

Regelmäßig sind diese Systeme in der Praxis nicht bzw. unzureichend beschrieben und dokumentiert. In diesen Fällen ist es dringend ratsam, zunächst die Systeme zu dokumentieren und hierauf aufbauend auf Effektivität hin zu untersuchen. Das Ergebnis hieraus ist dann zur Darstellung im Lagebericht und zur Erfüllung der BilMoG- Anforderungen geeignet.

## 2.2. Sorgfaltspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat im Zusammenhang mit den Kontrollsystemen (1)

Auch wenn der Gesetzgeber den Unternehmen die grundsätzliche Entscheidungshoheit über die Einrichtung von Kontrollsystemen überlässt, handelt es sich doch um die Erweiterung der Pflichten der Geschäftsführungsorgane.

Die gegenwärtige Finanzkrise rückt Compliance-Verstöße in Unternehmen verstärkt in die Öffentlichkeit und heizt Diskussionen über vermutete oder tatsächliche Systemschwächen der betroffenen Unternehmen zusätzlich an.

Die Konkretisierung der Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrates sowie der Geschäftsführung wird zu einer Sensibilisierung führen, vermeintliche Sorgfaltspflichtverletzungen zu umgehen und somit eine Inanspruchnahme auszuschließen.

Eine **unzureichende Einrichtung der Kontrollsysteme** wird bereits in der Begründung zum Regierungsentwurf als **Sorgfaltspflichtverletzung** durch die Geschäftsführungsorgane angesehen. Darüber hinaus wird die neu eingeführte Berichtspflicht auch in der Öffentlichkeit die Erwartungshaltung schaffen, funktionierende Interne Kontrollsysteme (IKS) und Risikomanagementsysteme (RMS) zu implementieren.

## 2.2. Sorgfaltspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat im Zusammenhang mit den Kontrollsystemen (2)

Originär obliegt dem **Vorstand** die Pflicht, wirksame Systeme einzurichten. Nur wenn der Vorstand selbst die Wirksamkeit der eingerichteten Systeme geprüft und bestätigt hat, ist er gegebenenfalls seiner eigenen Sorgfaltspflicht nachgekommen.

→ „Wie sieht das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem in meinem Unternehmen aus, und kenne ich die wesentlichen Strukturen und Prozesse?“

Der **Aufsichtsrat** bzw. der **Prüfungsausschuss** muss hierbei die Ausgestaltung als auch die Funktionsfähigkeit der jeweiligen Systeme kritisch hinterfragen.

→ „Wie ist es möglich, eine wirksame Überwachung sicherzustellen und somit den Nachweis zu erbringen, dass die eingerichteten Systeme tatsächlich funktionieren?“

→ „Wie intensiv nutze ich vorhandene Strukturen zur Unterstützung meiner Überwachungsaufgabe?“

## 2.2. Sorgfaltspflichten von Vorstand und Aufsichtsrat im Zusammenhang mit den Kontrollsystemen (3)

Auch aus diesem Grund muss der Aufsichtsrat kapitalmarktorientierter Unternehmen mindestens über einen unabhängigen sog. **Financial Expert** verfügen, d.h. ein Mitglied mit Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung und Abschlussprüfung.

Der Aufsichtsrat kann und soll aus seiner Mitte einen Prüfungsausschuss bilden (aber keine Pflicht). Der Financial Expert muss Mitglied in diesem Ausschuss sein. Der Prüfungsausschuss soll die ihm durch den Aufsichtsrat übertragenen Aufgaben zeitnäher und effizienter erledigen als dies im Kreis des Aufsichtsrats möglich ist.

Die Aufgabe des Prüfungsausschusses ist die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, die Wirksamkeit der Kontrollsysteme und interner Revision sowie der Abschlussprüfung.

Zum Aufgabenspektrum des Prüfungsausschusses gehören insbesondere Fragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, zur Erteilung des Prüfungsauftrages und zum Prüfungshonorar sowie zu den vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen.

Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers ist nicht gegeben, wenn er selbst Anteile am zu prüfenden Unternehmen hält oder andere damit vergleichbare Interessen besitzt, wenn er bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgeholfen hat oder in der internen Revision tätig war oder auch wenn seine Jahresgesamteinnahmen in den letzten fünf Jahren zu mehr als 30% von dem geprüften Unternehmen stammen.

Es besteht die explizite Pflicht zur Bildung eines Prüfungsausschusses, wenn kein Aufsichtsrat vorhanden ist.

Um ein Urteil über die Ausgestaltung und **Funktionsfähigkeit der Systeme** bilden zu können, müssen dem Aufsichtsrat durch den Vorstand geeignete Informationen zur Verfügung gestellt werden.

## 2.3. Haftung von Vorstand und Aufsichtsrat (1)

Nach § 107 AktG n.F. ist der Aufsichtsrat kapitalmarktorientierter Unternehmen verpflichtet, die Wirksamkeit von IKS und RMS zu überwachen.

Bei einem Fehlen solcher Systeme hat er überdies die Aufgabe zu überprüfen, ob solche Systeme notwendig sind. Zudem soll mit der Überwachung die Aufgabe verbunden sein, zu prüfen, ob Ergänzungen, Erweiterungen oder Verbesserungen erforderlich sind.

Nach §§ 116 S. 1, 93 Abs. 2 AktG haftet ein Aufsichtsratsmitglied bei einem Pflichtverstoß persönlich gegenüber der Gesellschaft (sog. Innenhaftung).

Es liegt somit im Interesse des Aufsichtsrates, den Vorstand zu veranlassen, stringente Kontrollsysteme und Informationsabläufe zu installieren und zu dokumentieren, um somit eigene Sorgfaltspflichtverpflichtungen auszuschließen. Eine Haftung gegenüber Dritten kann in Fällen deliktischer Haftung bestehen (Vorsatz).

In Zeiten der Wirtschafts- und Finanzkrise rückt die Arbeit der Aufsichtsräte zudem vermehrt in den Blickpunkt der Öffentlichkeit, und es wird vermehrt über die Pflichterfüllung der Aufsichtsräte im Zusammenhang mit Unternehmenskrisen diskutiert.

Im Wesentlichen wird der Aufsichtsrat seine Überwachung auf die Auskünfte des Vorstands und die Vorlage von Unterlagen stützen.

In der Folge stehen letztendlich sämtliche Geschäftsführungsorgane in der Pflicht, wirksame Systeme zu implementieren.

## 2.3. Haftung von Vorstand und Aufsichtsrat (2)

Der Vorstand des Unternehmens haftet eventuell für entstehende Schäden aus einem fehlenden Kontrollsystem.

Ähnlich der Haftung beim Aufsichtsrat haftet der Vorstand persönlich gegenüber der Gesellschaft (Innenhaftung). Eine Haftung gegenüber Dritten kann in Fällen vorsätzlicher Pflichtverletzung entstehen. Im Vergleich zum Aufsichtsrat sind die Haftungsschwellen beim Vorstand niedriger.

Nach § 93 Abs. 2 AktG besteht ggf. die Möglichkeit der Anfechtung der Entlastung des Vorstands.

Dem folgend ist ein Entlastungsbeschluss dann anfechtbar, wenn Gegenstand der Entlastung ein Verhalten ist, das eindeutig einen schwerwiegenden Gesetzes- oder Satzungsverstoß darstellt.

In einem Urteil des Landgerichts München aus dem Jahr 2007 (Aktenzeichen: 5HK o 15964/06, 5 HKO 15964/06) ist unter einer unterbliebenen Dokumentation eines Risikofrüherkennungssystems ein wesentlicher Gesetzesverstoß zu sehen.

## 2.4. Neue Anforderungen an Aufsichtsräte kapitalmarktorientierter Unternehmen (1)

Die Überwachung durch den Aufsichtsrat erfordert ein Verständnis des Aufsichtsrats über das Kontrollsystem (IKS und RMS) insgesamt und insbesondere über die Überwachungs-Aktivitäten (Monitoring) innerhalb des Systems.

Der Aufsichtsrat muss sich damit auseinandersetzen, ob das eingerichtete System zur internen Kontrolle bzw. zum Risikomanagement den Anforderungen des Unternehmens angemessen ist oder ob Ergänzungen, Erweiterungen oder Verbesserungen notwendig sind.

Hierzu muss er sein Verständnis vom eingerichteten IKS und RMS daraufhin abgleichen, ob die Risiken des Unternehmens hinreichend durch das Management identifiziert worden sind und die eingeleiteten Maßnahmen hinreichend sind, um diese Risiken zu adressieren.

Zusätzlich muss sich der Aufsichtsrat vom Management regelmäßig über Veränderungen der Systeme sowie Erkenntnisse aus den Monitoring-Aktivitäten unterrichten lassen.

Abhängig von der Größe des Unternehmens sowie der Komplexität der Prozesse sowie Unternehmensstrukturen sollte der Aufsichtsrat den Vorstand anweisen, ein klar definiertes RMS einzurichten, welches nicht nur regelmäßige sondern auch ad-hoc Berichte beinhalten sollte.

Neben der Berichterstattung durch den Vorstand wird sich der Aufsichtsrat zudem regelmäßig sachverständiger Dritter bedienen, um die Wirksamkeit der eingerichteten Systeme prüfen zu können.

## 2.4. Neue Anforderungen an Aufsichtsräte kapitalmarktorientierter Unternehmen (2)

### Systematische Berichterstattung an den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss

#### Bericht des Vorstands zum Status quo des Systems

- Übersicht über die wesentlichen Merkmale des IKS und des RMS
  - Risikofelder, Wesentlichkeitsgrenzen
  - kontinuierliche Verbesserungen im Regelungs- und Überwachungsprozess
- Einschätzung des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit
  - des IKS/ RMS
  - der Internen Revision
- Überblick über wesentliche Schwächen und die eingeleiteten Maßnahmen

#### Follow-up-Berichterstattung im Folgejahr / ggf. unterjährig

- Änderungen an den Merkmalen des IKS und des RMS
- Fortschritt/ Status der eingeleiteten Maßnahmen zur Verbesserung des IKS/ RMS
- Aktualisierung der Einschätzung des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit
  - des IKS/ RMS
  - der Internen Revision
- Überblick über wesentliche Schwächen und die eingeleiteten Maßnahmen

## Inhaltsübersicht

### Themenblock II

#### 3. Wirksamkeit interner Kontroll- und Risikomanagementsysteme

- IKS und RMS – Begriff und Aufbau
- IKS und RMS – Offenlegungspflichten im Lagebericht

#### 4. Verschärfte Anforderungen an Vorstandsvergütungen

- Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG)

## 3. Wirksamkeit interner Kontroll- und Risikomanagementsysteme

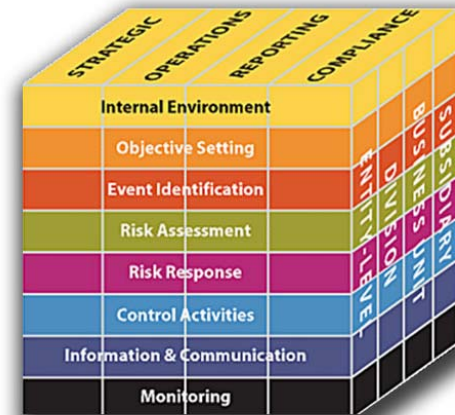
### 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (1)

Weder der Gesetzestext des BilMoG noch die Gesetzesbegründung erklären, was unter einem IKS bzw. einem RMS zu verstehen ist.

Um ihren Aufgaben gerecht zu werden, müssen sich Vorstand und Aufsichtsrat mit der Auslegung dessen, was mit einem IKS und was mit einem RMS gemeint ist, auseinandersetzen. Grundsätzlich sind sie in der Gestaltung solcher Systeme an keine Vorgaben gebunden. Hierbei können sie allerdings auf international anerkannte Definitionen und Verfahren zurückgreifen. Hervorzuheben sei hierbei das durch das amerikanische Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission aufgestellte Rahmenwerk COSO, welches sowohl durch die EU als auch durch das deutsche Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herangezogen wird.

Das COSO Rahmenkonzept umfasst folgende fünf Komponente:

- Kontrollumfeld
- Risikobeurteilung
- Kontrollaktivitäten
- Information und Kommunikation
- Überwachung



## 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (2)

Die einzelnen Komponenten dieses Rahmenkonzepts sind ineinander verzahnt und greifen aufeinander über.

Die Komponente **Kontrollumfeld** beschreibt hierbei insbesondere die Eigenschaften der Unternehmensführung. Zur Beurteilung des Kontrollumfelds sind unter anderem die ethischen und moralischen Werte der Führungsebene sowie Führungsphilosophie und die Unternehmensorganisation heranzuziehen.

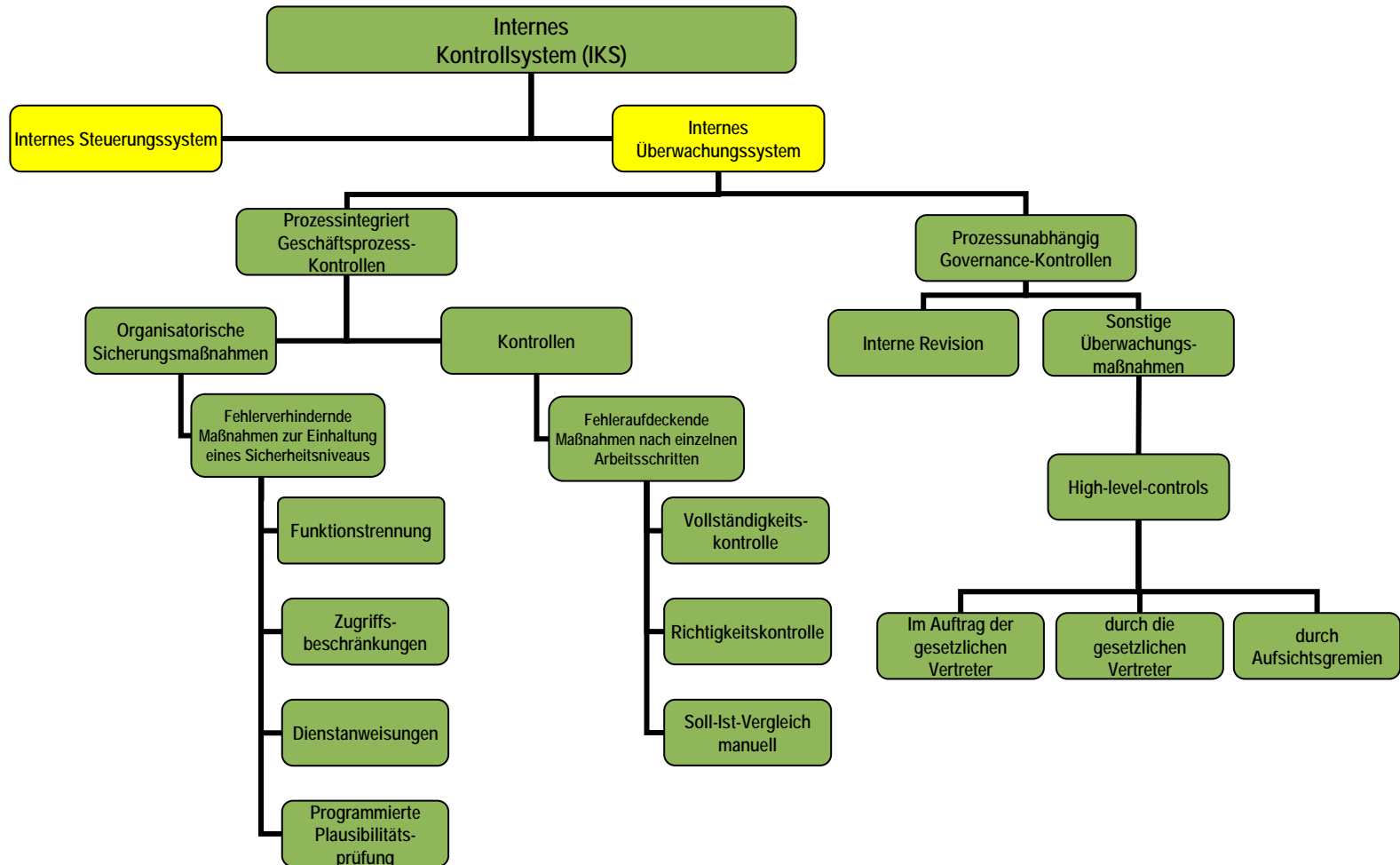
Innerhalb der **Risikobeurteilung** sollte sich die Führungsebene über ihre eigene Risikoneigung bewusst werden. Darauf aufbauend ist zu beurteilen, welche Risiken sich auf dem Weg zur vorgegebenen Zielerreichung des Geschäftsjahres ergeben können und ob diesen Risiken adäquat begegnet werden kann. Das heißt, in einem ersten Schritt zu beurteilen, ob die Geschäftsführung eher einen risikofreudigen oder einen risikoaversen Geschäftskurs verfolgt.

Die Führungsebene eines Unternehmens sollte sich des Weiteren ein konkretes Bild über die implementierten **Kontrollaktivitäten** verschaffen. Dies auch in besonderem Maße im Zusammenhang mit Informationstechnologien. Um sich einen Überblick über die Kontrollaktivitäten machen zu können, ist es in einer Vielzahl von Fällen erforderlich, dass das Unternehmen über eine Dokumentation bzw. Beschreibung des IKS verfügt.

Die Komponente **Information und Kommunikation** ist fast selbsterklärend. Innerhalb des Unternehmens muss gewährleistet sein, dass den Entscheidungsträgern die Informationen zur Verfügung stehen, die sie zur Steuerung des Unternehmens benötigen. Dies sollte auf jeder Führungsebene allein sowie über sämtliche Ebenen übergreifend implementiert sein. Hierzu kann beispielsweise eine automatisierte und periodisierte Pflicht zur Berichterstattung innerhalb sowie ebenenübergreifend eingerichtet werden.

Sämtliche unternehmensinternen Prozesse sind fortlaufend zu **überwachen** und auf ihre Kontrolleffektivität hin zu beurteilen, um Schwachstellen frühzeitig zu erkennen und um übermäßige Kontrollen abbauen zu können.

### 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (3)



## 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (4)

### Rechnungslegungsbezogene Kontrollziele:

- Ordnungsmäßigkeit sowie Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung
  - Vollständigkeit und Richtigkeit
  - Integrität/ Übereinstimmung zwischen den Systemen
  - Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften
  - IT- Sicherheit
  - Genehmigung

### Andere Kontrollziele:

- Sicherung der Wirksamkeit der Umsetzung von Entscheidungen des Managements
  - Einhaltung der Geschäftspolitik
  - Genehmigungen
- Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
  - Schutz des Vermögens
  - Verhinderung von Vermögensschädigungen
  - Aufdeckung von Vermögensschädigungen
- Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen sonstigen Gesetze

## 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (5)

Um sich der Definition des IKS anzunähern, hilft zudem der Rückgriff auf die Erklärungen des IDW (IDW PS 261):

Demnach versteht man unter einem IKS die vom Management im Unternehmen **eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen)**, die auf die Umsetzung von Entscheidungen des Managements gerichtet sind.

Es handelt sich insbesondere um Maßnahmen zur:

- Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
- Schutz des Unternehmensvermögens
- Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen
- Maßnahmen zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit des internen und externen Rechnungswesens
- Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften

Die Maßnahmen innerhalb eines IKS können dabei beispielsweise folgende sein:

- bauliche und softwaretechnische Zutrittskontrollen,
- Schriftliche Weisungen z. B.
  - Arbeitsanweisungen zur Anschaffung von Vermögensgegenstände
  - Reisekosten-Richtlinien
  - Zeichnungsberechtigungen (insbesondere bei Bankkonten)
- Maßnahmen zum Schutz der materiellen und immateriellen Vermögenswerte des Unternehmens (z.B. Kopierschutz durch fehlende Brenner oder USB-Ports)
- Maßnahmen zur Abwehr von illegalen Vorgängen im Bereich der Wirtschaftskriminalität (z.B. Internes Netzwerk mit Zugriffsrechten entsprechend der Führungsposition, Schutz vor Informationsmissbrauch)

## 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (6)

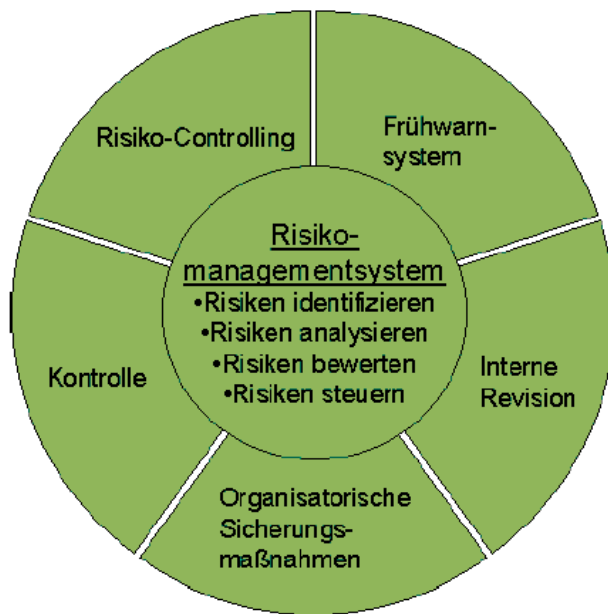
Um die Einhaltung der getroffenen Maßnahmen innerhalb des IKS zu beurteilen, empfiehlt sich die Orientierung an folgenden Prinzipien:

- **Transparenz:** Die eingerichteten Kontrollprozesse und Mechanismen sollen gewährleisten, dass ein außen stehender Dritter einen Vergleich zwischen den Sollvorgaben des IKS und den tatsächlichen Prozessen ziehen kann.
- **Vier-Augen-Prinzip:** Innerhalb eines implementierten IKS darf keine wichtige Entscheidung ohne eine Gegenkontrolle angestoßen werden können.
- **Funktionstrennung:** Dieses Prinzip besagt, dass vollziehende (z.T. Abwicklung von Einkäufen), verbuchende (z.B. Finanzbuchhaltung, Lagerbuchhaltung) und verwaltende (z.B. Lagerverwaltung) Tätigkeiten, die innerhalb eines Unternehmensprozesses (z.B. Einkaufsprozess verstanden als Prozess von der Bedarfsermittlung bis zum Zahlungsausgang) vorgenommen werden, nicht in einer Hand vereinigt sein sollen.
- **Informationssicherung:** Es muss gewährleistet sein, dass jeder Mitarbeiter nur das Maß an Informationen aus dem Unternehmenssystem generieren kann, welches ihm auch zugestanden wird.

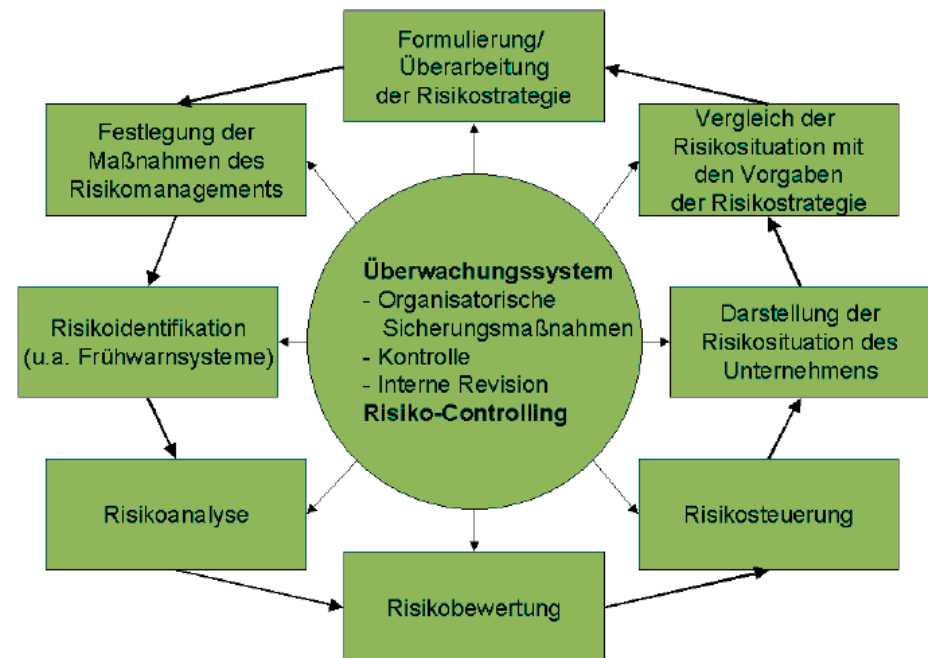
Grundlage für eine umfassende Beurteilung der Funktionsfähigkeit und Kontrolleffektivität bildet eine detaillierte Dokumentation und Beschreibung des IKS. Diese Dokumentation dient letztendlich als Grundlage für die Berichterstattungspflicht im Lagebericht.

### 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (7)

Das IKS wird im Allgemeinen als integraler Bestandteil des RMS verstanden.

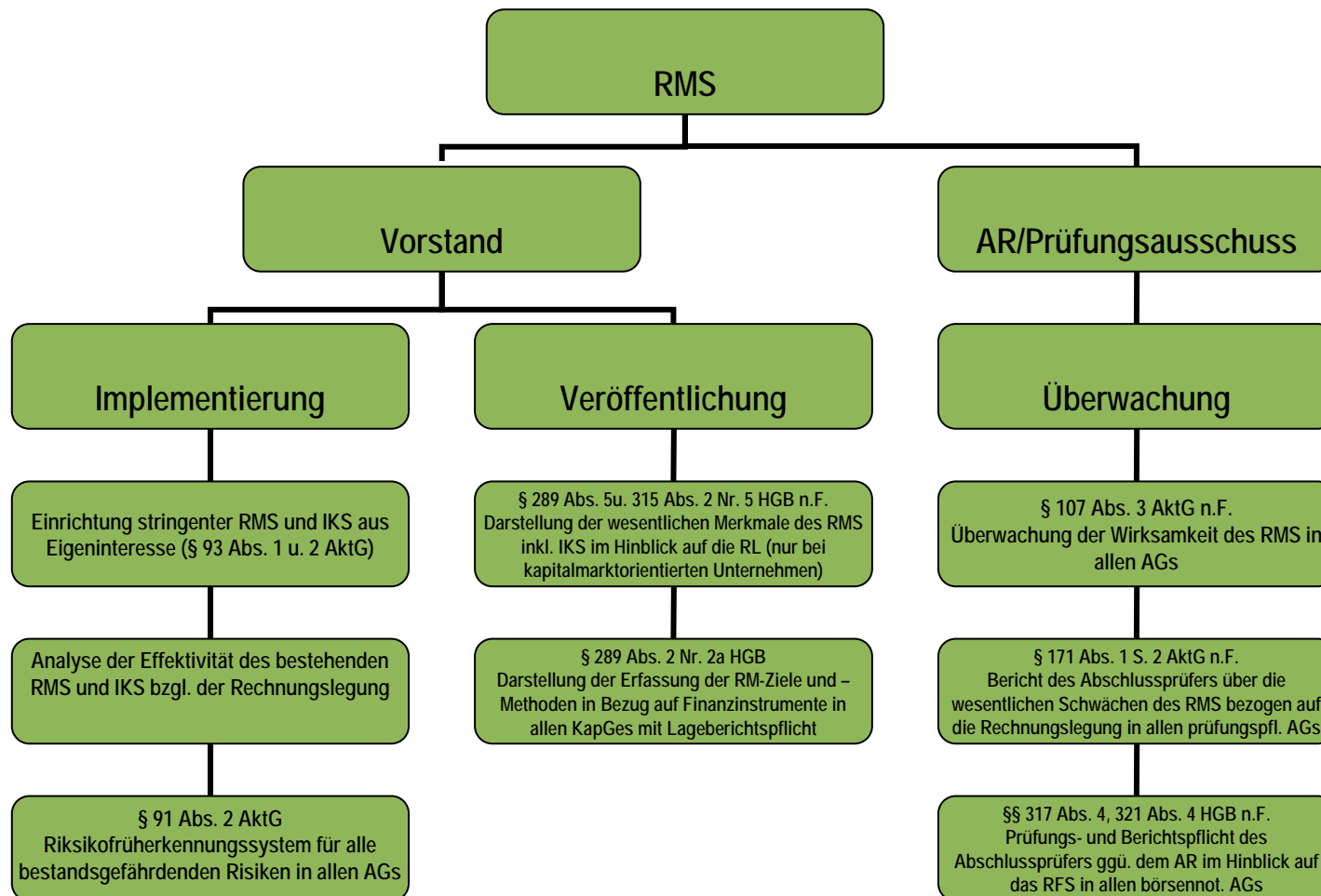


Quelle: Lück, Wolfgang  
in: Der Betrieb 39/1998



Quelle: Lück, Wolfgang  
in: Der Betrieb 39/1998

### 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (8)



## 3.1. IKS und RMS - Begriff und Aufbau (9)

Das IKS wird im Allgemeinen als integraler Bestandteil des **RMS** verstanden.

Das RMS wird insgesamt als System zur Erkennung, Bewertung und Eskalation von Risiken und zur Steuerung der Reaktionen auf diese Risiken verstanden.

Das RMS umfasst somit nicht nur unternehmensinterne Systeme und Prozesse, sondern muss sich beispielhaft auch mit folgenden Aspekten und deren Wirkung auf das Unternehmen auseinandersetzen:

- Strategische Unternehmensrisiken,
- Kreditrisiken,
- Finanzanlagerisiken,
- Umweltrisiken,
- versicherungstechnische Risiken,
- technische bzw. innovationsbedingte Risiken.

Das RMS baut auf den Zielen und Strategien des Unternehmens auf. Die Aufgabe des RMS ist es hierbei, die Chancen und Risiken des Unternehmens hin zur Zielerreichung richtig beurteilen und steuern zu können.

**Auch im Rahmen eines RMS ist die Dokumentation und Beschreibung der ablaufenden Prozesse unerlässlich, um diese beurteilen und weiter entwickeln zu können.**

## 3.2. IKS und RMS – Offenlegungspflichten im Lagebericht

Nach den §§ 289 Abs. 5, 315 Abs.2 Nr. 5 HGB n.F. sind im (Konzern-) Lagebericht kapitalmarktorientierter Gesellschaften die **wesentlichen Merkmale** des IKS und RMS **im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess** zu beschreiben.

Es muss somit nicht das IKS und RMS in seiner ganzen, das Unternehmen erfassenden Breite beschrieben werden, sondern allein der **Prozess der Rechnungslegung sowie die wesentlichen Merkmale dieses Systems**.

Im Einzelnen geht es um die Beschreibung von Organisations-, sowie Kontroll- und Überwachungsstrukturen zur Sicherstellung der bilanziell richtigen und gesetzmäßigen Erfassung, Aufbereitung, Würdigung von unternehmerischen Sachverhalten und deren anschließende Übernahme in die einzelnen Instrumente der Rechnungslegung. Und somit nicht um eine Wiederholung der Beschreibung der Risiken aus anderen Teilen des Lageberichtes.

Art, Umfang und Detaillierungsgrad der Systembeschreibung sind dabei gesetzlich nicht vorgegeben, sondern abhängig von den individuellen Gegebenheiten des Unternehmens.

Es ist keine Einschätzung der Funktionsfähigkeit durch den Vorstand erforderlich, eine freiwillige Würdigung der Funktionsfähigkeit des RMS ist allerdings denkbar.

Die Beschreibung muss so gestaltet sein, dass sich der Rechnungslegungsadressat ein Bild vom bestehenden IKS und RMS mit Blick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess machen kann.

## Inhaltsübersicht

### Themenblock II

#### 3. Wirksamkeit interner Kontroll- und Risikomanagementsysteme

- IKS und RMS – Begriff und Aufbau
- IKS und RMS – Offenlegungspflichten im Lagebericht

#### 4. Verschärfte Anforderungen an Vorstandsvergütungen

- Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG)

## 4. Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG) (1)

Der Deutsche Bundestag hat am 18.6.2009 das Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) verabschiedet. Durch verschiedene Regelungen trägt das Gesetz unter anderem dafür Sorge, dass bei der Festsetzung der Vergütung von Vorständen künftig verstärkt **Anreize für eine nachhaltige Unternehmensentwicklung** gesetzt werden. Auch soll es künftig leichter möglich sein, Gehälter bei einer Verschlechterung der Lage des Unternehmens zu kürzen.

Nach Auskunft des Bundesjustizministeriums war wesentliche Ursache für den erheblichen Anstieg der Gehälter die extreme Ausweitung variabler, an die Gewinn- bzw. Börsenkursentwicklung der Unternehmen gekoppelter Vergütungsbestandteile für das Top-Management. Das bildete einen Anreiz, das Tagesgeschäft eher an kurzfristig ausgerichteten Interessen von Anteilseignern an der Steigerung des Börsenwertes ("shareholder value") auszurichten und nicht langfristig am Wohl des Unternehmens.

Als einer der ersten Fälle der Umsetzung des VorstAG sei ein Beschluss des Aufsichtsrats der Infineon erwähnt. Demnach sollen die gemachten Pensionszusagen an den ehemaligen Vorstandschef Wolfgang Ziebert nicht ausgezahlt werden. Dieser Sachverhalt wird unterschiedlich bewertet. Zum einen wird darin ein Eindämmungsversuch für zu hohe Pensionszusagen gesehen. Zum anderen kann darunter allerdings auch eine Bestrafung für im Nachhinein festgestellte Schlechtleistungen verstanden werden.

## 4. Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG) (2)

Die Vergütung des Vorstands einer Aktiengesellschaft muss künftig in einem **angemessenen Verhältnis zu den Leistungen** des Vorstands stehen und darf die (branchen- oder landes-) übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen.

Die Vergütungsstruktur ist bei börsennotierten Gesellschaften auf eine **nachhaltige Unternehmensentwicklung** auszurichten. Variable Gehaltsbestandteile sollen auf mehrjährige Erfolge ausgerichtet sein. **Aktienoptionen** können künftig **frühestens vier Jahre nach Einräumung der Option** ausgeübt werden.

Die Möglichkeit des Aufsichtsrats, die Vergütung bei einer Verschlechterung der Lage des Unternehmens **nachträglich zu reduzieren**, wird erweitert. Eine solche Verschlechterung liegt zum Beispiel vor, wenn die Gesellschaft keine Gewinne mehr ausschütten kann und die Weiterzahlung der Vergütung für die Gesellschaft "ungebührlich" wäre.

Die **Herabsetzung von Ruhegehältern**, wie im Fall Infineon gesehen, ist auf die ersten drei Jahre nach dem Ausscheiden des betroffenen Vorstandsmitglieds aus der Gesellschaft befristet.

## 4. Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütungen (VorstAG) (3)

Die Vergütung eines Vorstandsmitglieds bedarf in Zukunft der Zustimmung sämtlicher Aufsichtsratsmitglieder.

Die **Haftung des Aufsichtsrates** wird hierbei verschärft. Setzt der Aufsichtsrat eine **unangemessene Vergütung** fest, macht er sich gegenüber der Gesellschaft **schadensersatzpflichtig**.

Die Unternehmen werden künftig zu einer **weitergehenden Offenlegung von Vergütungen und Versorgungsleistungen** an Vorstandsmitglieder im Falle der vorzeitigen oder regulären Beendigung der Vorstandstätigkeit verpflichtet. Damit erhalten die Anteilhaber einen besseren Einblick in den Umfang der mit dem Führungspersonal getroffenen Vereinbarungen.

Bei Abschluss der in der Praxis häufig anzutreffenden sogenannten "Directors and Officers Liability-Versicherungen" (kurz: D&O) ist zwingend ein **Selbstbehalt** zu vereinbaren, der nicht niedriger als das Eineinhalbfache der jährlichen Festvergütung sein darf.

Bei börsennotierten Gesellschaften kann die **Hauptversammlung** künftig ihre Billigung oder Missbilligung über **das System der Vorstandsvergütung** aussprechen. Dadurch wird den Aktionären ein Instrument zur Kontrolle des bestehenden Vergütungssystems an die Hand gegeben und die Verantwortlichen zur Gewissenhaftigkeit ermahnt.

Schließlich dürfen ehemalige Vorstandsmitglieder zur Vermeidung von Interessenkonflikten während einer **zweijährigen Karenzzeit** nach ihrem Ausscheiden nicht Mitglieder des Aufsichtsrats werden. Die Karenzzeitregelung gilt nicht, wenn die Wahl in den Aufsichtsrat auf Vorschlag von Aktionären erfolgt, die mehr als 25 % der Stimmrechte an der Gesellschaft halten. Mit dieser ausgewogenen Ausnahmeregelung wird insbesondere den Interessen von Familiengesellschaften Rechnung getragen.

## Ansprechpartner



**VOTUM AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

**Sitz der Gesellschaft**  
Friedrichstraße 39 – 41  
60323 Frankfurt/M.  
Tel.: 069 - 97160 - 440  
Fax: 069 - 97160 – 444  
e-Mail: [kontakt@votum-net.de](mailto:kontakt@votum-net.de)  
[www.votum-net.de](http://www.votum-net.de)

**Niederlassung Hofheim**  
Nordring 29  
65719 Hofheim  
Tel.: 06192 - 99576 - 0  
Fax: 06192 - 99576 – 28

**Niederlassung Wiesbaden**  
Oranienstraße 24  
65185 Wiesbaden  
Tel.: 0611 - 974569 - 3  
Fax: 0611 - 974569 - 5

**Alexander Leoff WP/CPA**  
**Vorstand**  
Tel.: 06192-99576-0  
Fax.: 06192-99576-28  
[a.leoff@votum-net.de](mailto:a.leoff@votum-net.de)

**KESTLER MIELERT & PARTNER**  
RECHTSANWÄLTE NOTAR STEUERBERATER WIRTSCHAFTSPRÜFER

**KMO**

**KMO Kestler Mielert & Partner Frankfurt a. M.**  
Rechtsanwaltskanzlei

Wiesenu 36  
60323 Frankfurt/M.  
Tel.: +49 69/971 60-0  
Fax: +49 69/971 60-111  
[frankfurt@kmo-legal.de](mailto:frankfurt@kmo-legal.de)  
[www.kmo-legal.de](http://www.kmo-legal.de)

