

Recht der Revision

Juristische Grundlagen für
die Praxis der Internen Revision

Von

Prof. Dr. Anja Hucke

und

Dr. Thomas Münzenberg

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter ESV.info/9783503163137

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16313 7

eBook: ISBN 978 3 503 16314 4

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Satz: Lektorats- und Schreibservice Himmel, Geisenheim

Druck: Druckerei Strauss, Mörlenbach

Geleitwort

Vor dem Hintergrund immer weiter wachsender rechtlicher Anforderungen an die Organe der Unternehmen (u. a. Business Judgment Rule) und den daraus resultierenden Erwartungen des Kapitalmarkts und der Öffentlichkeit nimmt die Bedeutung der Internen Revision als eine der wichtigsten Funktionen der internen Überwachung immer mehr zu. Gerade das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat die Bedeutung der Internen Revision noch einmal hervorgehoben: direkt durch die Überwachung des internen Revisionssystems und indirekt durch die Überwachung des internen Kontrollsystems. Die Interne Revision hat immer umfangreichere und komplexere Aufgaben zu bewältigen, und die Erwartungen an ihre Arbeit steigen. Insbesondere zunehmende gesetzliche Regelungen und eine immer intensivere Regulierung müssen berücksichtigt werden.

Die Geschäftsleitungen und Aufsichtsorgane der Unternehmen sind auf eine hohe Qualität der Internen Revision angewiesen. Um diese Erwartungshaltung zu erfüllen, muss die Interne Revision sich laufend weiterbilden und über einen aktuellen Wissensstand verfügen, der weit über das operative Verständnis der Geschäftsprozesse hinausgeht. Hierzu ist es notwendig und unerlässlich, sich der für die tägliche Arbeit erforderlichen rechtlichen Anforderungen bewusst zu sein, und zwar während des gesamten Prozesses der Prüfung. So sind beispielsweise die richtige Festlegung der Stichprobe oder die rechtssichere Dokumentation in den Arbeitspapieren erforderlich, um als Bausteine die Qualität der Internen Revision und letztendlich des internen Revisionssystems sicherzustellen. Über die geforderte Qualität des internen Revisionssystems muss sich der Aufsichtsrat einer AG nach § 107 Absatz 3 AktG überzeugen. Dies kann durch eine Überprüfung im Rahmen des vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V. herausgegebenen Leitfadens zum Quality Assessment der Internen Revision erfolgen. Die daraus abgeleiteten Ergebnisse haben somit direkten Einfluss auf die Entlastung des Aufsichtsrates und auch des Vorstandes, der im Rahmen seiner operativen Geschäftstätigkeit auch die Verantwortung für ein ordnungsgemäßes Revisionssystem trägt.

In diesem Buch werden erstmals alle wichtigen rechtlichen Aspekte umfassend und aktuell beleuchtet. Gerade die praxisnahe Darstellung der verschiedenen Fragestellungen des Revisionsprozesses in Bezug auf juristische Hinweise und Lösungsvorschläge standen bisher in keinem vergleichbaren Werk in diesem Kontext zur Verfügung. Beide Autoren, Frau Prof. Dr. Anja Hucke und Herr Dr. Thomas Münzenberg zeichnen sich durch ihren praktischen Bezug und ihre Erfahrung mit der operativen Revisionsarbeit aus. Bei der zum Teil sehr komplexen juristischen

Materie ist deren einfach verständliche und lösungsorientierte Darstellung für den Leser von großem Nutzen.

Nach Goethe „In der Beschränkung zeigt sich erst der Meister“ konzentriert sich das Buch auf das Wesentliche, ist leicht lesbar und doch umfassend und klar.

Die Kompetenz der Autoren, sein Aufbau und Inhalt und nicht zuletzt der erwählte rechtliche Bezug machen dieses Buch zweifellos zu einem wichtigen Standardwerk auf dem Gebiet der Internen Revision in Praxis und Wissenschaft.

Berlin, im Februar 2015

Lutz Cauers

Leiter der Konzernrevision der Deutschen Bahn AG
Mitglied des Vorstandes des Deutschen Institutes für Interne Revision e.V.
Mitglied im Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“
der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abbildungsverzeichnis	11
1. Einleitung	13
2. Das erforderliche juristische Basiswissen	15
2.1 Gesellschaftsrecht und Interne Revision	15
2.1.1 Gesetzgebungstechnik	15
2.1.2 Organisationsrechtliche Grundlagen der Internen Revision	16
2.1.3 Anwendbarkeit der gesetzlichen Grundlagen für die Finanzdienstleistungs- und Versicherungsbranche auch auf andere Unternehmen? ..	19
2.2 Wechselwirkung zwischen Recht und Betriebswirtschaftslehre	20
2.2.1 Auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe	20
2.2.2 Rückgriff auf die Betriebswirtschaftslehre	21
3. Die Business Judgment Rule und ihre Bedeutung für die Tätigkeit der Internen Revision	25
3.1 Die Business Judgment Rule als Handlungsgebot für Geschäftsführung und Vorstandsmitglieder und nicht nur als Element der Haftungsentlastung	25
3.1.1 Die Bedeutung der Business Judgment Rule im US-amerikanischen und deutschen Haftungsrecht	25
3.1.2 Die Übernahme der Business Judgment Rule ins deutsche Haftungsrecht	28
3.1.3 Die Voraussetzungen der Business Judgment Rule	30
3.1.4 Die Business Judgment Rule als Handlungsgebot	35
3.2 Die Interne Revision als Beratungsdienstleisterin für die erste Führungsebene eines Unternehmens	38
3.3 Die Interne Revision als Instrument zur Beschaffung angemessener Informationen im Sinne des § 93 Absatz 1 Satz 2 AktG	40
3.4 Die notwendige Abgrenzung von Beratungs- zu Prüfungsleistungen der Internen Revision	42
3.4.1 Mögliche Gefährdung der Unabhängigkeit durch Beratung	42
3.4.2 Ressourcenbindung durch Beratungsaufgaben	43

3.4.3	Imageschaden	43
3.4.4	Gegenmaßnahmen	44
3.4.4.1	Personelle Trennung von Prüfung und Beratung	44
3.4.4.2	Vorlage eines Beratungskonzepts	45
3.4.4.3	Ergänzen der Geschäftsordnung bzw. Erstellen einer Beratungsrichtlinie	45
4.	Dokumentation / Arbeitspapiere der Internen Revision und der rechtliche Hintergrund	49
4.1	Ordnungsgemäße Dokumentation als Qualitätsmerkmal der Internen Revision	49
4.1.1	Generelle Qualitätsanforderungen an die Interne Revision	49
4.1.2	Die ordnungsgemäße Dokumentation im Besonderen	50
4.1.2.1	Arbeitspapiere als Grundlage des Revisionsberichts	51
4.1.2.2	Der Revisionsbericht als zentrales Dokumentations- und Kommunikationsmedium	52
4.1.2.3	Bestandteile einer ordnungsgemäßen Dokumentation	54
4.1.2.4	Entlastungsfunktion der ordnungsgemäßen Dokumentation	57
4.2	Dokumentation / Arbeitspapiere und ihre Bedeutung für die rechtlich erforderliche Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens	58
5.	DIIR-Revisionsstandards und Quality Assessments – Rechtliche Mechanismen und Auswirkungen	61
5.1	Rechtliche Einordnung der Revisionsstandards	61
5.1.1	Unternehmens-Innenrecht	61
5.1.2	Unternehmens-Innenrecht und Geschäftsordnungen der Internen Revision	62
5.2	Rechtliche Einordnung von Quality Assessments	63
5.2.1	Interne Revision und Qualitätssicherungsmaßnahmen	63
5.2.2	Quality Assessments und Fehlervermeidung	64
6.	Prüfungsumfang / Stichproben	69
6.1	Praktische Relevanz	69
6.2	Problemstellung	70
6.2.1	Vollprüfung versus Stichprobenprüfung	70
6.2.2	Massendatenanalyse	70
6.2.3	Berufsständische Vorgaben	71
6.3	Einschlägige Rechtsprechung zu Überwachungspflichten und Stichproben	72
6.3.1	Einzelfallbezogenheit	72
6.3.2	Die aus der Rechtsprechung ableitbaren Grundsätze	74
6.3.3	Konkrete Vorgaben der Rechtsprechung für Stichproben	75

6.4	Umsetzung der Rechtsprechungsvorgaben in die betriebliche Praxis der Internen Revision – eine Checkliste mit 6 Schritten	77
6.5	Statistische Verfahren	79
6.5.1	Kein grundsätzlicher Ausschluss von statistischen Verfahren durch die Kriterien der Rechtsprechung	79
6.5.2	Die Auswahlprinzipien der bewussten Auswahl und der Zufallsauswahl	80
6.5.3	Die Einbeziehung von juristischen Kriterien in die Parameter der Zufallsauswahl	81
6.5.4	Beispiele für die Anwendung der Checkliste bei der Zufallsauswahl	82
7.	Interne Revision und Haftung	85
7.1	Praxisrelevanz	85
7.2	Der Begriff des Organisationsverschuldens	88
7.3	Zivilrechtliche Organhaftung	89
7.3.1	Vorstand der Aktiengesellschaft und Geschäftsführer der GmbH	89
7.3.1.1	Voraussetzungen des § 93 Absatz 2 AktG und des § 43 Absatz 2 GmbHG	89
7.3.1.2	Pflichtverletzungen gemäß § 93 Absatz 2 AktG bzw. § 43 Absatz 2 GmbHG und Interne Revision	90
7.3.1.3	Haftung bei mehrgliedriger Unternehmensführung	93
7.3.2	Aufsichtsrat	95
7.3.3	Deliktische Haftung	96
7.4	Strafrechtliche Organhaftung	97
7.4.1	Die Voraussetzungen des Treubruchstatbestandes des § 266 StGB	97
7.4.2	Der Treubruchstatbestand im Bereich der Unternehmensfunktion Interne Revision	100
7.5	Zivilrechtliche Arbeitnehmerhaftung	104
7.5.1	Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts	104
7.5.2	Zivilrechtliche Arbeitnehmerhaftung und Interne Revision	105
7.5.3	Haftung des Leiters/der Leiterin der Internen Revision	106
7.5.4	Deliktische Arbeitnehmerhaftung	108
7.6	Strafrechtliche Arbeitnehmerhaftung	108
7.6.1	Haftung des Leiters/der Leiterin der Internen Revision	108
7.6.2	Haftung nachgeordneter Mitarbeiter der Internen Revision	111
7.7	Strafrechtliche Garantenhaftung des Leiters der Internen Revision (Urteil des BGH vom 17. Juli 2009)	112
7.7.1	Sachverhalt des Urteils	113
7.7.2	Voraussetzungen der strafrechtlichen Garantenhaftung	114
7.7.3	Schlussfolgerungen für die Praxis der Internen Revision	115
7.8	Haftung nach § 130 OWiG	116
7.8.1	Betriebliche Aufsichtspflicht im Sinne des § 130 OWiG	116

7.8.2	Adressaten des § 130 OWiG	117
7.8.3	Verletzung betrieblicher Aufsichtspflichten nach § 130 OWiG	118
7.8.4	Rechtsfolgen des § 130 OWiG	119
8.	§ 107 Absatz 3 Satz 2 AktG: Das Verhältnis von Aufsichtsrat und Interner Revision	121
8.1	Hintergrund und Entstehung der Norm	121
8.2	Informationsgrundlagen für die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats	127
8.2.1	Vorstandsberichte	127
8.2.2	Abschlussprüfer, Sachverständige und weitere Auskunftspersonen	128
8.2.3	Einsichts- und Prüfungsrecht gem. § 111 Absatz 2 Satz 1 und 2 AktG ..	129
8.3	Direktzugriff des Aufsichtsrats auf den Leiter oder Mitarbeiter der Internen Revision	130
8.3.1	Organisatorische Anbindung der Internen Revision	130
8.3.2	Probleme des direkten Zugriffs des Aufsichtsrats auf den Leiter oder Mitarbeiter der Internen Revision	131
8.4	Regelung der Zusammenarbeit in einer Geschäfts- oder Informationsordnung	132
9.	Ergebnisse und Ausblick	135
9.1	Zusammenfassung in sieben Thesen	135
9.2	Ausblick auf denkbare zukünftige Entwicklungen	137
	Literaturverzeichnis	141
	Die Autoren	145

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Gesellschaftsrechtliche Normen mit Einfluss auf Einrichtung und Aufbau der Internen Revision	18
Abb. 2:	Voraussetzungen der BJR nach US-amerikanischem Recht	28
Abb. 3:	Voraussetzungen der BJR nach deutschem Recht	34
Abb. 4:	Risiken der Beratungstätigkeit	44
Abb. 5:	Gegenmaßnahmen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit	47
Abb. 6:	Unterlagen zur Prüfungsvorbereitung	55
Abb. 7:	Unterlagen zur Prüfungsdurchführung	56
Abb. 8:	Unterlagen zur Berichterstattung und Prüfungsnacharbeit	57
Abb. 9:	Zivilrechtliche Organhaftung	96
Abb. 10:	Erscheinungsformen der Untreue	98
Abb. 11:	Voraussetzungen des Treubruchs-Tatbestands	103
Abb. 12:	Innerbetrieblicher Schadensausgleich	105
Abb. 13:	Haftungsrisiken für den Leiter Interne Revision	111