

MITBESTIMMUNGSPRAXIS

Arbeitshilfen für Aufsichtsräte Nr. 19

Das I.M.U. ist ein Institut
der Hans-Böckler-Stiftung

DIE ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN INTERNER REVISION UND AUFSICHTSRAT

Thomas Gossens / Mathias Wendt



AUTOREN

Thomas Gossens

Abteilungsleiter Interne Revision

Mathias Wendt

Organisationsberater und
Prüfer für Interne Revisionssysteme (DIN)



WEITERE TITEL UNTER

www.boeckler.de/52.htm



MITBESTIMMUNGSPORTAL

Der Böckler-Infoservice bietet Mitbestimmungsakteuren spezifisches Handlungs- und Orientierungswissen, u. a. Branchenmonitore, Themenradar, Wissen kompakt, Szenarien Mitbestimmung 2035.
Jetzt kostenlos anmelden auf:

www.mitbestimmung.de



PRAXISWISSEN BETRIEBSVEREINBARUNGEN

Analysen und Gestaltungshilfen,
Beispiele aus der Praxis.

[www.boeckler.de/
betriebsvereinbarungen](http://www.boeckler.de/betriebsvereinbarungen)

IMPRESSUM

Herausgeber

Institut für Mitbestimmung und Unternehmensführung (I.M.U.)
der Hans-Böckler-Stiftung

Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Telefon +49 (2 11) 77 78-17 2

www.mitbestimmung.de

Kontakt: Dr. Lasse Pütz, +49 (2 11) 77 78-31 1
lasse-puetz@boeckler.de

Satz: xxo Kreativwerkstatt, I.M.U.

Redaktion

Alexander Sekanina, Referat Wirtschaft
Hans-Böckler-Stiftung, Telefon: +49 (2 11) 77 78-168
alexander-sekanina@boeckler.de

Ausgabe

Arbeitshilfen für Aufsichtsräte Nr. 19, Oktober 2018, 1. Auflage

ISSN 2366-0449

Nachdruck und sonstige Verbreitung – auch Auszugsweise –
nur mit Quellenangabe zulässig.

MITBESTIMMUNGSPRAXIS

Arbeitshilfen für Aufsichtsräte Nr. 19, Oktober 2018

DIE ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN INTERNER REVISION UND AUFSICHTSRAT

Thomas Gossens / Mathias Wendt

ABSTRACT

Aufgrund einer Vielzahl von Unternehmensskandalen ist das Thema Corporate Governance, d.h. die Regeln zur Leitung und Überwachung von Unternehmen, in den letzten Jahren stärker in den Blick von Öffentlichkeit und Politik geraten. Dem entsprechend stellt sich auch für die Arbeitnehmervertreter in den Aufsichtsräten deutscher Unternehmen verstärkt die Frage nach der Wirksamkeit der Corporate Governance in den von ihnen beaufsichtigten Unternehmen. In diesem Zusammenhang kommt der Interne Revision eine besondere Bedeutung zu. Denn einerseits obliegt es dem Aufsichtsrat, die Wirksamkeit der Internen Revision zu überwachen. Andererseits kann die Interne Revision durch ihre Prüfungstätigkeit den Aufsichtsrat bei seiner Überwachungstätigkeit unterstützen. Die vorliegende Arbeitshilfe soll Aufsichtsräten die Grundlagen und Funktionsweise der Internen Revision vermitteln und sie auf diese Weise bei der professionellen Durchführung ihrer Überwachungstätigkeit unterstützen.

Vorwort	5
1 Begriffliche Einordnung: Interne Revision, Internes Kontrollsystem, Internes Überwachungssystem	7
2 Die Aufgabe der Internen Revision im Rahmen der Corporate Governance – das Three-Lines-of-Defense-Modell	9
3 Vorgaben zur Einrichtung einer Internen Revision	10
4 Anforderungen an die Ausgestaltung der Internen Revision	11
5 Relevante Prozesse für die Praxis der Internen Revision (Good Practices)	14
5.1 Prüfungsprozess der Internen Revision (Phasen, inkl. Abstimmung der Feststellungen, Bewertungen, Maßnahmen, Berichterstattung)	14
5.2 Mindeststandards für die Ausgestaltung der Internen Revision	15
5.3 Mindestanforderungen an die Interne Revision in Banken (MaRisk)	18
6 Risikomanagement und Compliance-Management als zentrale Prüfungsfelder der Internen Revision	19
7 Durchführung von investigativen Sonderuntersuchungen als Aufgabenfeld der Internen Revision	20
8 Führungsaufgaben in der Internen Revision	20
8.1 Handlungsfeld „Strategieentwicklung und Zukunftsorientierung“	20
8.2 Handlungsfeld „Stakeholder-Orientierung“	21
8.3 Handlungsfeld „Ressourcenoptimierung“	21
8.4 Handlungsfeld „Effektive Organisation“	21
8.5 Handlungsfeld „Integrität“	21
8.6 Handlungsfeld „Angemessenheit der fachlichen Expertise“	21
8.7 Handlungsfeld „Organisationales Lernen“	22
9 Die Leitung der Internen Revision – Anforderungen und Kompetenzen	22
10 Die Interne Revision als Gegenstand der Jahresabschlussprüfung	22
11 Die Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Internen Revision (IDW PS 983 bzw. DIIR Revisionsstandard Nr. 3)	23
12 Die Interne Revision als Gegenstand der Aufsichtsratsprüfung	24
13 Berichterstattung der Internen Revision an den Aufsichtsrat	25
14 Ausgestaltung der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats bezogen auf die Interne Revision	27
15 Die Interne Revision als Gegenstand der Effizienzprüfung des Aufsichtsrats	28
16 Ausblick	28
17 Zusammenfassung: Kernfragen des Aufsichtsrats zur Internen Revision	29
17.1 Organisatorische und inhaltliche Grundlagen	29
17.2 Ressourcen und Kompetenzen der Internen Revision	29
17.3 Laufendes Prüfungsprogramm und Prüfungsplanung	30
17.4 Dialog der Internen Revision mit dem Aufsichtsrat und mit anderen Stakeholdern	30
Wichtige Begriffe	31
Literatur	33
Abbildungen	35
Autoren	35

VORWORT

Die Aufgabe jedes Aufsichtsrates besteht in der Überwachung und Beratung des Vorstands mit Blick auf die Erfüllung seiner gesetzlichen Sorgfaltspflichten. Aus der Perspektive der Arbeitnehmerbank ist hier der Blick insbesondere auf das langfristige Unternehmenswohl im Sinne nachhaltiger finanzieller Stabilität und Ertragskraft zu richten. Da an diesen Fragen maßgeblich der Erhalt von Arbeitsplätzen und die Sicherung sozialer Errungenschaften hängen, ist die wirksame Überwachung externer wie interner Risiken ein unverzichtbarer Baustein. Insofern ist die in jüngerer Vergangenheit in der Praxis zunehmende Bedeutung von Themenfeldern wie Risikomanagement und Compliance aus Arbeitnehmer-Perspektive sehr zu begrüßen.

Die Verantwortung zur wirksamen Einführung von internen Kontrollsystemen in die betrieblichen Abläufe des Unternehmens liegt aber letztlich beim Management. Aufsichtsräte stehen im Rahmen ihrer Überwachungstätigkeit nicht selten vor einer „Black Box“ angesichts der Komplexität und tiefen Verankerung der Systeme in den unternehmerischen Abläufen. Eine umfassende Detailprüfung kann den Aufsichtsrat schon aufgrund seiner beschränkten Zeitkapazitäten nur überfordern. Und dennoch ist die Klärung der Angemessenheit und Wirksamkeit der eingerichteten internen Kontrollinstrumente zentraler Eckpfeiler seines Pflichtenkatalogs, wie auch im gesetzlichen Aufgabenspektrum des Prüfungsausschusses noch einmal festgehalten wurde:



„Er [der Aufsichtsrat] kann insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der *Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems* sowie der Abschlussprüfung, [...], befasst.“ (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG)

Dem Verweis auf die Interne Revision lohnt es sich hier besondere Aufmerksamkeit zu schenken: Wie der Aufsichtsrat erfüllt auch sie eine Prüfungs- und Beratungsfunktionen gegenüber dem Leitungsorgan des Unternehmens. Während jedoch der Aufsichtsrat seine Überwachungsaufgabe auf gesetzlicher Grundlage unabhängig von der Geschäftsleitung erfüllt, ist die Interne Revision dieser in aller Regel direkt unterstellt. Ihr obliegt die laufende, prozessunabhängige Prüfung der unternehmensinternen Prozesse und Kontrollmechanismen. Ihr Tätigkeitsfeld umfasst somit die

- Ordnungsmäßigkeit,
- Sicherheit,
- Wirtschaftlichkeit und
- Zweckmäßigkeit der unternehmensinternen Abläufe und Prozesse.

Zu betonen ist, dass sie in ihrer Funktion gänzlich unabhängig von der Weisung anderer Unternehmensbereiche agiert. Angesichts dieses Zuschnitts drängt sich die Interne Revision als „natürlicher Gesprächspartner“ des Aufsichtsrates ebenso auf, wie als Informationsquelle zu zentralen innerbetrieblichen Fragestellungen.

Das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision muss insofern aus zwei Perspektiven betrachtet werden:

(1) Aus der Perspektive der Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats, die sich auch auf die Interne Revision erstreckt:

Die Erwähnung der Internen Revision in § 107 Abs. 3 AktG zeigt bereits, dass der Gesetzgeber die Interne Revision als eine der zentralen Funktionen betrachtet, mit deren Überwachung die Unternehmensleitung ihren Sorgfaltspflichten nachkommt. Die Überwachung, ob die Einrichtung der Internen Revision in angemessener und zweckmäßiger Weise erfolgt ist, gehört somit zum Pflichtenkreis des Aufsichtsrates.

Einschränkend ist allerdings darauf hinzuweisen, dass es außerhalb des Finanzdienstleistungssektors weder eine konkrete gesetzliche Pflicht zur Einrichtung einer Internen Revision noch zu deren Ausgestaltung gibt. Die Entscheidung über die Einrichtung und die inhaltliche Ausgestaltung einer Internen Revision ist von der Unternehmensleitung somit im Lichte ihrer Sorgfaltspflichten zu treffen. Hierbei kommt dem Umstand, dass die Interne Revision inzwischen ein in der Betriebswirtschaftslehre und in der Unternehmenspraxis anerkanntes Instrument der Unternehmensführung ist, ein besonderes Gewicht zu. Gleiches gilt für die Ausgestaltung der Internen Revision entsprechend der einschlägigen Berufsstandards wie sie das Institute of Internal Auditors (IIA) bzw. das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) veröffentlicht haben.

(2) Aus der Perspektive der gegenseitigen Unterstützung bei Überwachungs- und Prüfungstätigkeiten:

Die Überwachung komplexer unternehmensinterner Prozesse stellt den Aufsichtsrat wie oben dargestellt schon aus zeitlichen Gründen vor große Herausforderungen. Genau dieses ist jedoch die Kernaufgabe der Internen Revision. So fällt u. a. auch die Prüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems bzw. des Compliance-Management-Systems in ihr Aufgabenspektrum. Da sich die Interne Revision bei der Prüfung der Systeme auch an der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Maßnahmen orientieren muss, geht ihr Prüfauftrag insoweit über die Prüfungshandlungen hinaus, die der gesetzliche Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 4 HGB bei börsennotierten Unternehmen durchzuführen hat.

Gerade Arbeitnehmervertreter bringen im Aufsichtsrat als wichtige Ressource die Kenntnis der

internen Prozesse aus ihren jeweiligen Betrieben ein. Ein intensiver Austausch mit der Internen Revision kann hier helfen, eigene Feststellungen mit Blick auf das Gesamtunternehmen zu diskutieren und ggf. Schlussfolgerungen zu untermauern. Umgekehrt kann die Interne Revision wichtige Hinweise auf sinnvolle Schwerpunkte ihrer Prüfungstätigkeit erhalten. Themenfelder der Aufsichtsratsarbeit, die fallweise einen verstärkten Austausch zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat als sinnvoll erscheinen lassen, sind z. B.:

- Die Befassung mit dem Compliance- oder Risikomanagementsystem eines Unternehmens;¹
- Tiefgreifende Reorganisations- oder Restrukturierungsprozesse;
- Unternehmensübernahmen und -fusionen mit den daraus resultierenden Integrationsmaßnahmen;
- Die Umsetzung der Unternehmensstrategie im unternehmerischen Alltag;
- Die Befassung mit IT- und Datensicherheit im Rahmen der Digitalisierung von Geschäftsmodellen.

Vor dem dargestellten Hintergrund erscheint die Einrichtung eines laufenden Informationsaustau-

sches zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision als sinnvoll. Dieser kann einerseits über schriftliche Berichte auf Grundlage einer Informationsordnung und/oder andererseits im direkten Dialog zwischen Revisionsleitung und dem Aufsichtsgremium erfolgen. Aus Sicht der Arbeitnehmerbank sollte jedoch darauf geachtet werden, dass hier kein Gesprächskanal entsteht, den die Anteilseigner-Seite z. B. über den Aufsichtsratsvorsitzenden weitgehend exklusiv für sich nutzt. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang auch die Pflicht aller Aufsichtsräte zur vertraulichen Behandlung der von der Internen Revision erhaltenen Informationen.

Die vorliegende Handlungshilfe soll einen Überblick über das Tätigkeitsfeld der Internen Revision und ihre Arbeitsweise vermitteln, um Aufsichtsräte auf einen vertiefenden Dialog mit dieser Unternehmensfunktion vorzubereiten. Des Weiteren soll sie Aufsichtsräte bei der Wahrnehmung ihrer Aufgabe, die Wirksamkeit der Internen Revision zu überwachen, unterstützen.

Alexander Sekanina
I.M.U.

Institut für Mitbestimmung und
Unternehmensführung

¹ In Abgrenzung zur Internen Revision sind unter einem Risikomanagement-System die Regelungen und Verfahrensweisen für den Umgang mit allen Risiken zu verstehen, die sowohl aus den Unternehmensprozessen als auch aus der Unternehmensumwelt entstehen können. Ein Compliance-Management-System umfasst die Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter, der Mitarbeiter des Unternehmens und ggf. von Dritten abzielen (siehe zu beiden Begriffen auch im **Glossar** zu dieser Arbeitshilfe).

1 BEGRIFFLICHE EINORDNUNG: INTERNE REVISION, INTERNES KONTROLLSYSTEM, INTERNES ÜBERWACHUNGSSYSTEM

Unter *Corporate Governance* werden allgemein die Regeln der Unternehmensführung, d.h. der Leitung und Überwachung eines Unternehmens verstanden². Die Unternehmensüberwachung ist somit ein Teil der Corporate Governance und basiert in Deutschland auf einem Zusammenspiel zwischen interner und externer Überwachung. Hierbei unterstützt das interne Überwachungssystem den Vorstand dabei, seine allgemeine Leitungsaufgabe und die damit verbundenen Sorgfaltspflichten zu erfüllen und insbesondere geeignete Maßnahmen zur Identifikation von bzw. zum Umgang mit Risiken im Unternehmen zu treffen. Ein wesentliches Element des *internen Überwachungssystems* ist die *Interne Revision*.

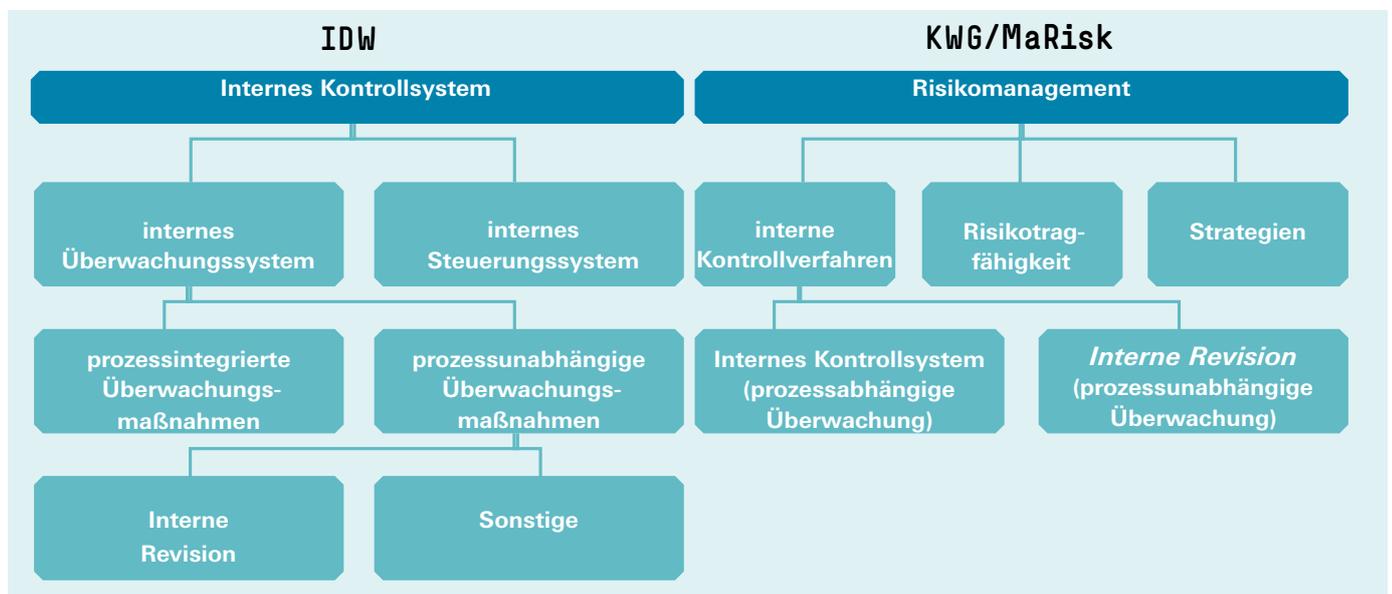
Nach der weltweit anerkannten *Definition der Internen Revision* des Institute of Internal Auditors

(IIA) erbringt die Interne Revision unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft³.

Aufgrund der regulatorischen Besonderheiten der Finanzdienstleistungsbranche muss das Verständnis des Begriffs der Internen Revision in dieser Branche punktuell vom Verständnis in anderen Branchen unterschieden werden. Letzteres ist maßgeblich von den Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)⁴ geprägt. **Abbildung 1** veranschaulicht die Einordnung der Internen Revision entsprechend dem Ansatz des IDW und den bankenregulatorischen Vorgaben des KWG bzw. der Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)⁵.

Abbildung 1

Einordnung der Internen Revision nach IDW und KWG/MaRisk im Vergleich⁶



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

2 Vgl. Regierungskommission Corporate Governance: Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 7. Februar 2017, S. 1, abrufbar unter http://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/170424_Kodex.pdf [zuletzt abgerufen am 30.07.2017], innerhalb des Berufsstandes der Internen Revision wird unter Governance auch die Gesamtheit der Abläufe und Strukturen verstanden, die von der Geschäftsleitung bzw. dem Überwachungsorgan eingeführt sind, um die zur Zielerreichung der Organisation erforderlichen Aktivitäten zu informieren, zu leiten, zu betreiben und zu überwachen, vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 61.

3 Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 13.

4 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: IDW Prüfungsstandard 261 n.F., Düsseldorf 2016.

5 Vgl. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin): Rundschreiben 09/2017 (BA) – Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk), Bonn/Frankfurt a. M., 27.11.2017.

6 Darstellung in Anlehnung an Hannemann, R.; Schneider, A.: Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk): Kommentar unter Berücksichtigung der Instituts-Vergütungsverordnung (InstitutsVergV), 4. Auflage, Stuttgart 2013, S. 60.

Das vom IDW geprägte traditionelle Verständnis orientiert sich vorrangig am Begriff des *Internen Kontrollsystems*. Unter einem Internen Kontrollsystem werden die vom Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) verstanden, die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung,
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.

Das *Interne Kontrollsystem* besteht nach diesem Ansatz aus dem *internen Steuerungssystem* und dem *internen Überwachungssystem*, wobei sich das interne Überwachungssystem weiter in prozessintegrierte und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen (wie insbesondere die Interne Revision) unterteilen lässt⁷.

Abweichend vom Ansatz des IDW werden aufgrund entsprechender regulatorischer Vorgaben für den Bereich der Finanzdienstleistungsunternehmen etwas andere Begriffe verwendet. In den MaRisk wird von der BaFin in Konkretisierung gesetzlicher Anforderungen nach § 25a Abs. 1 S. 3 KWG der Begriff *Risikomanagement* in den Vordergrund gestellt.

Das *Risikomanagement im Sinne der MaRisk* umfasst:⁸

- die Festlegung von Strategien,
- Verfahren zur Ermittlung und Sicherstellung der Risikotragfähigkeit⁹ sowie
- die Einrichtung interner Kontrollverfahren, die aus dem (prozessabhängigen) Internen Kontrollsystem und der (prozessunabhängigen) *Internen Revision* bestehen.

In beiden Ansätzen zählt die Interne Revision zu den prozessunabhängigen Überwachungsmechanismen. Die Prozessunabhängigkeit stellt somit ein wesentliches Kriterium einer funktionsfähigen Internen

Revision dar.

Die Interne Revision ist ein Instrument der Unternehmensleitung zur Unterstützung der Überwachung der eingerichteten Geschäftsprozesse inklusive der implementierten Kontrollen.¹⁰ Die Interne Revision führt im Auftrag der Unternehmensleitung Prüfungen und Beratungen im gesamten Unternehmen durch. Durch Einrichtung einer Internen Revision kann somit die Unternehmensführung ihre aus der Pflicht zur sorgfältigen Geschäftsleitung resultierende Überwachungsaufgabe¹¹ auf eine eigenständige und prozessunabhängige Unternehmensfunktion delegieren, die aufgrund ihrer speziellen Ausrichtung und Fachkompetenz besonders geeignet ist, die Unternehmensleitung wirkungsvoll zu unterstützen.¹² Wenn in einem Unternehmen keine Interne Revision eingerichtet worden ist, dann muss das Leitungsorgan selbst in vollem Umfang die aus seiner Pflicht zur sorgfältigen Geschäftsleitung resultierende Überwachungsaufgabe ausüben.

Eine wichtige Besonderheit der Internen Revision besteht darin, dass sie sich auf weltweit einheitliche Berufsstandards stützen kann. Die „Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision“ („International Professional Practices Framework“, abgekürzt „IPPF“) werden vom Institute of Internal Auditors (IIA) mit Sitz in Florida/USA herausgegeben, welches sich als globale Vertretung des Berufsstandes der Internen Revision versteht. Wesentliches Element des IPPF ist die o. a. einheitliche und global anerkannte *Definition der Internen Revision*.¹³

Im IPPF wird darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit der Internen Revision weltweit unter den unterschiedlichsten Umfeldbedingungen erfolgt und in Organisationen, deren Zweck, Größe und Struktur verschieden sind, ausgeübt wird. Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass Gesetze und Bräuche in den verschiedenen Ländern voneinander abweichen, was auch die Berufsausübung der Internen Revision beeinflusst.¹⁴

7 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: IDW Prüfungsstandard 261 n.F., Düsseldorf 2016, S. 8.

8 Vgl. Hannemann, R.; Schneider, A.: Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk): Kommentar unter Berücksichtigung der Instituts-Vergütungsverordnung (InstitutsVergV), 4. Auflage, Stuttgart 2013, S. 17.

9 Unter Risikotragfähigkeit kann die Fähigkeit eines Instituts verstanden werden, Vermögens- und Ergebniseinbußen aus dem Eintritt von Risiken ohne Gefährdung des Fortbestands ausgleichen zu können. Maßgeblichen Einfluss auf die Risikotragfähigkeit nimmt die Ausstattung des Instituts mit Risikodeckungspotenzial – insbesondere Eigenkapital.

10 Vgl. Mertmann, D.; Scharr, C.: Die Interne Revision in Deutschland – Dritte Verteidigungslinie der Corporate Governance, in: IT-Governance 25/2016, S. 4.

11 Die Sorgfaltspflicht der Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft (§ 93 AktG) umfasst u. a., dass diese unternehmerische Entscheidungen auf Grundlage „angemessener Informationen“ zu fällen haben (sog. Business Judgment Rule). Ein analoger Anspruch ist gleichfalls – wenn auch nicht explizit im Gesetzestext ausformuliert – an den Geschäftsführer einer GmbH zu stellen. Die Einrichtung einer Internen Revision kann insofern als ein Weg zur Sicherstellung einer angemessenen Informationsversorgung des Leitungsorgans zur internen Situation des Unternehmens verstanden werden.

12 Vgl. Freidank, C.-C.: Theoretische Fundierung der Internen Revision und ihre Integration in das System der Corporate Governance, in: Freidank, C.-C.; Peemöller, V. H. (Hrsg.): Kompendium der Internen Revision – Internal Auditing in Wissenschaft und Praxis, Berlin, 2011, S. 38.

13 Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 13.

14 Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche

Unabhängig von den unterschiedlichen Tätigkeitszusammenhängen zeichnet sich jede professionelle Interne Revision nach dem IPPF dadurch aus,¹⁵

- dass sie organisatorisch unabhängig ist und ihrer Arbeit den Anspruch auf Objektivität zugrunde legt,
- dass sie neben der Prüfungstätigkeit auch Beratungsleistungen anbieten kann,
- dass sie dem Ziel verpflichtet ist, einen Mehrwert für die Organisation zu erbringen, und
- dass sie sich mit dem Risikomanagement, mit den internen Kontrollen und den Führungs- und Überwachungsprozessen gleichsam als Pflichtbestandteile ihres Prüfungsprogramms beschäftigt.

2 DIE AUFGABE DER INTERNEN REVISION IM RAHMEN DER CORPORATE GOVERNANCE - DAS THREE-LINES-OF-DEFENSE-MODELL

Die Interne Revision ist ein wesentliches Element der Corporate Governance. Einen in der Praxis bewährten Ansatz für die Abgrenzung und das Zusammenwirken der verschiedenen Governance-Funktionen bietet das weltweit anerkannte Three-

Lines-of-Defense-Modell¹⁶ (vgl. **Abbildung 2**).

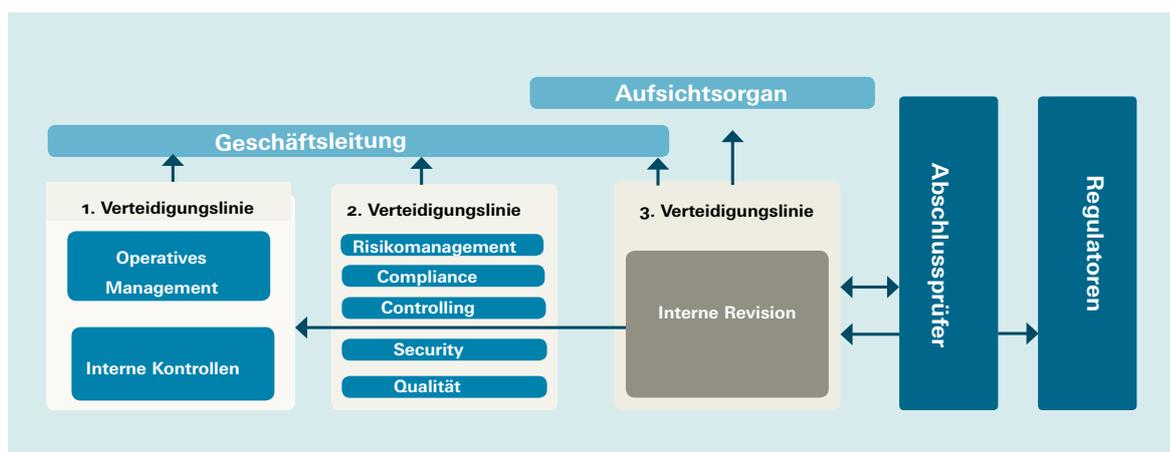
Die erste Verteidigungslinie besteht aus den operativen Kontrollen in den betrieblichen Prozessen (z. B. Einkauf oder Vertrieb). Die Verantwortung für die Durchführung dieser Kontrollen liegt beim operativen Management der Organisationseinheiten, in denen sie ausgeübt werden.

Als zweite Verteidigungslinie werden prozessübergreifende Überwachungs- und Kontrollfunktionen wie z.B. Controlling, Risikomanagement, Compliance und Sicherheitsmanagement bezeichnet. Hier werden Rahmenbedingungen für die operativen Prozesse entwickelt und umgesetzt, deren Einhaltung zentral überwacht und an die Unternehmensleitung berichtet wird. Die Prozesse der zweiten Verteidigungslinie zeichnen sich dadurch aus, dass sie all diejenigen Maßnahmen umfassen, die über operative Kontrollen hinausgehen und geeignet sind, unerwünschte Entwicklungen einzugrenzen (z.B. Planungsparameter, Verhaltensrichtlinien, Qualitätsmaßstäbe oder Risikobewertungskriterien).

Als dritte Verteidigungslinie ist die Interne Revision das unternehmensweit agierende Überwachungsinstrument der Unternehmensleitung. Die Interne Revision prüft unabhängig, objektiv und ohne Weisungsbefugnis gegenüber den geprüften Fachbereichen sowohl die operativen Prozesse als auch die Angemessenheit und Wirksamkeit der Prozesse der zweiten Verteidigungslinie. Bei der risikoorientierten Auswahl und Priorisierung der Prüfungsobjekte berücksichtigt

Abbildung 2

Das Three-Lines-of-Defense-Modell¹⁷



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 9.

15 Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 23.

16 Vgl. Eulerich, M.: Die regulatorischen Grundlagen des Three-Lines-of-Defense-Modells, in: ZIR 4/2012, S. 192.

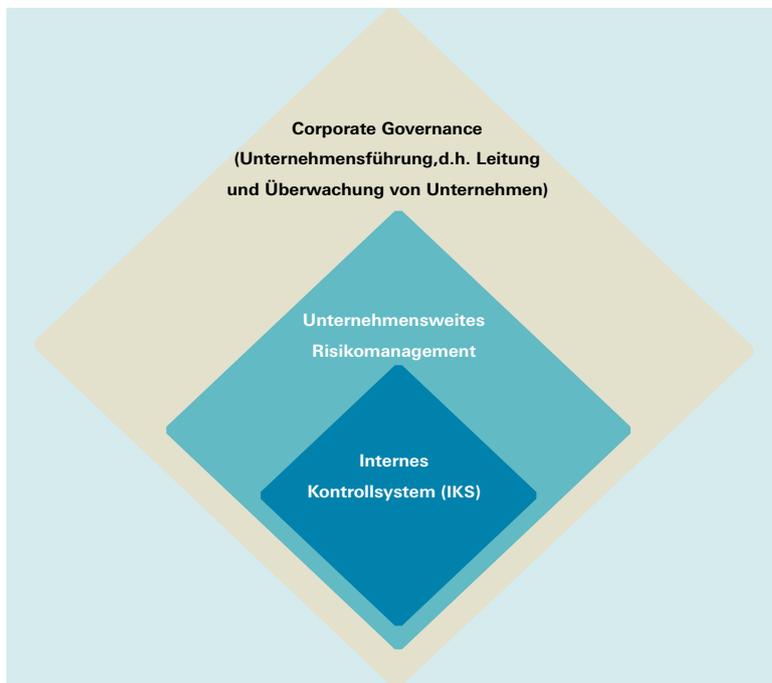
17 Darstellung in Anlehnung an Eulerich, M.: Die regulatorischen Grundlagen des Three-Lines-of-Defense-Modells, in: ZIR 4/2012, S. 192.

sie insbesondere auch die Angemessenheit und Wirksamkeit der internen Kontrollen.

In der Praxis besteht häufig die Erwartungshaltung, dass die Ausgestaltung der einzelnen Governance-Funktionen schon aus Gründen der Konsistenz auf einem international gültigen und weltweit anerkannten Rahmenwerk wie dem COSO-Modell basieren sollte.¹⁸ Nach dem Rahmenwerk des „Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission“ (COSO) ist das Interne Kontrollsystem (IKS) integraler Bestandteil des unternehmensweiten Risikomanagements (RMS), welches wiederum ein Teilbereich der Corporate Governance ist. **Abbildung 3** stellt diese Beziehung grafisch dar.

Abbildung 3

Zusammenhänge zwischen IKS, RMS und Corporate Governance im COSO-Modell¹⁹



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

Während es die Aufgabe der Unternehmensleitung ist, die Einrichtung und Wirksamkeit der drei Verteidigungslinien sicherzustellen, hat der Aufsichtsrat u. a. die Aufgabe, die Unternehmensleitung hinsichtlich ihrer Wahrnehmung dieser Aufgabe zu überwachen. Dem entspricht die in § 107 Abs. 3 S. 2 AktG²⁰

¹⁸ Vgl. Bungartz, O.: Interne Kontrollsysteme (IKS) - Basiswissen für den Aufsichtsrat, Berlin 2017, S. 104.

¹⁹ Darstellung in Anlehnung an Bungartz, O.: Interne Kontrollsysteme (IKS) - Basiswissen für den Aufsichtsrat, Berlin 2017, S. 104.

²⁰ § 107 Abs. 3, S. 2 AktG bezieht sich genau genommen auf das Aufgabenspektrum des Prüfungsausschusses,

explizit festgeschriebene Pflicht zur Überwachung der Wirksamkeit folgender Governance-Funktionen:

- Internes Kontrollsystem (IKS)
- Risikomanagementsystem (RMS),
- Internes Revisionssystem (IRS).

Die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats erstreckt sich auch auf die Maßnahmen der Unternehmensleitung, die sich auf die Begrenzung der Risiken aus möglichen Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften und interne Richtlinien beziehen (Compliance-Management-System/CMS).

Als dritte Verteidigungslinie kommt der Internen Revision bei der Überwachung der organisationsweiten Risikomanagement- und Kontrollsysteme sowie des Compliance-Management-Systems eine Schlüsselrolle zu.

3 VORGABEN ZUR EINRICHTUNG EINER INTERNEN REVISION

Eine explizite rechtliche Verpflichtung zur Einrichtung einer Internen Revision besteht nach allgemeinem deutschem Gesellschaftsrecht nicht. Gemäß § 91 Abs. 2 AktG ist ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden. Die Ausgestaltung des Überwachungssystems stellt der Gesetzgeber in das Ermessen des Leitungsorgans bei der Konkretisierung des vorgegebenen Sorgfaltsmaßstabes eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (§§ 76 Abs. 1 AktG, § 93 Abs. 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG). Mit der herrschenden Meinung ist jedoch davon auszugehen, dass ein eingerichtete Überwachungssystem aufgrund allgemeiner betriebswirtschaftlicher Standards zumindest ab einer gewissen Größenordnung des Unternehmens auch die Einrichtung einer Internen Revision erfordert²¹. Explizite gesetzliche Vorgaben für die Einrichtung einer Internen Revision bestehen in Deutschland für Kreditinstitute (§ 25 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KWG), für Versicherungsunternehmen (§ 30 VAG) und für Kapitalanlagegesellschaften (§ 28 Abs. 1 Nr. 7 KAGB).

dessen Funktionen jedoch alternativ vom Gesamtgremium des Aufsichtsrats ausgefüllt werden können. Für Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH fehlt es an entsprechend konkret ausformulierten gesetzlichen Vorgaben. Allerdings kann bei entsprechender Größe und Komplexität einer GmbH ein entsprechend hohes Überwachungserfordernis seitens des Aufsichtsrates unterstellt werden.

²¹ Vgl. Münzenberg, T.: 11 Thesen zur zivil- und strafrechtlichen Haftung von Organen und Arbeitnehmern wegen fehlerbehafteter Aufgabenerledigung im Bereich der Internen Revision, in: ZIR Nr. 6/2008, S. 266.

Auf der Ebene unterhalb des Gesetzes können sich Vorgaben für die Einrichtung einer Internen Revision für öffentliche Unternehmen aus einer Vielzahl inzwischen veröffentlichter (kommunaler) Public Corporate Governance Kodizes ergeben. So enthält beispielsweise der Public Corporate Governance Kodex des Stadt Köln unter Ziffer 3.2.3 folgende Formulierung: „Die Geschäftsleitung [...] soll ein wirksames internes Revisions-/Kontrollsystem unterhalten.“²²

4 ANFORDERUNGEN AN DIE AUSGESTALTUNG DER INTERNEN REVISION

Die Anforderungen an die Ausgestaltung der Internen Revision ergeben sich aus den weltweit anerkannten, einheitlichen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF). Beim IPPF handelt es sich um das konzeptionelle Rah-

menwerk für die maßgeblichen Leitlinien für die berufliche Praxis der Internen Revision. Das IPPF wird vom Institute of Internal Auditors (IIA) herausgegeben. **Abbildung 4** stellt den Aufbau und die einzelnen Elemente des IPPF dar:

Die Mission beschreibt den primären Zweck und das übergeordnete Ziel der Internen Revision: „Den Wert einer Organisation durch risikoorientierte und objektive Prüfung, Beratung und Einblicke zu erhöhen und zu schützen.“ Die Umsetzung der Mission wird durch das gesamte IPPF unterstützt. Hierbei sind verbindliche von unverbindlichen Elementen zu unterscheiden.

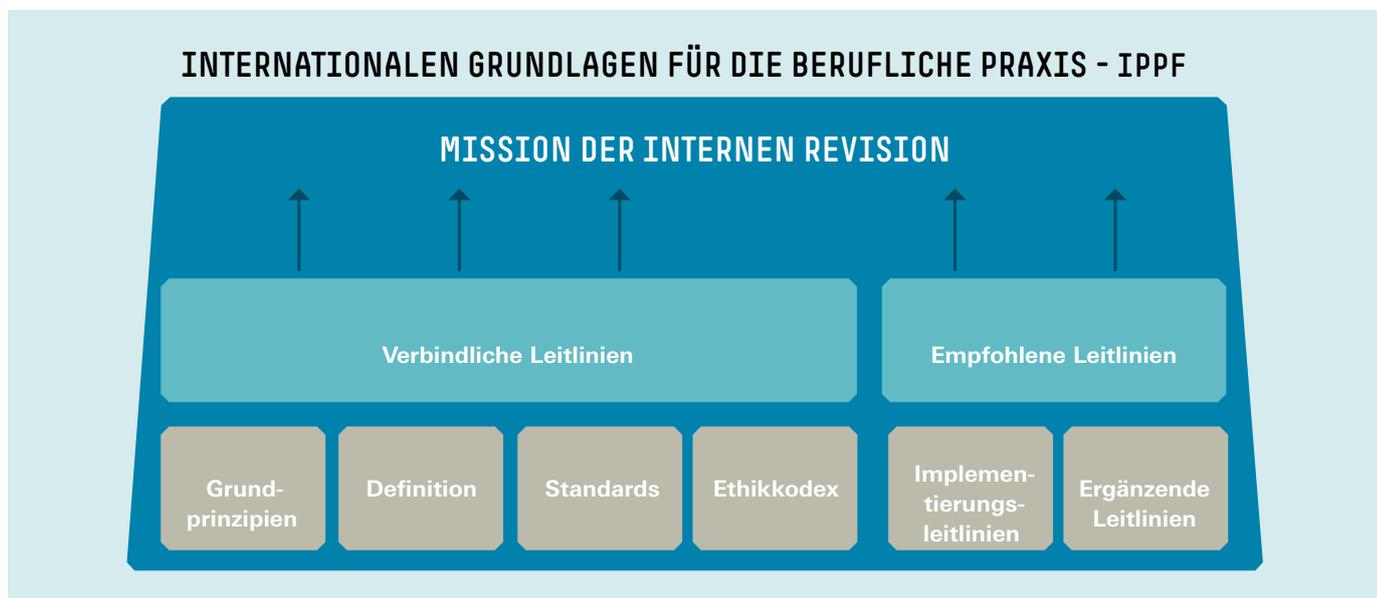
Folgende Elemente sind verbindlich:²⁴

- Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision,
- Definition der Internen Revision,
- Ethikkodex,
- Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision (IIA-Standards).

Die Interne Revision ist im Rahmen des IPPF den in **Abbildung 5** dargestellten „Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision“ verpflichtet.

Abbildung 4

Aufbau und Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF)²³



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

22 Vgl. Stadt Köln: Public Corporate Governance Kodex, Köln 2012, S. 20, abrufbar unter https://publicgovernance.de/docs/Koeln_PCGK2012.pdf [abgerufen zuletzt am 30.07.2017].

23 Darstellung in Anlehnung an IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 1.

24 Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 7.

Ein wesentliches Element des IPPF ist die bereits in Kapitel 1 erläuterte *Definition* der Internen Revision. („Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“)

Des Weiteren enthält das IPPF einen „*Ethikkodex*“, der in erster Linie dazu dient, das Vertrauen in die objektive Prüfung der Internen Revision zu begründen. Der Ethikkodex beinhaltet Grundsätze und Regeln rund um die für die Funktionsfähigkeit der Internen Revision zentralen Merkmale Integrität, Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz.²⁵

Kernanforderungen an den Aufbau und die ope-

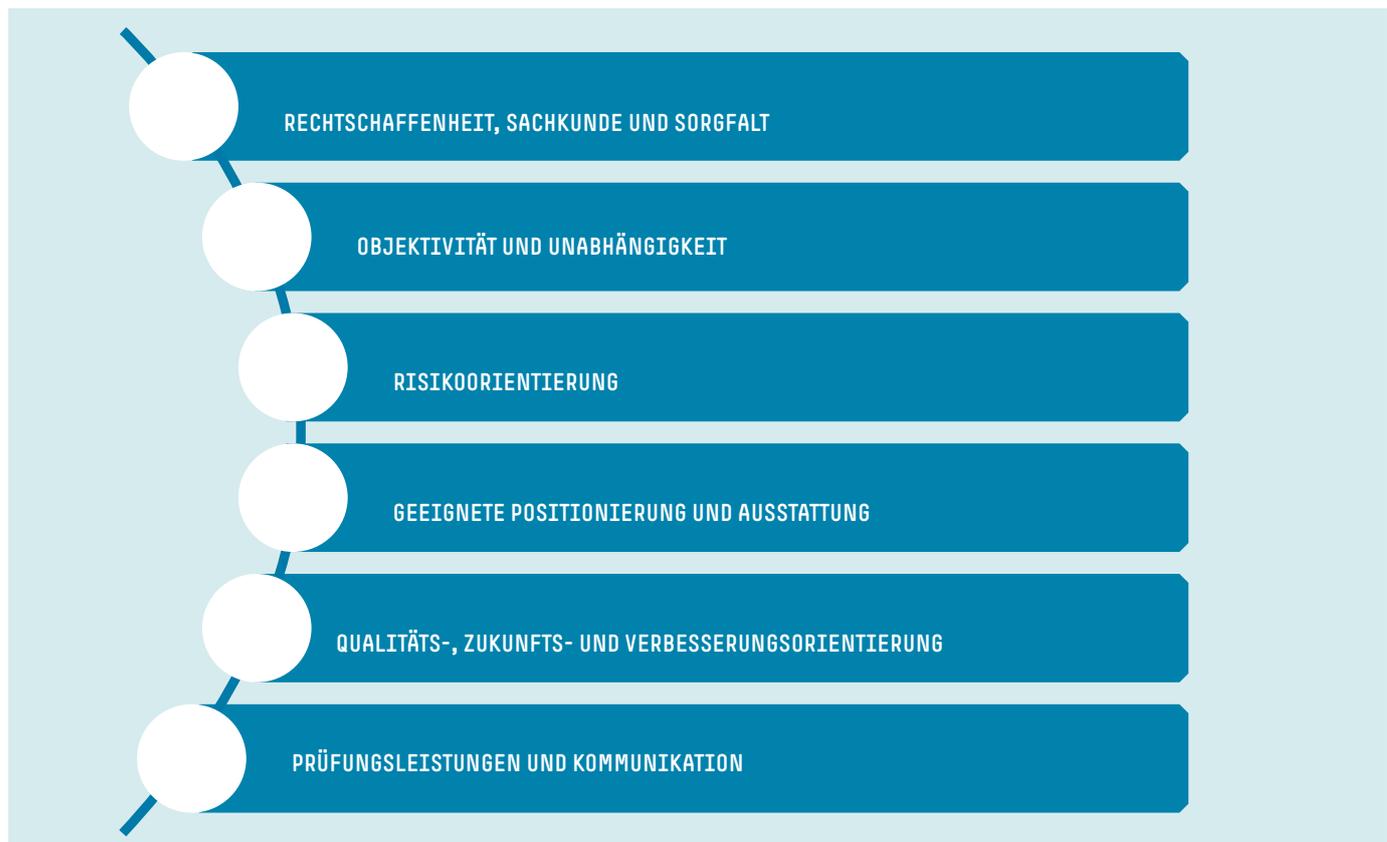
rativen Arbeit der Internen Revision sind in den verpflichtenden *Standards* formuliert. Die Standards sind unterteilt in Attributstandards und Ausführungsstandards. Die Attributstandards beschreiben die Eigenschaften von Internen Revisionen und Revisoren (vgl. **Abbildung 6**), die Ausführungsstandards beschreiben die Tätigkeit (vgl. **Abbildung 7**). Zusätzliche Umsetzungsstandards ergänzen Attribut- und Ausführungsstandards um spezielle Anforderungen an Prüfungs- und Beratungstätigkeiten.²⁶

Die Standards schaffen somit auch eine Basis für die Beurteilung der Leistung, der Funktionsfähigkeit und der Wirksamkeit der Internen Revision selbst. Gemäß den Standards muss sich eine Interne Revision regelmäßig einer Selbstbeurteilung (IPPF Standard 1311) und mindestens alle fünf Jahre einer externen Beurteilung (IPPF Standard 1312) unterziehen.

Die Sicherstellung der Einhaltung der verbindlichen Elemente des IPPF ist unverzichtbar, wenn

Abbildung 5

Zusammenfassung der Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

²⁵ Vgl. Peemöller, V.H.: Code of Ethics der Internen Revision, in: Freidank, C.-C.; Peemöller, V.H. (Hrsg.): Kompendium der Internen Revision, Berlin 2011, S. 119 – 143.

²⁶ Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, S. 18 ff.

eine Interne Revision den Anspruch hat, den internationalen Berufsstandards zu entsprechen. Über die verbindlichen Elemente hinaus enthält das IPPF mit den „Implementierungsleitlinien“ und den „Ergänzenden Leitlinien“ weitere (unverbindliche) Elemente, deren Anwendung empfohlen wird. Diese beschreiben bewährte Praktiken für die wirksame Implementierung der Grundprinzipien, der Definition der Internen Revision, des Ethikkodex und der Standards.

Die internationalen Standards werden in Deutschland ergänzt durch die folgenden Revisionsstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision (DIIR):²⁸

- DIIR Revisionsstandard Nr. 1:
„Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer“
- DIIR Revisionsstandard Nr. 2:
„Prüfung des Risikomanagementsystems durch die Interne Revision“
- DIIR Revisionsstandard Nr. 3:
„Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments)“
- DIIR Revisionsstandard Nr. 4:
„Prüfung von Projekten“
- DIIR Revisionsstandard Nr. 5:
„Prüfung des Anti-Fraud-Managementsystems“

Mit den DIIR Revisionsstandards greift das DIIR grundsätzliche und aktuelle Themen der Internen Revision auf und stellt sie dem Berufsstand zur Verfügung. Die DIIR Revisionsstandards ergänzen als lokale Leitlinien das IPPF und geben Hilfestellung für die Umsetzung des IPPF, auch unter Berücksichtigung deutscher Besonderheiten. Die DIIR-

Standards werden Internen Revisoren in Deutschland zur Anwendung dringend empfohlen.³⁰

Abbildung 6

Attributsstandards 1000 - 1300²⁹



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018



Abbildung 7

Ausführungsstandards 2000 - 2600²⁷



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018



27 Darstellung in Anlehnung an Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 26 – 27.

28 Vgl. Mertmann, D.; Scharr, C.: Die Interne Revision in Deutschland – Dritte Verteidigungslinie der Corporate Governance, in: IT-Governance 25/2016, S. 5.

29 Darstellung in Anlehnung an Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 26.

30 Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision, abrufbar unter <http://www.diir.de/fachwissen/standards/> [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].

5 RELEVANTE PROZESSE FÜR DIE PRAXIS DER INTERNEN REVISION (GOOD PRACTICES)

In diesem Abschnitt werden für das Verständnis der Arbeitsweise der Internen Revision besonders relevante Aspekte der Ausgestaltung der Revisionsfunktion näher betrachtet und erläutert.

5.1 Prüfungsprozess der Internen Revision (Phasen, inkl. Abstimmung der Feststellungen, Bewertungen, Maßnahmen, Berichterstattung)

Eine der wesentlichen wenn nicht sogar die wesentliche Aufgabe der Internen Revision ist die Durchführung unabhängiger und objektiver Prüfungen in ihren Organisationen. In der Fachliteratur findet man verschiedene Ansätze, die das Wesen und den Umfang einer Prüfung beschreiben. Ein gängiger und generell anerkannter Ansatz unterteilt eine Revisionsprüfung in drei Teilprozesse – Planung, Durchführung und Kommunikation – und ermöglicht einen schnellen und leicht eingängigen Zugang zum Prüfungsprozess.³¹

Zum Teilprozess Planung gehören demnach die folgenden Tätigkeiten:

- Prüfungsumfang und Prüfungsziele festlegen,
- Verständnis für die geprüften Bereiche entwickeln, insbesondere für deren Aufgaben und Ziele,
- Risiken identifizieren und bewerten,
- Schlüsselkontrollen identifizieren,
- Angemessenheit der internen Kontrollen beurteilen,
- Geplante Tests bzw. Prüfungsschritte in einem Arbeitsplan zusammenstellen und
- Prüfungsressourcen zuweisen.

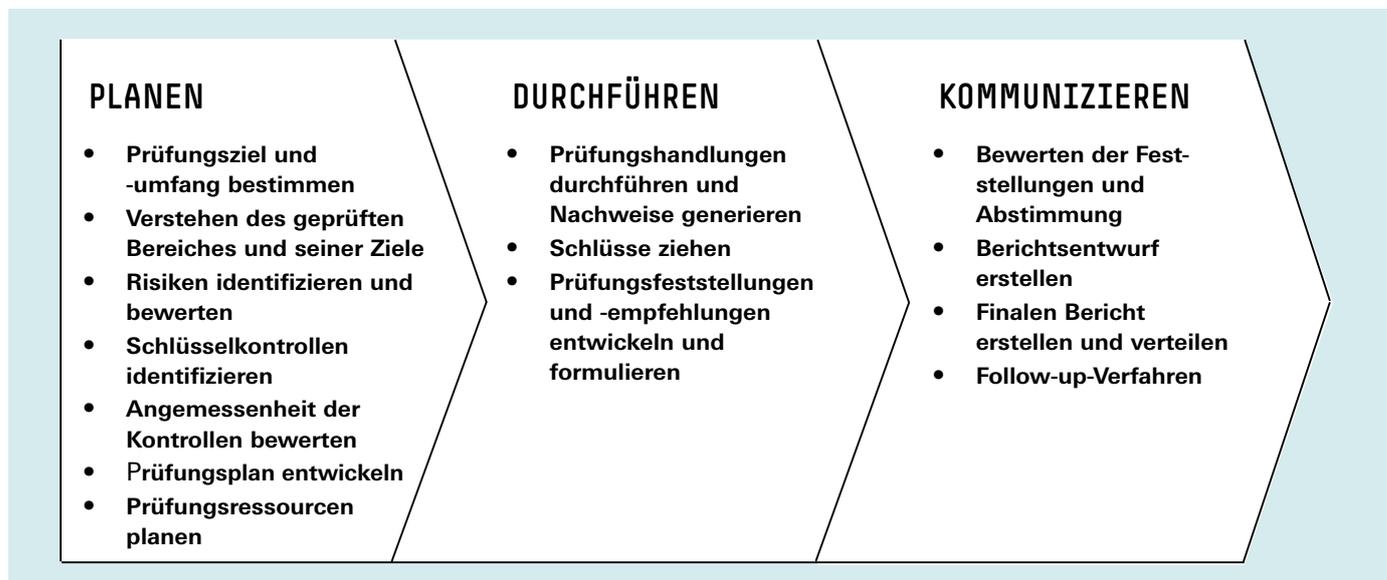
Zum Teilprozess Durchführung zählen die Tätigkeiten

- Geplante Prüfungsschritte durchführen, um Prüfungsnachweise zu sammeln,
- Gesammelte Prüfungsnachweise beurteilen und Schlussfolgerungen ableiten sowie
- Feststellungen entwickeln und Beanstandungen und Empfehlungen formulieren.

Zum Teilprozess Kommunikation gehören die Tätigkeiten

Abbildung 8

Schematische Darstellung des Prüfungsprozesses³²



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

³¹ Vgl. Anderson, U., L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., Sobel, P., J.: Internal Auditing: Assurance & Advisory Services, The IIA Research Foundation; 4. Edition, Altmonte Springs/Florida 2017, S. 12-4 ff.

³² Darstellung entnommen aus Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 89.

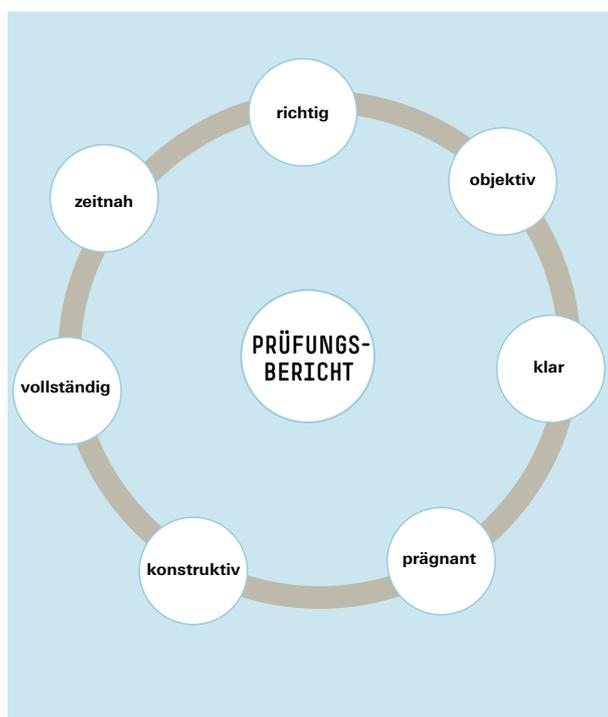
- Bewertung der Feststellungen und Abstimmung,
- Berichtsentwurf erstellen,
- Finalen Bericht erstellen und verteilen,
- Follow-up-Verfahren.

Abbildung 8 stellt die drei Phasen in einer schematischen Reihenfolge dar, wobei der gesamte Prozess iterative Elemente aufweist.

In der Wahrnehmung der Stakeholder stellt der Revisionsbericht das wesentliche Element der Revisionsarbeit dar. Gemäß den gängigen Anforderungen muss ein Prüfungsbericht Ziel und Umfang der Prüfung benennen und die getroffenen Feststellungen, zugehörigen Umsetzungsempfehlungen und Maßnahmen enthalten. Die qualitativen Anforderungen an einen Prüfungsbericht sind in **Abbildung 9** dargestellt.

Abbildung 9

Qualitative Anforderungen an den Prüfungsbericht³³



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018



Die Revisionsberichte müssen richtig, objektiv und konstruktiv sein. Prüfungsberichte dürfen keine Fehler enthalten und müssen frei von einer verzerrten Darstellung sein. Formulierungen müssen sachlich, unparteiisch und unvoreingenommen und nicht durch Dritte beeinflusst sein. Sie

sollen unterstützend wirken und helfen, die erforderlichen Verbesserungen zu erreichen. Dies wird auch durch die der Berichtsherausgabe vorgelagerte Abstimmung von Berichtsentwürfen mit den betroffenen Bereichen gewährleistet.³⁴ Die Berichte müssen klar und prägnant sein. Sie müssen leicht verständlich und logisch aufgebaut sein. Unnötige Fachbegriffe sind zu vermeiden. Sie bringen die Sachverhalte „auf den Punkt“ und sind adressatenorientiert. Außerdem sollen die Berichte vollständig sein, also tatsächlich alle Prüfungsergebnisse beinhalten. Keinesfalls dürfen kritische Prüfungsergebnisse im Bericht ausgespart und nur „auf der Tonspur“ berichtet werden.

Ein Revisionsbericht muss zeitnah erstellt werden. Zeitnah bedeutet, dass der Bericht direkt im Anschluss an die Prüfung zu erstellen und zu verteilen ist. Das ist bei risikoorientierter Berichterstattung eigentlich selbstverständlich: Die Zeitnähe der Information ist wichtig, da die Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Risikos steigt, je länger mit der Durchführung der Maßnahme gewartet wird.

Die Anforderung, Berichte zeitnah, vollständig, objektiv, prägnant, richtig und verständlich zu erstellen, sollte sich nicht nur auf die Prüfungsberichte erstrecken. Dies gilt ebenso für die zusammenfassende Berichterstattung in den Jahres- und Quartalsberichten der Internen Revision. In der Praxis ist eine jährliche Berichterstattung der Internen Revision an den Vorstand üblich. Für Banken besteht aufsichtsrechtlich eine vierteljährliche Berichtspflicht der Internen Revision an den Aufsichtsrat.

5.2 Mindeststandards für die Ausgestaltung der Internen Revision

Die für ein angemessenes und wirksames Internes Revisionssystem i. S. des IDW PS 983 bzw. des DIIR Revisionsstandards Nr.3 maßgeblichen 82 Qualitätskriterien stellen konkrete Ausprägungen der Anforderungen an eine effektive und effiziente Interne Revision dar. Innerhalb der 82 Qualitätskriterien kommt sechs Kriterien als sogenannten Mindeststandards ein besonderer Stellenwert bei der Ausgestaltung der Internen Revision zu:

- Es ist eine offizielle schriftliche, angemessene Regelung (Geschäftsordnung, Revisionsrichtlinie o. Ä.) vorhanden (Mindeststandard 1).
- Neutralität, Unabhängigkeit von anderen Funktionen sowie uneingeschränktes Informationsrecht sind sichergestellt (Mindeststandard 2).
- Die Interne Revision verfügt über eine angemessene quantitative und qualitative Personalausstattung (Mindeststandard 3).

³³ Darstellung entnommen aus Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 152.

³⁴ Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 151.

- Der Prüfungsplan der Internen Revision wird auf Grundlage eines standardisierten und risikoorientierten Planungsprozesses erstellt (Mindeststandard 4).
 - Art und Umfang der Prüfungshandlungen und -ergebnisse werden einheitlich, sachgerecht und ordnungsgemäß dokumentiert (Mindeststandard 5).
 - Die Umsetzung der im Bericht dokumentierten Maßnahmen wird von der Internen Revision durch einen effektiven Follow-up-Prozess überwacht (Mindeststandard 6).
- den, das Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision festlegt. Eine solche Regelung sollte insbesondere³⁶
 - die Stellung der Internen Revision innerhalb des Unternehmens festlegen,
 - den Zugang zu den Aufzeichnungen, zur Belegschaft und zu den Vermögensgegenständen sichern, die für die Erfüllung von Prüfungs- und Beratungsaufträgen relevant sind, und
 - den Umfang der Tätigkeiten der Internen Revision festlegen.

Die Einhaltung dieser Mindeststandards stellt ein Mindestmaß an Qualität dar, dem eine professionelle Interne Revision in jedem Fall entsprechen sollte. Es handelt sich bei den sechs Mindeststandards um sogenannte K.O.-Kriterien, weil bei fehlender Umsetzung auch nur eines dieser Mindeststandards die Qualität der Internen Revision zwingend als insgesamt „unzureichend“ zu beurteilen ist. In der Folge kann dann nicht davon ausgegangen werden, dass Unternehmen über ein angemessenes und wirksames Internes Revisionssystem verfügt. Im Folgenden werden die sechs Mindeststandards näher erläutert:

Geschäftsordnung IR/Revisionshandbuch (Mindeststandard 1)

Der Mindeststandard 1 fordert eine offizielle, schriftliche, angemessene Regelung für die Interne Revision. Hierbei wird unter einer Regelung („Geschäftsordnung“, „Revisionsrichtlinie“ oder Ähnliches) ein offizielles schriftliches Dokument verstan-

Während die Geschäftsordnung in erster Linie zur Festlegung von Aufgaben, Rechten und Pflichten der Internen Revision im Unternehmen dient und auch ablauforganisatorische Regelungen mit Relevanz für die Fachbereiche beinhalten kann, dient das Revisionshandbuch den Revisionsmitarbeitern als Grundlage für die Durchführung ihrer Prüfungs- und Beratungsaufgaben. Das Revisionshandbuch ist eine Zusammenfassung der für eine Interne Revision geltenden Festlegungen hinsichtlich Aufgabenstellung, Zielsetzung (Vision), Struktur und ablauforganisatorischer Regelungen.³⁷

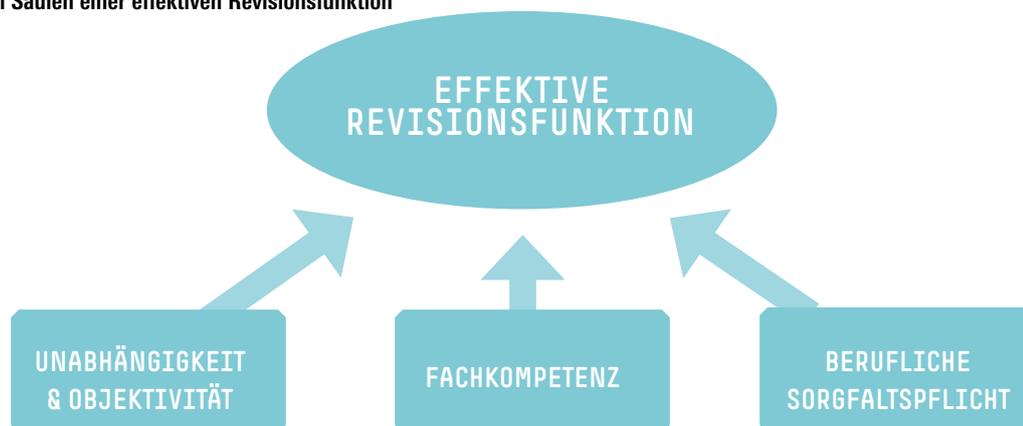
Sicherstellung Neutralität, Unabhängigkeit, Informationsrecht (Mindeststandard 2)

Der Mindeststandard 2 fordert, dass Neutralität, Unabhängigkeit von anderen Funktionen sowie ein uneingeschränktes Informationsrecht der Internen Revision sichergestellt sind.

Hierbei bezeichnet Unabhängigkeit das Fehlen von

Abbildung 10

Die drei Säulen einer effektiven Revisionsfunktion³⁵



Quelle: Eigene Darstellung. © I.M.U. 2018

I.M.U.

³⁵ Darstellung entnommen aus Bünis, M.; Gossens, T.: Unabhängigkeit und Objektivität: Grundsteine einer effektiven Revisionsarbeit, in: ZIR 3/2017, S. 117.

³⁶ Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Revisionsstandard Nr. 3. Prüfung von Internen Revisionsystemen, Frankfurt/M. 2017, S. 48.

³⁷ Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Revisionsstandard Nr. 3. Prüfung von Internen Revisionsystemen, Frankfurt/M. 2017, S. 49.

Umständen, die die Fähigkeit der Internen Revision beeinträchtigen, ihre Aufgaben unbeeinflusst auszuüben. Die Unabhängigkeit der Internen Revision von den Prozessen ist neben der organisatorischen Unabhängigkeit eine elementare Anforderung. Hiermit wird das Ziel verfolgt, die Neutralität und Objektivität der Internen Revision grundsätzlich zu gewährleisten.³⁸

Objektivität bezeichnet eine unvoreingenommene geistige Haltung, die es Internen Revisoren ermöglicht, Aufträge so durchzuführen, dass sie von ihrem Arbeitsergebnis und davon, dass sie keine Kompromisse bezüglich der Qualität eingegangen sind, überzeugt sind. Objektivität verlangt von Internen Revisoren, sich bei der Beurteilung von geprüften Sachverhalten nicht von der (ungeprüften) Meinung anderer Personen beeinflussen zu lassen.³⁹

Die besondere Bedeutung von Unabhängigkeit und Objektivität für Interne Revisionsysteme wird dadurch deutlich, dass beide Attribute schon in der im IPPF enthaltenen Definition der Internen Revision explizit erwähnt werden. Unabhängigkeit und Objektivität zählen wie in **Abbildung 10** dargestellt im Allgemeinen neben Fachkompetenz und beruflicher Sorgfaltspflicht zu den drei zentralen Säulen einer effektiven Revisionsfunktion.⁴⁰

Im Unterschied zu den Personalvertretungen oder dem Datenschutzbeauftragten genießen Interne Revisoren keinen besonderen gesetzlich garantierten Schutz bei der Wahrung von Unabhängigkeit und Objektivität. Die Interne Revision muss sich also selbst darum bemühen, beide Attribute angemessen zu erfüllen.

Das Informationsrecht über alle Vorgänge innerhalb der Organisation ist eine weitere wichtige Grundlage der Internen Revision. In der Regel wird der Internen Revision zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben ein vollständiges und uneingeschränktes Informationsrecht in der Geschäftsordnung eingeräumt. Das Informationsrecht sollte so ausgestaltet sein, dass der Internen Revision auf Verlangen unverzüglich Auskunft erteilt, Einblick und Unterstützung gewährt und die notwendigen Unterlagen zur Verfügung gestellt werden.

Quantitative und qualitative Personalausstattung (Mindeststandard 3)

Der Mindeststandard 3 fordert eine angemessene quantitative und qualitative Personalausstattung der Internen Revision (Mindeststandard 3). Sowohl

die Interne Revision als Institution als auch die Revisoren als Einzelpersonen müssen demnach das jeweils erforderliche Wissen, die Fähigkeiten und sonstige Qualifikationen zur Erfüllung ihrer Verantwortlichkeit aufweisen. Erwartet wird insbesondere, dass Interne Revisoren ihr Wissen, ihre Fähigkeiten und ihre sonstigen Qualifikationen durch regelmäßige fachliche Weiterbildung erweitern. Hinsichtlich der quantitativen Ausstattung ist die Erwartung, dass die Ressourcen der Internen Revision (inkl. der Budgetmittel für die ggf. erforderliche externe Unterstützungsleistungen) angemessen und ausreichend sind und effektiv eingesetzt werden, um die risikoorientierte Prüfungsplanung zu erfüllen.

Risikoorientierte Prüfungsplanung (Mindeststandard 4)

Der Mindeststandard 4 verlangt, dass der Revisionsleiter eine risikoorientierte Prüfungsplanung erstellt, um die Prioritäten der Revisionstätigkeit im Einklang mit den Zielen einer Organisation festzulegen. Die Prüfungsplanung der Internen Revision muss auf Basis einer dokumentierten und standardisierten Risikobeurteilung erfolgen, die mindestens einmal pro Jahr durchzuführen ist. Der Input der leitenden Führungskräfte, der Geschäftsleitung und des Überwachungsorgans muss dabei berücksichtigt werden.⁴¹

Die Standards fordern weiter, dass sich der Revisionsleiter für die Entwicklung des risikoorientierten Prüfungsplans mit leitenden Führungskräften und Geschäftsleitung bzw. Überwachungsorgan berät und ein Verständnis von den Strategien der Organisation, bedeutenden Geschäftszielen, damit verbundenen Risiken und den Risikomanagementprozessen gewinnt. Darüber hinaus muss der Leiter der Internen Revision den Plan regelmäßig überprüfen und erforderlichenfalls anpassen, wenn sich relevante Änderungen des Geschäfts, der Risiken, der Abläufe, Programme, Systeme oder Kontrollen der Organisation ergeben.⁴²

Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse (Mindeststandard 5)

Die Internationalen Berufsstandards sehen vor, dass Interne Revisoren ausreichende, zuverlässige, relevante und zweckdienliche Informationen aufzeichnen, um die Revisionsergebnisse und Schlussfolgerungen zu begründen. Durch die Dokumentation soll insbesondere der Nachweis der Prüfungshandlungen und der Prüfungsergebnisse

³⁸ Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, IIA-Standard 1100 „Unabhängigkeit und Objektivität“, S. 24.

³⁹ Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, IIA-Standard 1100 „Unabhängigkeit und Objektivität“, S. 24.

⁴⁰ Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Unabhängigkeit und Objektivität: Grundsteine einer effektiven Revisionsarbeit, in: ZIR 3/2017, S. 120.

⁴¹ Vgl. IIA/DIIR: Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt a. M. 2017, IIA-Standard 2010 „Planung“, S. 36 f.

⁴² Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Ein praktischer Ansatz zur risikoorientierten Prüfungsplanung – Der Nachweis der risikoorientierten Planung kann trotz Beschränkungen in der Prüferkapazität gelingen, in: ZIR 6/2011, S. 311 – 317.

erbracht werden. Eine für Dritte nachvollziehbare Dokumentation bildet die Grundlage für die Erstellung des Prüfungsberichts und für die Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Internen Revision⁴³.

Follow-up-Prozess (Mindeststandard 6)

Der Mindeststandard 6 stellt die Anforderung, dass die Umsetzung der im Bericht dokumentierten Maßnahmen von der Internen Revision durch einen effektiven Follow-up-Prozess überwacht wird. Follow-up bezeichnet den Prozess, bei dem die Interne Revision bestimmt, ob die vom Management als Reaktion auf die berichteten Prüfungsfeststellungen durchgeführten Maßnahmen angemessen, effektiv und rechtzeitig erfolgen. Hierbei hat die Interne Revision die fristgerechte Beseitigung der bei der Prüfung getroffenen Beanstandungen und der damit verbundenen Risiken und Mängel in Abhängigkeit von der Bedeutung in geeigneter Form zu überwachen. Ein funktionierender Follow-up-Prozess ist von zentraler Bedeutung für den Mehrwert, den die Interne Revision für ihre Organisation liefert.⁴⁴

Die Berichterstattung über die fristgerechte Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen bzw. den aktuellen Stand der Umsetzung sind zugleich wesentliche Elemente der zusammenfassenden Jahres- bzw. Quartalsberichterstattung der Internen Revision an das Leitungs- sowie an das Überwachungsorgan.

5.3 Mindestanforderungen an die Interne Revision in Banken (MaRisk)

Getragen vom dem Bewusstsein, dass Banken und Finanzdienstleister einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt sind, die sie beherrschen müssen, um einerseits erfolgreich am Markt agieren zu können und andererseits ihre Existenz nachhaltig zu sichern, hat die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) auf der Grundlage von § 25 a KWG spezielle Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) von Banken und Finanzdienstleister formuliert. Die MaRisk geben einen ganzheitlichen Rahmen für das Management aller wesentlichen Risiken vor.

Die von der BaFin gemeinsam mit der Praxis entwickelten MaRisk stecken einen prinzipienorientierten Rahmen ab, der den Instituten jedoch zugleich Spielräume für eine individuelle Umsetzung

einräumt. Die MaRisk sind modular strukturiert. Der allgemeine Teil (Modul AT) enthält grundlegende Anforderungen an das institutsinterne Risikomanagement, während besondere Anforderungen an die Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems für bestimmte Geschäftsarten und Risikoarten sowie an die Ausgestaltung der Internen Revision in Modulen des Besonderen Teils (Module BT) niedergelegt sind.

Auch wenn die Vorgaben der MaRisk für Organisationen anderer Branchen nicht unmittelbar gelten, so haben sie in Deutschland doch einen Vorbildcharakter, gelten für den gesamten Berufsstand der Internen Revisoren als Best Practice⁴⁵ und können Revisoren anderer Branchen helfen, Zweifelsfragen bei der Ausgestaltung der Internen Revision zu klären.

Gemäß MaRisk muss jedes Institut über eine funktionsfähige Interne Revision verfügen. Die Interne Revision ist ein Instrument der Geschäftsleitung, ihr unmittelbar unterstellt und berichtspflichtig.

Die MaRisk stehen vollständig in Einklang mit den IIA-Standards⁴⁶. Bedingt durch den hohen Regulierungsgrad der Branche werden die MaRisk an manchen Stellen allerdings konkreter als die IIA-Standards. Beispiele für solche weitergehenden Regelungen der MaRisk für den Finanzdienstleistungsbereich sind:

- Der Vorsitzende des Aufsichtsorgans kann unter Einbeziehung der Geschäftsleitung direkt bei dem Leiter der Internen Revision Auskünfte einholen.
- Die Interne Revision prüft die Ordnungsmäßigkeit grundsätzlich aller Aktivitäten und Prozesse. Diese sind in angemessenen Abständen, grundsätzlich innerhalb von drei Jahren, zu prüfen.
- Der Internen Revision ist ein vollständiges und uneingeschränktes Informationsrecht einzuräumen.
- Wechselt die Leitung der Internen Revision, ist das Aufsichtsorgan zu informieren.
- Die Interne Revision ist in den Neuprodukt-Prozess einzubinden und bei der Änderung von betrieblichen Prozessen oder Strukturen zu beteiligen.
- Die Interne Revision hat bei wesentlichen Projekten begleitend tätig zu sein.
- Die in der Internen Revision beschäftigten Mitarbeiter dürfen grundsätzlich nicht mit revisionsfremden Aufgaben betraut werden.
- Die Interne Revision hat zeitnah einen Jahresbericht zu verfassen und der Geschäftsleitung vorzulegen.

⁴³ Vgl. hierzu Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (AKEIÜ): Dokumentation und Berichterstattung durch die Interne Revision, in: DB 2012, S. 1281 – 1287.

⁴⁴ Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Modernes Follow-up – Der Turbo für den Mehrwert der Internen Revision, in: ZIR 1/2014, S. 24 – 32.

⁴⁵ Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 30 f.

⁴⁶ Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision (Hrsg.): Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M. 2014, S. 8.

- Die Geschäftsleitung hat das Aufsichtsorgan mindestens jährlich über die von der Internen Revision festgestellten schwerwiegenden Mängel zu unterrichten.
- Über besonders schwerwiegende Mängel ist das Aufsichtsorgan unverzüglich durch die Geschäftsleitung in Kenntnis zu setzen.
- Revisionsberichte und Arbeitsunterlagen sind sechs Jahre aufzubewahren.

6 RISIKOMANAGEMENT UND COMPLIANCE-MANAGEMENT ALS ZENTRALE PRÜFUNGSFELDER DER INTERNEN REVISION

Das Risikomanagementsystem (RMS) und das Compliance-Management-System (CMS) sind zentrale Prüfungsfelder jeder Internen Revision. Grundvoraussetzung für eine sachgerechte Prüfung dieser Themenfelder durch die Interne Revision ist eine strikte organisatorische Trennung der Internen Revision vom Risikomanagement und vom Compliance-Management. Nur wenn diese Trennung gegeben ist, kann die Interne Revision zu diesen Themenfeldern ein neutrales und objektives Prüfungsurteil abgeben. Im Bankenbereich wird die Trennung durch entsprechende bankenaufsichtliche Vorgaben sichergestellt. Sofern diese Voraussetzung im Nichtbankenbereich im Einzelfall nicht gegeben ist, sollte die Prüfung durch geeignete externe Prüfer durchgeführt werden.

Im Hinblick auf seine sich auch auf die Wirksamkeit des Risikomanagements und des Compliance-Managements erstreckenden Überwachungspflichten nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG sollte der Aufsichtsrat ein besonderes Interesse an den entsprechenden Prüfungsaktivitäten der Internen Revision und insbesondere an den Prüfungszielen, der Prüfungsmethodik und den Prüfungsergebnissen haben.

Für die Interne Revision erscheint es vor diesem Hintergrund als sinnvoll, sich hinsichtlich der Prüfungsziele und der Prüfungsmethodik an den einschlägigen Prüfungsstandards des IDW zu orientieren. Das IDW hat mit dem Prüfungsstandard 980 („Grundsätze zur ordnungsmäßigen Prüfung von Compliance Management Systemen“)⁴⁷ und dem Prüfungsstandard 981 („Grundsätze zur ordnungsmäßigen Prüfung von Risikomanagementsystemen“)⁴⁸ zwei Prüfungs-

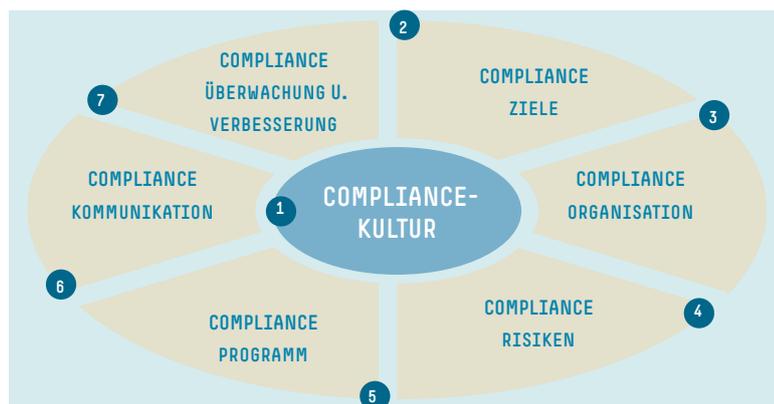
standards vorgelegt, die zum Ziele haben, eine ordnungsgemäße Ableitung eines Prüfungsurteils zur Angemessenheit und Wirksamkeit des RMS sowie des CMS zu ermöglichen.

Um auch den Anforderungen an die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats gemäß § 107 Abs. 3 S. 2 AktG gerecht zu werden, sollte eine entsprechende Prüfung der Internen Revision als Wirksamkeitsprüfung angelegt sein. Eine Prüfung des RMS und des CMS muss planmäßig erfolgen und risikobasiert sicherstellen, dass alle Grundelemente des RMS und CMS in einem angemessenen Zeitrahmen (in der Regel ein volles Geschäftsjahr) und Umfang hinsichtlich ihrer Zielverfolgung und -erreicherung beurteilt werden.

In **Abbildung 11** werden beispielhaft die Grundelemente eines CMS nach IDW Prüfungsstandard 980 dargestellt.

Abbildung 11

Elemente eines CMS nach IDW Prüfungsstandard 980⁴⁹



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

Bei der sachgerechten Ausfüllung und Umsetzung dieser Grundelemente sind insbesondere verbindliche branchenspezifische Vorgaben wie die MaRisk bzw. freiwillige Rahmenkonzepte (wie das „Pflichtenheft zum Compliance Management in der Immobilienwirtschaft“⁵⁰ des Instituts für Corporate

managementsystemen, Düsseldorf 2017.

49 Darstellung in Anlehnung an Wendt, M: Public Corporate Compliance – Besonderheiten des Compliance Managements in öffentlichen Unternehmen, in: KPMG AG (Hrsg.): Das wirksame Compliance-Management-System, 2. Aufl., Herne 2016, S. 294.

50 Vgl. Institut für Corporate Governance in der deutschen Immobilienwirtschaft e.V.: Pflichtenheft zum Compliance-Management in der Immobilienwirtschaft, abrufbar unter <http://www.immo-initiative.de/wp-content/uploads/2011/11/Pflichtenheft-finale-Druckfassung-4-2015>.

47 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: Prüfungsstandard 980. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Düsseldorf 2011; Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.): Compliance. Eine Einführung in die Thematik, Düsseldorf 2011.

48 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: Prüfungsstandard 981. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikoma-

Governance in der deutschen Immobilienwirtschaft e. V.) zu berücksichtigen.

Unterhalb der Anforderungen des Prüfungsstandards IDW PS 981 kann sich die Interne Revision bei der Prüfung des Risikomanagements auch an dem älteren DIIR Revisionsstandard Nr. 2: „Prüfung des Risikomanagementsystems durch die Interne Revision“ orientieren.⁵¹

7 DURCHFÜHRUNG VON INVESTIGATIVEN SONDERUNTERSUCHUNGEN ALS AUFGABENFELD DER INTERNEN REVISION

Besondere Anforderungen stellen sich für eine Interne Revision im Zusammenhang mit der Durchführung von investigativen Sonderuntersuchungen aufgrund von Hinweisen auf (mögliche) Verstöße gegen Compliance-Anforderungen durch Mitarbeiter des Unternehmens. Seit etwa zehn Jahren hat sich infolge zahlreicher Unternehmensskandale das Thema Compliance-Management in Deutschland stark entwickelt und professionalisiert. Damit haben sich auch die Compliance-Anforderungen an die Durchführung von unternehmensinternen investigativen Sonderuntersuchungen signifikant erhöht.

Die Interne Revision hat auf der Grundlage von sachgerechten Schnittstellenabgrenzungen zu anderen relevanten Fachbereichen (insbesondere zum Compliance-Management, zum Personalmanagement, zum Sicherheitsmanagement, zum Datenschutzbeauftragten, zum IT-Sicherheitsmanagement und zum Betriebs- bzw. Personalrat) sowie durch den Aufbau und das Vorhalten entsprechender Fachexpertise (insbesondere im Bereich der forensischen Datenanalyse – sowie der investigativen Interviewtechniken) sicherzustellen, dass sie ihre Aufgaben im Rahmen von unternehmensinternen investigativen Sonderuntersuchungen professionell wahrnehmen kann.

Sofern für eine Interne Revision eine professionelle Durchführung von investigativen Sonderuntersuchungen aus Gründen des fehlenden Know-hows und/oder der fehlenden internen Personalressourcen generell bzw. im konkreten Einzelfall nicht darstellbar ist, hat der Revisionsleiter dieses gegenüber der Unternehmensleitung offenzulegen

[pdf](#) [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].

51 Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: DIIR Revisionsstandard Nr. 2. Prüfung des Risikomanagementsystems durch die Interne Revision, Frankfurt a. M. (Stand: September 2015).

und auf die Einbindung von geeigneter externer Expertise hinzuwirken.⁵²

8 FÜHRUNGSAUFGABEN IN DER INTERNEN REVISION

Maßgeblich für die nachhaltige Wirksamkeit einer Internen Revision ist die Art und Weise wie die Führungsaufgaben in der Internen Revision wahrgenommen werden. In vielen Unternehmen kann sich der Aufsichtsrat mittlerweile hiervon durch direkte Fragen an den Revisionsleiter ein eigenes Bild machen.

Der Kriterienkatalog des IDW Prüfungsstandard 983 bzw. des DIIR Revisionsstandards Nr. 3 zur Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Revisionssystems enthält ein eigenes Betrachtungsfeld zur „Führung der Internen Revision“, welches zehn (von insgesamt 82) Kriterien umfasst. Unter Zugrundelegung eines systemischen Führungsverständnisses⁵³ können folgende zentrale Handlungsfelder und daraus abzuleitende Führungsaufgaben sowie damit verbundene organisationskulturelle Herausforderungen für die Interne Revision als Organisation eigener Art identifiziert werden.⁵⁴

8.1 Handlungsfeld „Strategieentwicklung und Zukunftsorientierung“

Zentrales Element einer zukunftsorientierten Strategieentwicklung der Internen Revision ist die risikoorientierte Mehrjahresplanung.⁵⁵ Die Struktur der Mehrjahresplanung (das sogenannte Audit Universe) muss jährlich im Lichte der jeweils aktuellen Unternehmensstrategie sowie der erfolgten Veränderungen in der Organisationsstruktur eines Unternehmens aktualisiert werden. Die adjustierten Prüfungsfelder werden sodann unter Berücksichtigung von aktuellen Informationen einer risikoorientierten Bewertung unterzogen. Aus dieser Bewertung werden auf der Grundlage einer möglichst realistischen Einschätzung der für eine sachgerechte Prüfung benötigten Ressourcen in konsistenter und für Dritte nachvollziehbarer Wei-

52 Vgl. hierzu Moosmayer, K.; Hartwig, N. (Hrsg.): Interne Untersuchungen – Praxisleitfaden für Unternehmen, München 2012.

53 Vgl. Wimmer, R.: Führung und Organisation – zwei Seiten einer Medaille, in: Revue für postheroisches Management, Heft 4 (2009), S. 20 – 33.

54 Vgl. hierzu vertiefend Wendt, M.; Eichler, H.: Interne Revision für Aufsichtsräte. Grundlagen, Führungsaufgaben, Wirksamkeit, Berlin 2018, S. 71 – 88.

55 Vgl. hierzu die Ausführungen zu Mindeststandard 4 in Abschnitt 5.2.

se eine aktualisierte Mehrjahresplanung sowie die Prüfungsplanung des nächsten Jahres abgeleitet. Für die Effektivität dieses Prozesses kommt es entscheidend darauf an, dass die relevanten aktuellen Unternehmensinformationen zum erforderlichen Zeitpunkt zur Verfügung stehen und in sachgerechter Weise beim Zuschnitt und bei der Bewertung der Prüfungsfelder berücksichtigt werden. Die Implementierung und Qualitätssicherung des Prozesses zur Erarbeitung bzw. Aktualisierung der risikoorientierten Mehrjahresplanung ist eine zentrale Aufgabe für jeden Revisionsleiter.

8.2 Handlungsfeld „Stakeholder-Orientierung“

Die Zusammenarbeit und Kommunikation mit den für die Interne Revision besonders relevanten Stakeholdern (u. a. die Mitglieder des Vorstandes und die obersten Führungskräfte) ist eine besondere Herausforderung für die Interne Revision. Für den Erfolg der Stakeholder-Dialoge ist entscheidend, dass die Interne Revision glaubhaft signalisiert, dass sie ernsthaft an einem offenen und (selbst-)kritischen Dialog interessiert ist, um die daraus resultierenden Impulse für die eigene Weiterentwicklung und die Generierung von Mehrwert für das Unternehmen zu nutzen. Der Internen Revision muss es daher gelingen, eine entsprechende dialogorientierte Haltung in ihrer Organisationskultur zu verankern. Diese grundsätzliche Haltung sowie die Art und Weise des Umgangs mit den erhaltenen Impulsen muss fortlaufend an die Stakeholder kommuniziert werden. Damit Stakeholder-Dialoge auf konsistente Weise durchgeführt werden können, sollte dieses Thema und die hierfür erforderliche offene und selbstkritische Haltung in das Leitbild der Internen Revision aufgenommen und mit konkreten Maßnahmen unterlegt werden.

8.3 Handlungsfeld „Ressourcenoptimierung“

Für die Interne Revision stellt der angemessene Umgang mit knappen Ressourcen eine besondere Herausforderung dar. Die Verpflichtung der Internen Revision zur Aufrechterhaltung ihrer Unabhängigkeit in Verbindung mit der Sicherstellung der Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit verleiht ihr einen gewissen Sonderstatus innerhalb eines Unternehmens. Als Konsequenz aus diesem Sonderstatus wird in der Praxis regelmäßig die Erwartung bestehen, dass die Interne Revision hinsichtlich ihres Umgangs mit knappen Ressourcen von sich aus eine hohe Transparenz herstellt. Dieser Erwartung in angemessener Weise nachzukommen ist Voraussetzung für die unternehmensinterne Akzeptanz der Internen Revision, die ja für sich selbst in Anspruch nimmt, die Organisationseinheiten auch im Hinblick auf die Einhaltung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit zu prüfen.

8.4 Handlungsfeld „Effektive Organisation“

Um eine effektive und effiziente Prüfungsdurchführung in einem sich ständig verändernden Unternehmensumfeld sicherstellen, sollte sich die Interne Revision hinsichtlich ihrer organisatorischen Aufstellung regelmäßig selbst infrage stellen. Auch hierfür können entsprechende Stakeholder-Dialoge hilfreich sein. Dieser Selbstreflexionsprozess kann nur vom Revisionsleiter angestoßen und in Gang gehalten werden.

8.5 Handlungsfeld „Integrität“

Für eine Interne Revision ist es eine herausfordernde Aufgabe, einen angemessenen Umgang mit bestehenden systemimmanenten Interessenkonflikten und Dilemmata zu entwickeln. Problematische Interessenkonflikte können typischerweise dann entstehen, wenn Mitarbeiter der Internen Revision wiederholt die gleichen Themengebiete prüfen bzw. wenn die ein bestimmtes Themengebiet prüfenden Revisoren Interesse an einem Wechsel in die von ihnen geprüften Bereiche entwickeln. Auf diese Weise kann es im Rahmen von Prüfungen zu einer sachwidrigen Rücksichtnahme auf in einer früheren Prüfung gemachte Feststellungen und Bewertungen bzw. auf die Befindlichkeiten in den geprüften Bereichen kommen. Um diesen Risiken wirkungsvoll zu begegnen und damit auch den Anforderungen der Berufsethik der Internen Revisoren zu entsprechen, ist es erforderlich, in der Internen Revision eine Sensibilität für das Bestehen und den Umgang mit Interessenkonflikten zu schaffen. Die entsprechenden Impulse sowie das erforderliche Vorbildverhalten sollten vom Revisionsleiter ausgehen.

8.6 Handlungsfeld „Angemessenheit der fachlichen Expertise“

Ein großes Problem besteht für fast jede Interne Revision darin, thematisch anspruchsvolle Prüfungen mit der erforderlichen fachlichen Expertise durchzuführen. Es handelt sich um ein unauflösliches Dilemma, denn von Internen Revisoren kann im Regelfall nicht erwartet werden, dass sie in den zu prüfenden Themenfeldern in der Sache auf voller Augenhöhe mit den geprüften Bereichen argumentieren können. Erforderlich ist demgegenüber ein angemessenes fachliches Verständnis des Prüfungsthemas ergänzt um methodische Revisorexpertise und gute Organisations- und Menschenkenntnis der Internen Revisoren. Die Interne Revision sollte über ein Instrumentarium verfügen, um auf nachvollziehbare Weise zu entscheiden, ob und inwieweit für die Durchführung der unter Risikogesichtspunkten geplanten Prüfungen revisionsintern eine ausreichende fachliche und methodische Expertise vorhanden ist bzw. externe Expertise einzubinden ist.

8.7 Handlungsfeld „Organisationales Lernen“

Zur Steuerung einer Internen Revision sowie der Führungskräfte und Mitarbeiter der Internen Revision über messbare Kennzahlen finden sich in der Fachliteratur zahlreiche Ansätze. In der Praxis ist eine kennzahlenorientierte Steuerung erfahrungsgemäß wenig ergiebig. Vielmehr empfiehlt es sich, die Prozesse der Internen Revision regelmäßig einem Review unter sachgerechter Einbindung der Mitarbeiter der Internen Revision zu unterziehen. Ein solcher dialogorientierter kontinuierlicher Verbesserungsprozess ist zudem ein wirkungsvolles Instrument zur Weiterentwicklung der revisionsinternen Organisationskultur. Der Revisionsleitung kommt in diesem Zusammenhang insbesondere die Aufgabe zu, den erforderlichen Raum zur Identifikation von Ansätzen zur Weiterentwicklung der Internen Revision zur Verfügung zu stellen sowie dem Dialogprozess durch einen entsprechenden „Tone from the Leadership“ eine klare Ausrichtung und den nötigen Schwung zu geben.

9 DIE LEITUNG DER INTERNEN REVISION - ANFORDERUNGEN UND KOMPETENZEN

Angesichts der anspruchsvollen Führungsaufgaben in der Internen Revision ergeben sich hohe Anforderungen an einen Revisionsleiter. Der Revisionsleiter steht in ständigem Kontakt mit der Unternehmensleitung bzw. den Leitungsorganen in einem Konzern. Darüber hinaus koordiniert er regelmäßig die Zusammenarbeit mit den externen Prüfern. Eine weitere bedeutende Aufgabe kommt dem Revisionsleiter im Bereich der Fort- und Weiterbildung sowie der beruflichen Förderung der Mitarbeiter der Internen Revision zu. Die entsprechenden Kriterien des IDW Prüfungsstandards 983 bzw. des DIIR Revisionsstandards Nr.3 betreffen neben der fachlichen Qualifikation des Revisionsleiters insbesondere seine Befähigung zur Einrichtung und zum Betrieb eines revisionsinternen Qualitätsmanagements sowie zu einer umfassenden internen und externen Kommunikation.

Hinsichtlich der fachlichen Qualitäten eines Revisionsleiters spielen insbesondere die folgenden Aspekte eine Rolle, deren Bedeutung im jeweiligen Einzelfall abzuwägen ist:

- Erfahrungen in den für das Unternehmen unter Risikogesichtspunkten besonders relevanten Fachbereichen und Themenfeldern;
- Einschlägige Branchenexpertise;
- Regulatorische Kenntnisse;
- Sprachkompetenz;
- Einschlägige Qualifizierung, d. h. Nachweis von

Berufsexamina wie z. B. Wirtschaftsprüfer, CIA (Certified Internal Auditor) und/oder CISA (Certified Information Systems Auditor);

- Revisionsmethodische Expertise;
- Führungsexpertise.

Der Umfang der erforderlichen revisionsmethodischen Expertise hängt maßgeblich davon ab, ob und inwieweit etwa bei kleineren Internen Revisionen der Revisionsleiter selbst Prüfungen durchführen soll. Dieser Aspekt tritt bei größeren Internen Revisionen gegenüber der Führungsexpertise zurück.

Ein Revisionsleiter sollte zudem idealtypisch über folgende persönliche Eigenschaften und Verhaltensweisen verfügen:

- Gute analytische Fähigkeiten und gute Menschenkenntnis;
- Stabiles Wertesystem und persönliche Integrität;
- Gute Kommunikations- und Argumentationsfähigkeit;
- Gewissenhaftigkeit und Verantwortungsbewusstsein;
- Verständnis und Sensibilität im Umgang mit unternehmenskulturellen Aspekten;
- Fähigkeit zum konsistenten und konsequenten Handeln, auch gegen Widerstände (Ambiguitätstoleranz);
- Sicherheit in der Beurteilung von Sachverhalten auf der Grundlage einer vom Streben nach Objektivität geprägten Haltung.⁵⁶

10 DIE INTERNE REVISION ALS GEGENSTAND DER JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG

Die Wirksamkeit des Internen Revisionssystems ist kein obligatorischer Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Der Jahresabschlussprüfer prüft lediglich, inwieweit er aufgrund der Arbeitsweise der Internen Revision einzelne Arbeitsergebnisse der Internen Revision im Rahmen der von ihm verantworteten Jahresabschlussprüfung übernehmen kann.

Im Rahmen einer Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung von öffentlichen Unternehmen nach § 53 HGrG, die aufgrund bundesgesetzlicher – bzw. landesgesetzlicher Regelungen für viele öffentliche Unternehmen pflichtgemäß zu beauftragen ist, wird die Arbeitsweise der Internen Revision im Hinblick auf ausgewählte Aspekte insbesondere mit Bezug

⁵⁶ Vgl. hierzu vertiefend Wendt, M. ; Eichler, H.: Interne Revision für Aufsichtsräte. Grundlagen, Führungsaufgaben, Wirksamkeit, S. 89-94.

zur Korruptionsprävention geprüft.⁵⁷

Weitergehende Prüfungshandlungen zur Internen Revision erfolgen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung von Banken, Versicherungen und Kapitalanlagegesellschaften aufgrund entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen und aufsichtlicher Anforderungen.

11 DIE PRÜFUNG DER ANGEMESSENHEIT UND WIRKSAMKEIT DER INTERNEN REVISION (IDW PS 983 BZW. DIIR REVISIONSSTANDARD NR. 3)

Grundlage für die Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit von Internen Revisionssystemen (IRS) ist der im Jahr 2017 veröffentlichte IDW Prüfungsstandard 983 bzw. der aktualisierte DIIR Revisionsstandard Nr. 3. Im Unterschied zur Jahresabschlussprüfung handelt es sich hierbei um eine freiwillige Prüfung. Die beiden Standards wurden gemeinschaftlich vom DIIR und vom IDW erarbeitet und sind inhaltlich fast deckungsgleich.

Gegenstand einer Prüfung des Internen Revisionssystems („IRS-Prüfung“) nach diesen Standards ist die Ableitung eines Prüfungsurteils, ob und inwieweit das vom Unternehmen in Form einer sogenannten „IRS-Beschreibung“ dokumentierten Aussagen zur Ausgestaltung des IRS im Einklang mit den verpflichtenden Standards der „Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF)“ des IIA stehen sowie angemessen und/oder wirksam im Unternehmen umgesetzt worden sind.

In der IRS-Beschreibung soll die Konzeption des IRS und dessen implementierte Regelungen in einer für die Adressaten verständlichen Art und Weise dargestellt werden. Es bietet sich an, die IRS-Beschreibung nach den sieben Grundelementen eines IRS gemäß IDW PS 983 zu strukturieren (siehe **Abbildung 12**).

Eine IRS-Prüfung umfasst sämtliche verbindlichen Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF). Die Anforderungen der verbindlichen Elemente des IPPF sind als Anlage zu den Prüfungsstandards in Form eines Kriterienkatalogs zur Prüfung des Internen Revisionssystems zusammengefasst. Der Kriterienkatalog besteht aus 82 Qualitätskriterien, die die Anforderungen an ein effektives und effizientes IRS beschreiben.⁵⁸

Er ist so gestaltet, dass eine generelle branchenübergreifende Anwendung in Organisationen verschiedener Größenklassen und Organisationsformen möglich ist.

Die 82 Qualitätskriterien verteilen sich auf die drei Themenblöcke „Grundlagen“, „Durchführung“ und „Mitarbeiter“ mit insgesamt elf Betrachtungsfeldern (vgl. **Abbildung 13**).

Es ist zu unterscheiden zwischen einer (stichtagsbezogenen) Angemessenheits- und einer (zeitraumbezogenen) Wirksamkeitsprüfung. Gegenstand der *Angemessenheitsprüfung* ist die Beurteilung, ob das IRS wie in der IRS-Beschreibung dargestellt, geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit die Einrichtung einer Internen Revisionsfunktion sowie die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen zu gewährleisten und zu einem bestimmten Zeitpunkt eingerichtet (implementiert) ist.

Gegenstand der *Wirksamkeitsprüfung* ist die Beurteilung, ob die in der IRS-Beschreibung dargestellten Regelungen innerhalb des zu prüfenden Zeitraums für ein Unternehmen angemessen und implementiert waren sowie eingehalten wurden. Da eine Wirksamkeitsprüfung einen gewissen Zeitraum abdeckt (im Regelfall mindestens ein volles Geschäftsjahr), erscheint sie besonders geeignet, der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsrat als wichtige Grundlage für ihre Einschätzung der Wirksamkeit des IRS zu dienen.

Die Durchführung einer externen Qualitätsbeurteilung stellt eine wesentliche Komponente des

Abbildung 12

Elemente eines Internen Revisionssystems (IRS) nach IDW PS 983



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

⁵⁷ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: Prüfungsstandard 720. Berichterstattung über die Erweiterung der Prüfung nach § 53 HGrG, Düsseldorf 2010 (Stand: 09.09.2010).

⁵⁸ Vgl. DIIR Deutsches Institut für Interne Revision: Revisionsstandard Nr. 3. Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments), Frankfurt/M. 2017, S. 41 ff.;

Institut der Wirtschaftsprüfer: Prüfungsstandard 983. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen, Düsseldorf 2017, S. 42 ff.

nach den IIA-Standards für alle Internen Revisionen verpflichtenden Programms zur revisionsinternen Qualitätssicherung und -verbesserung dar. Nach dem IIA-Standard 1312 ist eine externe Qualitätsbeurteilung mindestens alle fünf Jahre durchzuführen.

Die Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des IRS kann durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer oder eine unabhängigen, vom DIIR zertifizierten Prüfer für Interne Revisionssysteme erfolgen. Bei der Auswahl eines geeigneten externen IRS-Prüfers ist darauf zu achten, dass bei der Beauftragung kein Interessenskonflikt besteht, d. h. dass der zu beauftragende Prüfer vor dem Hintergrund seiner Berufspflichten – insbesondere den Grundsätzen der Unabhängigkeit und Objektivität – die Prüfung durchführen kann. Insbesondere sollte der ausgewählte Prüfer nicht zuvor als Berater im Bereich der Internen Revision für das zu prüfende Unternehmen tätig gewesen sein.

Da der Aufsichtsrat aufgrund seiner Verpflichtung zur Überwachung der Wirksamkeit der Internen Revision nach §107 Abs.3 S.2 AktG ein besonderes Interesse an einem unabhängigen und objektiven Prüfungsurteil hat, sollte er sich in einem frühen Stadium zu den Rahmenbedingungen

einer Auftragserteilung an einen externen Prüfer informieren und ggf. – im Rahmen seiner Möglichkeiten – auf die Auftragserteilung Einfluss nehmen. Die Art der Einbindung des Aufsichtsrats sollte in der Informationsordnung zwischen Aufsichtsrat und Vorstand und/oder in der Geschäftsordnung der Internen Revision eindeutig geregelt werden.⁵⁹

12 DIE INTERNE REVISION ALS GEGENSTAND DER AUFSICHTSRATSTÄTIGKEIT

Nach §107 Abs.3 S.2 AktG obliegt dem Aufsichtsrat explizit die Überwachung der Wirksamkeit der Internen Revision. Diese auf Vorgaben des EU-Rechts basierende Bestimmung wurde im Jahr 2009 durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in das AktG eingefügt. Die Aufgabe der Überwachung der Wirksamkeit der Internen Revision wird nach dem Gesetzestext dem Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats zugeordnet. Für den Fall,

Abbildung 13

Klassifizierung der 82 Qualitätskriterien gemäß DIIR und IDW

KRITERIENKATALOG MIT 82 QUALITÄTSKRITERIEN		
<p>GRUNDLAGEN</p> <p>I. ORGANISATION, EINORDNUNG IM UNTERNEHMEN UND TÄTIGKEITSFELDER</p> <p>II. BUDGET/RESSOURCEN</p> <p>III. PLANUNG</p>	<p>DURCHFÜHRUNG</p> <p>IV. VORBEREITUNG</p> <p>V. PRÜFUNG</p> <p>VI. BERICHTERSTATTUNG</p> <p>VII. PRÜFUNGSNACHARBEIT</p> <p>VIII. FOLLOW-UP</p>	<p>MITARBEITER</p> <p>IX. AUSWAHL</p> <p>X. ENTWICKLUNG/FORTBILDUNG</p> <p>XI. FÜHRUNG DER INTERNEN REVISION</p>

Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

⁵⁹ Vgl. hierzu Eichler, H.; Wendt, M.: Beurteilung der Wirksamkeit des Internen Revisionssystems durch den Aufsichtsrat, in: Der Aufsichtsrat Nr. 02, 2018; S. 22-24.

dass kein Prüfungsausschuss existiert, obliegt diese Aufgabe dem Gesamtaufsichtsrat. Dieses folgt bereits aus der gemäß § 111 Abs. 1 AktG dem Aufsichtsrat obliegenden Aufgabe zur Überwachung der Geschäftsführung, welche die Rechtmäßigkeit sowie die Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Handelns des Leitungsorgans umfasst und sich somit auch auf die in einem Unternehmen eingerichtete Interne Revision bezieht.⁶⁰ Für Aufsichts- und Verwaltungsräte in Banken und sonstigen Finanzdienstleistungsunternehmen ergibt sich eine entsprechende gesetzliche Verpflichtung aus § 25 d Abs. 9 Nr. 2 KWG.

Auf der Ebene unterhalb des Gesetzes enthalten sowohl der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) für kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie zahlreiche Public Corporate Governance Kodizes von Bund, Ländern und Kommunen für öffentliche Unternehmen dem § 107 Abs. 3 S. 2 AktG entsprechende Vorgaben.

Der DCGK enthält in der aktuellen Fassung vom 7. Februar 2017 unter Ziffer 5.3.2 folgende Regelung: „Der Aufsichtsrat soll einen Prüfungsausschuss einrichten, der sich – soweit kein anderer Ausschuss damit betraut ist – insbesondere mit der Überwachung [...] des internen Revisionsystems [...] befasst.“⁶¹

Auch abseits von formalrechtlichen Vorgaben und „Best-Practice“-Empfehlungen der Kodizes erscheint eine Befassung des Aufsichtsrats mit der Internen Revision aus rein inhaltlicher Perspektive sinnvoll. Im Lichte des Unternehmensinteresses an langfristiger Stabilität und Bestandserhalt, ist die Wirksamkeit interner Kontrollen wie auch die Funktionsfähigkeit interner Prozesse von zentraler Bedeutung. Zwar ist der Aufsichtsrat nicht für die operative Umsetzung dieser Anforderungen im Unternehmen verantwortlich, doch hat er sich ein Gesamtbild von der Unternehmensführung zu machen, welche an verschiedenen Stellen mittelbar die Aufgabenfelder der Internen Revision tangiert. Zu nennen sind u. a.

- die Funktionsfähigkeit des Rechnungslegungssystems,
- die Wirksamkeit der eingerichteten Risikoüberwachungs- und Compliance-Managementsysteme,
- die wirksame Implementierung unternehmensstrategischer Entscheidungen in die Unternehmensprozesse.

⁶⁰ Vgl. Hücke, A.; Münzenberg, T.: Recht der Revision, Berlin 2015, S. 126.

⁶¹ Vgl. Regierungskommission Corporate Governance: Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 7. Februar 2017, S. 10, abrufbar unter http://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/170424_Kodex.pdf (zuletzt abgerufen am 28.07.2017).

Zur vertiefenden Befassung mit der Internen Revision gibt die vorliegende Arbeitshilfe Arbeitnehmervertreterinnen und Arbeitnehmervertretern in **Kapital 17** einen strukturierten Fragenkatalog mit an die Hand. Dieser soll es einerseits ermöglichen, die Wirksamkeit der Internen Revision systematisch zu hinterfragen. Andererseits soll er eine fruchtbare Zusammenarbeit mit der Internen Revision unter besonderer Berücksichtigung der speziellen Fragestellungen der Arbeitnehmerseite fördern.

13 BERICHTERSTATTUNG DER INTERNEN REVISION AN DEN AUFSICHTSRAT

Aufgrund der besonderen Bedeutung der Berichterstattung der Internen Revision für die Informationsversorgung des Aufsichtsrats im Allgemeinen und für die Wahrnehmung der Überwachungsaufgabe im Speziellen wird im Folgenden dieses Thema ausführlicher betrachtet.

Zu beachten ist, dass die Art und Weise der Berichterstattung in der Informationsordnung des Aufsichtsrats und in der Geschäftsordnung der Internen Revision klar geregelt wird. Angesichts der disziplinarischen und organisatorischen Zuordnung der Internen Revision zum Leitungsorgan – sprich zum Vorstand bzw. zur Geschäftsführung – kommt eine Berichterstattung der Internen Revision an den Aufsichtsrat ohne vorherige Abstimmung des Verfahrens mit der Unternehmensleitung grundsätzlich nicht in Frage.⁶²

Für das Aufsichtsorgan ist die zusammenfassende Jahresberichterstattung der Internen Revision von zentraler Bedeutung. Über die zusammenfassende Berichterstattung der Internen Revision (im besten Fall über aussagekräftige Quartals- und Jahresberichte) erhält der Aufsichtsrat wesentliche Informationen, die ihn bei der Wahrnehmung seiner Überwachungsfunktion sinnvoll unterstützen können.⁶³

Denkbar sind zwei Varianten der Berichterstattung an das Aufsichtsorgan (vgl. **Abbildung 12**):

■ Die Interne Revision kann zunächst an die Unternehmensleitung berichten. Diese leitet die Berichterstattung dann an das Aufsichtsorgan weiter. Dabei sind Informationsfilterungen und inhaltliche Differenzen auszuschließen.

⁶² Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M. 2014, S. 10 f.

⁶³ Vgl. Wendt, M.; Eichler, H.: Unterstützung des Aufsichtsrats durch die Interne Revision, in: Der Aufsichtsrat Nr. 07-08, 2018, Seite 111-113.

2 Möglich ist auch, dass die Interne Revision direkt an das Aufsichtsorgan berichtet. Die Interne Revision kann in diesem Fall auch eine gekürzte oder zusammenfassende Variante des Berichts an die Unternehmensleitung für die Berichterstattung an das Aufsichtsorgan wählen.

Abbildung 14

Varianten der zusammenfassenden Berichterstattung der Internen Revision⁶⁴



Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

In der Unternehmenspraxis geht der Trend in Richtung einer direkten Berichterstattung der Internen Revision an das Aufsichtsorgan. Im Hinblick auf die Pflicht zur Überwachung der Wirksamkeit der Internen Revision sollten sich daher auch die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat für eine direkte Berichterstattung der Internen Revision einsetzen.

Ist die Berichterstattung im Jahresbericht der Internen Revision in angemessener Art und Weise ausgestaltet, so kann der Aufsichtsrat in der Regel darauf verzichten, sonstige Instrumente zur Qualitätsbestätigung der Internen Revision einzusetzen, z. B. seinerseits die Durchführung einer externen Wirksamkeitsprüfung zu initiieren bzw. selbst zu beauftragen.

Die in **Abbildung 15** aufgeführten (mögliche) Inhalte des Jahresberichts der Internen Revision unterstützen den Aufsichtsrat bei der Durchführung seiner Überwachungsaufgabe hinsichtlich der Wirksamkeit der Internen Revision:⁶⁵

Mögliche Inhalte eines Jahresberichts der Internen Revision⁶⁶

- Aktuelle Situation der Internen Revision
- Aufbauorganisation und Revisionsprozess
- Bestätigung der organisatorischen Unabhängigkeit, der persönlichen Objektivität und der Einhaltung des Ethikkodex
- Qualitative und quantitative Personalausstattung
- Darstellung der eingesetzten Ressourcen
- Weiterbildung im Berichtszeitraum
- Qualitätsmanagement in der Internen Revision
- Erfüllung des Jahresprüfungsplans
- Bestätigung der Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems
- Prüfungsschwerpunkte und Ergebnisse in der Berichtsperiode
- Erledigung der berichteten Feststellungen aus dem Vorjahr
- Berichterstattung über Sonderprüfungen, externe Prüfungen und Projektbegleitungen
- Revisorische Überwachung der Auslagerungen
- Methoden der risikoorientierten Planung
- Prüfungsplanung für das kommende Jahr

Quelle: Eigene Darstellung, © I.M.U. 2018

I.M.U.

Die Bestätigung der organisatorischen Unabhängigkeit, der persönlichen Objektivität und der Einhaltung des Ethikkodex ist eine wesentliche Voraussetzung für die Beurteilung der Wirksamkeit der Internen Revision. Zusammen mit der Berichterstattung über das in der Internen Revision implementierte Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung liefert die Bestätigung wichtige Hinweise zur Beurteilung der Internen Revision durch den Aufsichtsrat.

Eine Darstellung des Programms zur Qualitätssicherung und -verbesserung ist für den Aufsichtsrat wichtig, um ein Qualitätsurteil bezüglich der Internen Revision zu treffen. Hier sollten sowohl die Qualitätskontrollen innerhalb des Revisionsprozesses als auch übergeordnete regelmäßige Qualitätsmessungen sowie interne und externe Qualitätsbeurteilungen erwähnt werden. Angaben zur zahlenmäßigen Personalausstattung der Internen Revision können durch Details über revisionsrelevante Zusatzqualifikationen (CIA, CISA etc.) und Aussagen zu durchgeführten Weiterbildungsmaßnahmen ergänzt werden.

Die Interne Revision sollte im Jahresbericht Rechenschaft darüber ablegen, wie die vorhandene Personalkapazität genutzt worden ist. Der Aufwand

Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 192.

⁶⁴ Darstellung in Anlehnung an Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 196.

⁶⁵ Vgl. Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision.

⁶⁶ Darstellung in Anlehnung an Bünis, M.; Gossens, T.: Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2. Aufl., Berlin 2018, S. 196.

für z.B. Projektbegleitungen, Überwachung von Dienstleistern, Unterstützung externer Prüfungen, Follow-up, Aus- und Weiterbildung, Beratung etc. sollte separat genannt werden. Sofern diese Tätigkeiten einen größeren Anteil der zeitlichen Ressourcen verbraucht haben, sollten die Erkenntnisse oder Ergebnisse im Jahresbericht in angemessener Weise dargestellt und gewürdigt werden.

Darüber hinaus sollte sich der Jahresbericht mit der Frage der Erfüllung des Jahresprüfungsplans beschäftigen. Hierzu gehört auch die Offenlegung und Begründung von Abweichungen sowie die Darstellung der Auswirkungen von möglichen Konsequenzen für die Risikolage.

Über eine Darstellung zum Stand der Erledigung der festgelegten Maßnahmen zur Abstellung von identifizierten Beanstandungen kann die Interne Revision darlegen, dass sie einen angemessenen und wirksamen Follow-up-Prozess umgesetzt hat. Eine zusammenfassende Aussage zur Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems ist in der Praxis vielfach üblich und gewünscht.

Zum Thema Prüfungsplanung für die kommende Periode können sowohl die Methoden der risikoorientierten Planung als auch der Ablauf und die Ergebnisse des Planungsprozesses sowie die erfolgte Genehmigung der Planung berichtet werden.

Neben der Erstellung eines Jahresberichts der Internen Revision ist es in vielen Organisationen üblich, dass die Interne Revision vierteljährlich in zusammenfassenden Berichten die Geschäftsleitung und/oder das Aufsichtsorgan informiert. Für Banken und sonstige Finanzdienstleistungsunternehmen besteht diesbezüglich eine gesetzliche Verpflichtung nach § 25c KWG.⁶⁷

Wird die zusammenfassende Berichterstattung der Internen Revision zusätzlich – wie im DIIR-Positionspapier „Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat“ aus dem Jahre 2014 vorgeschlagen⁶⁸ – um Kommunikationsinstrumente wie beispielsweise die Etablierung eines direkten Auskunftsrechts des Aufsichtsratsvorsitzenden gegenüber der Internen Revision, regelmäßige Gesprächstermine zwischen dem Aufsichtsratsvorsitzenden und dem Revisionsleiter oder die regelmäßige Teilnahme des Revisionsleiters an Sitzungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats ergänzt, kann sichergestellt werden, dass dem Aufsichtsrat für die Erfüllung seiner Überwachungsaufgaben alle wesentlichen Informationen der Internen Revision zur Verfügung stehen.

14 AUSGESTALTUNG DER ÜBERWACHUNGSTÄTIGKEIT DES AUFSICHTSRATS BEZOGEN AUF DIE INTERNE REVISION

Im Jahr 2014 hat das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) das Positionspapier „Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat“ veröffentlicht, das insbesondere auf die speziellen Anforderungen im dualistischen deutschen System mit der Aufteilung der Geschäftsführungsaufgaben an den Vorstand und der Überwachungsaufgaben an den Aufsichtsrat eingeht.⁶⁹ Hierbei vertritt das DIIR die Meinung, „dass durch eine strukturierte Gestaltung der Kommunikationswege auch die Informationsbedürfnisse des Aufsichtsrats angemessen abgedeckt werden können und so der Aufsichtsrat bei der Erfüllung der an ihn gestellten gesetzlichen Anforderungen eine erhebliche Unterstützung erfährt. Die Interne Revision kann aufgrund ihrer Überwachungsfunktion wesentlich dazu beitragen, neben ihrer Unterstützungsaufgabe für den Vorstand auch die Haftungsrisiken des Aufsichtsrats zu minimieren und die Unternehmensüberwachung zu verbessern.“⁷⁰

Das DIIR gibt Empfehlungen zur möglichen praktischen Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Interner Revision und Aufsichtsorgan u. a. hinsichtlich

- Art und Detaillierung der Revisionsberichterstattung;
- Möglichkeit direkter Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan;
- Teilnahme an Sitzungen des Prüfungsausschusses (bzw. an Sitzungen des Aufsichtsorgans);
- Möglichkeit von formellen und informellen Gesprächen zwischen dem Leiter der Internen Revision und dem Vorsitzendem des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsorgans;
- Weiterleitung von Prüfungs- und Follow-up-Berichten an das Aufsichtsorgan;
- Verteilung des Jahresberichts der Internen Revision an das Aufsichtsorgan;
- Verteilung der Berichterstattung zum Qualitätsmanagement an das Aufsichtsorgan;
- Dokumentation des Informationsaustausches.

Im Jahr 2015 wurden die „DIN SPEC 33456 – Leitlinien für Geschäftsprozesse in Aufsichtsgremien“⁷¹ veröffentlicht, die den Ablauf der regelmäßig statt-

67 Nach § 25c KWG hat die Geschäftsleitung dafür Sorge zu tragen, dass die Interne Revision in angemessenen Abständen, mindestens aber vierteljährlich, an die Geschäftsleitung und an das Aufsichts- oder Verwaltungsorgan berichtet.

68 Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M. 2014, S. 10 – 13.

69 Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M. 2014, S. 5.

70 Vgl. Deutsches Institut für Interne Revision: Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M. 2014, S. 4.

71 Vgl. DIN: DIN SPEC 33456 – Leitlinien für Geschäftsprozesse in Aufsichtsgremien, Berlin 2015.

findenden Überwachungsprozesse insbesondere unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten systematisieren und beschreiben. Die DIN SPEC 33456 ist keine verbindliche Norm, sondern enthält Empfehlungen, die von Unternehmen umgesetzt werden können.

Nach der DIN SPEC 33456 sollte sich der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss im Hinblick auf die Interne Revision mit folgenden Fragen beschäftigen:⁷²

- Ist der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss in die Revisionsplanung eingebunden?
- Ist der Revisionsplan risikoorientiert ausgerichtet?
- Passen der Revisionsplan und die Unternehmensplanung zusammen?
- Wird der Revisionsplan vor Verabschiedung durch den Vorstand auch dem Aufsichtsrat zur Kenntnis gegeben?
- Wie schätzt der externe Abschlussprüfer die Qualität des internen Revisionssystems ein?

15 DIE INTERNE REVISION ALS GEGENSTAND DER EFFIZIENZPRÜFUNG DES AUFSICHTSRATS

Auch in Deutschland hat sich zumindest im Bereich der kapitalmarktorientierten Unternehmen inzwischen die Praxis durchgesetzt, dass Aufsichtsräte in regelmäßigen Abständen in Form einer Selbstevaluierung die Effizienz ihrer Tätigkeit überprüfen.⁷³ Im DCGK wird diese Anforderung unter Ziffer 5.6 wie folgt formuliert: „Der Aufsichtsrat soll regelmäßig die Effizienz seiner Tätigkeit überprüfen.“⁷⁴

Auch für den Bereich der öffentlichen Unternehmen spielt diese Anforderung aufgrund entsprechender Vorgaben in den Public Corporate Governance Kodizes eine zunehmende Rolle. Beispielsweise sei an dieser Stelle auf Ziffer 4.2.4 des Public Corporate Governance Kodex des Landes Nordrhein-Westfalen hingewiesen: „Das Überwachungsorgan und seine etwaigen Ausschüsse sollen regelmäßig die Qualität und Effizienz ihrer Tätigkeiten überprüfen. Das Überwachungsorgan soll

die Umsetzung der hierzu von ihm beschlossenen Maßnahmen überwachen.“⁷⁵ Im Bereich der Banken ist eine jährliche Effizienzprüfung inzwischen gesetzlich vorgeschrieben (vgl. § 25 d Abs. 11 Nr. 3 und 4 KWG).

In der Praxis erfolgt die Selbstevaluierung des Aufsichtsrats vielfach mit Unterstützung externer Berater, die insbesondere die Sichtweise der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder interviewbasiert oder in Form eines von den Aufsichtsratsmitgliedern (anonym) auszufüllenden Fragebogens erheben. Es bietet sich an, in diesen Rahmen auch geeignete Fragen mit Bezug zur Internen Revision aufzunehmen. Relevante Aspekte sind insbesondere die Qualität der Berichterstattung der Internen Revision an den Aufsichtsrat, die Aussagefähigkeit der Informationen zur Wirksamkeit des Internen Revisionssystems und insbesondere zur Stärke der Revisionskultur sowie Art und Umfang der Beschäftigung des Aufsichtsrats mit der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Revisionssystems.

16 AUSBLICK

In vielen Aufsichtsräten nimmt das Interesse an Fragen der Unternehmenskultur zu.⁷⁶ Dem entspricht die sich im Bereich der Corporate Governance zunehmend durchsetzende Einsicht, dass die Wirksamkeit einer Governance-Organisation maßgeblich von der bestehenden Unternehmenskultur abhängt. Die Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer zu den Teilbereichen der Corporate Governance tragen dem Rechnung, indem sie der Risikokultur (als zentrales Element des Risikomanagements), der Compliance-Kultur (als zentrales Element des Compliance-Managements) und der Revisionskultur (als zentrales Element des Internen Revisionssystems) eine besondere Bedeutung beimessen.

Angelehnt an international anerkannte Definitionen der Unternehmenskultur und der Sicherheitskultur kann die Revisionskultur wie folgt definiert werden: „Die Revisionskultur einer Organisation ist das Ergebnis einer fortlaufenden Kommunikation von Organisationsmitgliedern mit individuellen und kollektiven Annahmen, Einstellungen und Verhaltensmustern. Diese bestimmen über die Akzeptanz

72 Vgl. DIN: DIN SPEC 33456 – Leitlinien für Geschäftsprozesse in Aufsichtsgremien, Berlin 2015, S. 45.

73 Vgl. Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.): Die Effizienzprüfung des Aufsichtsrats. Ein Leitfadens zur Evaluation, 2. Aufl., Düsseldorf 2011.

74 Vgl. Regierungskommission Corporate Governance: Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 7. Februar 2017, S. 13, abrufbar unter http://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/170424_Kodex.pdf [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].

75 Vgl. Finanzministerium NRW: Public Corporate Governance Kodex NRW, Düsseldorf 2013, S. 12, abrufbar unter <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/public-corporate-governance-kodex-des-landes-nordrhein-westfalen> [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].

76 Vgl. hierzu auch Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.: Ansatzpunkte für den Aufsichtsrat zur Reduzierung von Überwachungsintensität und -kosten mittels einer guten Unternehmenskultur, in: Der Betrieb Nr. 3/2014, S. 73 – 76.

des Internen Revisionssystems sowie über deren Leistungsfähigkeit und Wirksamkeit. Kennzeichnend für Organisationen mit einer Revisionskultur ist eine Kommunikation, die auf einer gemeinsamen Auffassung bezüglich der großen Bedeutung der Internen Revision und auf dem Vertrauen in die Effizienz und Objektivität der Revisionstätigkeit gründet.“⁷⁷

Bei der Einschätzung der Revisionskultur eines Unternehmens können die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat einen wichtigen Beitrag leisten, denn sie bringen die für die Wirksamkeit von unternehmenskulturellen Aspekten zentrale Wahrnehmung der Mitarbeiter des Unternehmens gleichsam in persona mit in die Diskussion des Aufsichtsrats ein.⁷⁸

17 ZUSAMMENFASSUNG: KERNFRAGEN DES AUFSICHTSRATS ZUR INTERNEN REVISION

17.1 Organisatorische und inhaltliche Grundlagen

- Wo ist die Interne Revision organisatorisch innerhalb des Unternehmens bzw. des Konzerns angesiedelt?
- Prüft sie konzernweit oder sind einzelne Bereiche bzw. Gesellschaften ausgenommen? Wenn ja, mit welcher Begründung?
- Sind die Grundlagen der Internen Revision in einer Geschäftsordnung (bzw. Revisionsordnung) geregelt? Sind die Neutralität und die Unabhängigkeit der Internen Revision von anderen Unternehmensfunktionen zweifelsfrei gewährleistet?
- Inwieweit bestehen in der Internen Revision verbindliche Vorgaben für den transparenten Umgang mit auftretenden (potenziellen) Interessenkonflikten? Wo ist dieses geregelt?
- Welche (potenziellen) Interessenkonflikte sind in der jüngeren Vergangenheit in der Internen Revision aufgetreten und wie wurde mit ihnen umgegangen?
- Besteht ein uneingeschränktes Informationsrecht für die Interne Revision?
- Inwieweit ist die Interne Revision in das interne

- Berichtswesen des Unternehmens einbezogen? Wo ist dieses geregelt?
- In welcher Frequenz erfolgt eine Berichterstattung der Internen Revision an den Vorstand bzw. die Geschäftsführung bzw. wie wird ein effizienter und angemessener Informationsaustausch gewährleistet?
- Existiert eine Dokumentation – z. B. ein Revisionshandbuch – welches die personenunabhängige Funktionsweise der Internen Revision sicherstellt?
- Erfolgt eine regelmäßige Prüfung auf Aktualität und Angemessenheit der Grundlagen der Internen Revision (Revisionsordnung und Revisionshandbuch)?
- Beinhaltet das Tätigkeitsfeld der Internen Revision vollumfänglich die folgenden Bereiche oder sind Einschränkungen zu machen hinsichtlich:
 - Ordnungsmäßigkeitsprüfung (Beachtung und Einhaltung formaler Ordnungsprinzipien)
 - Sicherheitsprüfung (Vermeidung von physischen Gefährdungen)
 - Wirtschaftlichkeitsprüfung (Einhaltung eines angemessenen Kosten-/Nutzen-Verhältnisses im Rahmen der unternehmensinternen Vorgänge und Prozesse)
 - Zweckmäßigkeitsprüfung (Eignung der Vorgänge/Prozesse zur Erfüllung ihrer Aufgaben)
 - Risikoprüfung (Prüfung des unternehmensinternen Risikomanagementsystems und der Risikoprofile einzelner Unternehmensbereiche)
- Wie stellt die Interne Revision sicher, dass aus der aktuellen Unternehmensstrategie und den relevanten Unternehmensrisiken eine transparente und zukunftsorientierte Risikobewertung abgeleitet und in der Jahres- und Mehrjahresplanung umgesetzt wird?
- Wodurch ist die bestehende Revisionskultur im Unternehmen gekennzeichnet und inwieweit unterstützt sie die Wirksamkeit des Internen Revisionssystems?

17.2 Ressourcen und Kompetenzen der Internen Revision

- Ist die gegenwärtige Ressourcenausstattung der Internen Revision bezogen auf Personal, IT-Ausstattung und Sachkostenbudget angemessen (u. a. mit Blick auf die Komplexität und das Risikoprofil des Unternehmens und seines Geschäftsmodells)?
- Auf welche Weise erfolgt eine regelmäßige Evaluierung der Angemessenheit der Ressourcenausstattung?
- Inwieweit entsprechen die aktuelle Organisationsstruktur und die fachlichen und methodischen Fähigkeiten der Internen Revision den Anforderungen an eine möglichst effektive und effiziente Prüfungsdurchführung?
- Inwieweit können bzw. konnten einzelne Prü-

⁷⁷ Vgl. Wendt, M.: Compliance-Kultur – Grundlagen und Evaluierung, in: Hauschka, C. E./Moosmayer, K./Lösler, T. (Hrsg.): Corporate Compliance. Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 3. Aufl., München 2016, S. 293.

⁷⁸ Vgl. hierzu vertiefend Wendt, M.; Eichler, H.: Interne Revision für Aufsichtsräte. Grundlagen, Führungsaufgaben, Wirksamkeit, Berlin 2018, S. 141 – 144.

- fungen bzw. Prüfungsschritte nur unter Einbeziehung von externem Know-how durchgeführt werden?
- Bestehen Ansätze, um das von außen benötigte Know-how künftig zu reduzieren und internes Wissen aufzubauen? Wenn ja, wie sehen diese aus?
- Wie identifiziert die Interne Revision jene Themenstellungen, deren Bearbeitung ihre fachliche, kulturelle und methodische Weiterentwicklung sowie jene ihrer Mitarbeiter wirkungsvoll unterstützen?
- Welche Themen betraf dies in der jüngeren Vergangenheit?
- Auf welche Weise unterstützt das revisionsinterne Qualitätsmanagement die individuelle und organisatorische Fortentwicklung der Internen Revision?
- Welche inhaltlichen Vorgaben wurden für die Berichterstattung an den Aufsichtsrat vereinbart?
- Ist das Berichtswesen im Rahmen einer Informationsordnung verbindlich geregelt?
- Steht der Leiter der Internen Revision regelmäßig als Ansprechpartner im Rahmen von Aufsichtsratssitzungen zur Verfügung? Sind anlassbezogene Befragungen vorgesehen?
- Findet im Rahmen der Prüfungsplanung ein Austausch zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat statt?
- Berücksichtigt die Interne Revision systematisch Hinweise seitens der Betriebsräte im Rahmen ihrer Tätigkeit bzw. werden Betriebsräte systematisch als Informationsquellen genutzt?
- Wie wird sichergestellt, dass die Interne Revision proaktiv den Dialog mit allen relevanten Stakeholdern im Unternehmen sucht und diesen systematisch zu seiner Weiterentwicklung und zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit nutzt?
- Inwieweit ist die für einen fruchtbaren Dialog erforderliche offene und selbstkritische Haltung in der Organisationskultur der Internen Revision verankert?

17.3 Laufendes Prüfungsprogramm und Prüfungsplanung

- Welche inhaltlichen und organisatorischen Schwerpunkte hat sich die Interne Revision im Rahmen der aktuellen Jahres- sowie der Mehrjahresplanung gesetzt?
- Wie beeinflussen einschneidende Veränderungen im Unternehmen – z. B. Strategiewechsel, Übernahmen, Fusionen, Restrukturierungsprogramme, Ausgliederungen – die Jahres- und Mehrjahresplanung der Internen Revision?
- In welchem Umfang sind im laufenden Geschäftsjahr/im Vorjahr anlassbezogene, außerplanmäßige Prüfungen erfolgt?
- Auf welche Weise wird sichergestellt, dass Maßnahmen und Empfehlungen der Internen Revision umgesetzt werden? Wie ist der Follow-up-Prozess konkret ausgestaltet?
- Welche Ergebnisse brachten die durchgeführten Follow-up-Prüfungen mit sich?
- Welche wesentlichen Feststellungen und ggf. Beanstandungen ergaben sich konkret zum Risikomanagementsystem, zum Compliance-Management-System und zum Internen Kontrollsystem des Unternehmens?
- Hat der Austausch mit dem gesetzlichen Abschlussprüfer zu Hinweisen geführt, die für die kommende Prüfungsplanung von Bedeutung sind?

17.4 Dialog der Internen Revision mit dem Aufsichtsrat und mit anderen Stakeholdern

- Existiert ein laufendes Berichtswesen zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat? Sind anlassbezogene Ad-Hoc-Berichte an den Aufsichtsrat vorgesehen?

WICHTIGE BEGRIFFE

Certified Information Systems Auditor (CISA)

Der Certified Information Systems Auditor (CISA) ist eine weltweit anerkannte Zertifizierung im Bereich der IT-Prüfung, -Steuerung, und -Sicherheit. Träger des CISA-Titels besitzen nachgewiesenermaßen die Eignung, Prüfungen in Übereinstimmung mit den weltweit anerkannten Standards und Richtlinien der Information Systems Audit and Control Association (ISACA) durchzuführen, um dadurch sicherzustellen, dass die IT- und Geschäftssysteme eines Unternehmens angemessen gesteuert, überwacht und beurteilt werden. Der CISA-Titel genießt in allen Industriesparten weltweit Anerkennung als bevorzugter Titel für Fachleute im Bereich der Prüfung und dem Management von Informationssystemen.

Certified Internal Auditor (CIA)

Der Titel Certified Internal Auditor (CIA) wird vom Institute of Internal Auditors (IIA) bzw. durch seine nationalen Mitgliedsverbände verliehen und ist eine weltweit anerkannte Zertifizierung für Interne Revisoren. Ziel dieses berufsbegleitenden Exams ist es, eine ergänzende Ausbildung mit Kompetenznachweis durchzuführen. CIA steht für Qualität und Professionalität im Bereich Interne Revision und gilt als Nachweis für die Kompetenz des Trägers, wesentliche Techniken und Fertigkeiten zum professionellen Durchführen von Revisionsaufträgen zu beherrschen. Träger des CIA-Titels sind auf die Einhaltung der IIA-Standards (Internationale Revisionsstandards), des IIA Code of Ethics (eines Ethikcodex für Interne Revisoren) und zur laufenden beruflichen (fachlichen) Weiterbildung verpflichtet.

Compliance-Management-System (CMS)

Unter einem Compliance-Management-System werden die auf der Grundlage der von gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens verstanden, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Regelverstößen.

Corporate Governance

Unter Corporate Governance werden allgemein die Regeln der Unternehmensführung, d.h. der Leitung und Überwachung eines Unternehmens verstanden.

COSO-Rahmenwerke

Das Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ist eine gemeinsame Initiative der fünf bedeutendsten privatwirtschaftlichen US-Organisationen für die Kontrolle des Fi-

nanz- und Rechnungswesens: Institute of Internal Auditors (IIA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Management Accountants (IMA) und American Accounting Association (AAA). COSO soll helfen, die Finanzberichterstattungen durch ethisches Handeln, wirksame interne Kontrollen und gute Unternehmensführung qualitativ zu verbessern. Hierzu entwickelt COSO Rahmenwerke und Hilfsmittel für das Risikomanagement, für das Interne Kontrollsystem sowie zur Verhinderung solcher Handlungen.

Deutsches Institut für Interne Revision (DIIR)

Das DIIR ist ein gemeinnütziges Institut zur Förderung und Weiterentwicklung der Internen Revision in Deutschland. Es hat Mitglieder aus allen Bereichen der Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung. Das DIIR unterstützt die für Prüfungs- und Beratungsaufgaben zuständigen Fach- und Führungskräfte in ihrer praktischen Arbeit. Fachkundige Persönlichkeiten aus Praxis und Wissenschaft tragen durch ihr vielfältiges Engagement zur Aufgabenerfüllung des DIIR bei.

DIIR-Revisionsstandards

Mit den DIIR-Revisionsstandards greift das DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. – grundsätzliche und aktuelle Themen der Internen Revision auf, bearbeitet diese in seinen Gremien und stellt sie dann den Mitgliedern und interessierten Fachkräften zur Unterstützung ihrer beruflichen Tätigkeit zur Verfügung. Die DIIR-Standards ergänzen als lokale Ergänzung das IPPF und geben Hilfestellung für die Umsetzung, auch unter Berücksichtigung deutscher Besonderheiten. Die DIIR-Revisionsstandards werden Internen Revisoren in Deutschland zur Anwendung dringend empfohlen.

DIN-Normen und Standards

Das Deutsche Institut für Normung e.V. (DIN) ist die unabhängige Plattform für Normung und Standardisierung in Deutschland und weltweit. Als Partner von Wirtschaft, Forschung und Gesellschaft trägt DIN wesentlich dazu bei, Innovationen zur Marktreife zu entwickeln und Zukunftsfelder zu erschließen. Eine Norm ist ein Dokument, das Anforderungen an Produkte, Dienstleistungen oder Verfahren festlegt. Sie schafft somit Klarheit über deren Eigenschaften, erleichtert den freien Warenverkehr und fördert den Export. Sie unterstützt die Rationalisierung und Qualitätssicherung in Wirtschaft, Technik, Wissenschaft und Verwaltung. Sie dient der Sicherheit von Menschen und Sachen sowie der Qualitätsverbesserung in allen Lebensbereichen.

Eine DIN SPEC ist eine in einem flexiblen und schnellen Verfahren entwickelte Leitlinie. Das DIN sorgt dafür, dass die DIN SPEC nicht mit bestehenden Normen kollidiert, und veröffentlicht die Standards, auch international. Eine DIN SPEC kann die Basis für eine DIN-Norm sein.

Effizienzprüfung des Aufsichtsrats

Als Effizienzprüfung des Aufsichtsrats wird die insbesondere vom Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) in Ziffer 5.6 sowie in zahlreichen Public Governance Kodizes empfohlene regelmäßige Selbstevaluierung der Arbeitsweise des Aufsichtsrats bezeichnet. Durch eine regelmäßige Effizienzprüfung soll sichergestellt werden, dass der Aufsichtsrat seine Überwachungs- und Beratungsaufgaben wirksam erfüllt. In der Praxis wird die Selbstevaluierung des Aufsichtsrats häufig durch externe Berater, welche Interviews bzw. eine Befragung von Mitgliedern des Aufsichtsrats durchführen und auswerten, unterstützt. Im Bankenbereich besteht gemäß § 25 d Abs. 11 Nr. 3 und 4 KWG die gesetzliche Verpflichtung zur Durchführung einer regelmäßigen Effizienzprüfung des Aufsichts- bzw. Verwaltungsrats.

Institut der Wirtschaftsprüfer

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) repräsentiert rd. 13000 Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Das IDW ist ein eingetragener Verein mit Sitz in Düsseldorf. Das IDW vertritt die Interessen der Mitglieder und unterstützt deren Berufsausübung durch fachlichen Rat und berufsständische Standards. Es fördert die Aus- und Fortbildung der Wirtschaftsprüfer und ihres beruflichen Nachwuchses und leistet umfassenden Mitgliederservice.

IDW-Prüfungsstandards

Vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) veröffentlichte und für Mitglieder des IDW verbindliche Prüfungsstandards zu relevanten Themenstellungen mit Bezug zur Bilanzierung und zum Rechnungswesen der Unternehmen.

Institute of Internal Auditors (IIA)

Das Institute of Internal Auditors (IIA) ist ein internationaler Berufsverband für Interne Revisoren. Das IIA ist eine international anerkannte Instanz, welche das globale Berufsprofil der Internen Revisoren stärkt und für deren Interessen eintritt. Mit weltweit mehr als 180000 Mitgliedern aus den Bereichen Interne Revision, Risikomanagement, Führung und Überwachung, Interne Kontrollsysteme (IKS) ist das IIA nicht nur globaler Interessensvertreter, sondern sorgt auch als Informationssammelstelle für die Vernetzung von Internen Revisoren weltweit.

International Professional Practices Framework (IPPF)

Die Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis (IPPF) sind das konzeptionelle Rahmenwerk für die maßgeblichen Leitlinien, die das Institute of Internal Auditors (IIA) herausgibt. Das IIA bietet Fachleuten der Internen Revision damit weltweit maßgebliche Leitlinien, die im IPPF entweder als verbindlich oder als empfohlen eingestuft sind.

Internes Kontrollsystem (IKS)

Das Interne Kontrollsystem (IKS) ist ein Teilsystem des Systems zur Überwachung einer Unternehmung, das die Gesamtheit der Mechanismen zur Kontrolle enthält.

Internes Revisionsystem (IRS)

Unter einem Internen Revisionsystem (IRS) werden die Gesamtheit der Regelungen verstanden, die darauf ausgerichtet sind, die Einrichtung einer Internen Revisionsfunktion sowie die unabhängige und objektive Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch die Interne Revision in Übereinstimmung mit den angewandten IRS-Grundsätzen zu gewährleisten.

Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk)

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat auf der Grundlage von § 25 a KWG spezielle Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) von Banken und Finanzdienstleistern formuliert. Die MaRisk geben einen ganzheitlichen Rahmen für das Management aller wesentlichen Risiken vor. Die MaRisk sind modular strukturiert. Der allgemeine Teil (Modul AT) enthält grundlegende Anforderungen an das institutsinterne Risikomanagement. Besondere Anforderungen an die Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems für bestimmte Geschäftsarten und Risikoarten sowie an die Ausgestaltung der Internen Revision sind in den Modulen des Besonderen Teils (Module BT) niedergelegt.

Risikomanagementsystem (RMS)

Unter einem Risikomanagementsystem (RMS) wird die Gesamtheit der Regelungen und Verfahrensweisen für den Umgang mit allen Risiken verstanden, die aus den Unternehmensprozessen oder der Unternehmensumwelt entstehen können. Durch ein Risikomanagementsystem sollen ungeplante Abweichungen von den Unternehmenszielen verhindert und die frühestmögliche Reaktion der Unternehmensleitung auf potenzielle Gefährdungen ermöglicht werden.

- Adams, P. / Cutler, S. / McCuaig, B. / Rai, S. / Roth J.:** Sawyer's Guide for Internal Auditors, 6. Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida, 2012.
- Anderson, U. L. / Head, M. J. / Ramamoorti, S. / Riddle, C. / Salamasick, M. / Sobel, P., J.:** Internal Auditing: Assurance & Advisory Services, The IIA Research Foundation; 4. Edition, Altmonte Springs/Florida, 2017.
- Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (AKEIÜ):** Ansatzpunkte für den Aufsichtsrat zur Reduzierung von Überwachungsintensität und -kosten mittels einer guten Unternehmenskultur, in: DB 2014, S. 73–76.
- Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (AKEIÜ):** Dokumentation und Berichterstattung durch die Interne Revision, in: DB 2012, S. 1281–1287.
- Bünis, M. / Gossens, T.:** Das 1x1 der Internen Revision. Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses, 2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Berlin, 2018.
- Bünis, M. / Gossens, T.:** Unabhängigkeit und Objektivität: Grundsteine einer effektiven Revisionsarbeit, in: ZIR 3/2017, S. 116–129.
- Bünis, M. / Gossens, T.:** Modernes Follow-up – Der Turbo für den Mehrwert der Internen Revision, in: ZIR 1/2014, S. 24–32.
- Bünis, M. / Gossens, T.:** Ein praktischer Ansatz zur risikoorientierten Prüfungsplanung – Der Nachweis der risikoorientierten Planung kann trotz Beschränkungen in der Prüferkapazität gelingen, in: ZIR 6/2011, S. 311–317.
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin):** Rundschreiben 09/2017 (BA) – Mindestanforderungen an das Risikomanagement – MaRisk, Bonn/Frankfurt a. M., 2017.
- Bungartz, O.:** Interne Kontrollsysteme (IKS) – Basiswissen für den Aufsichtsrat, Berlin, 2017.
- Deutsches Institut für Interne Revision:** Revisionsstandard Nr. 3. Prüfung von Internen Revisionssystemen, Frankfurt a. M., 2017.
- Deutsches Institut für Interne Revision (Hrsg.):** Positionspapier – Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt/M., 2014.
- DIN:** DIN SPEC 33456 – Leitlinien für Geschäftsprozesse in Aufsichtsgremien, Berlin, 2015.
- Eichler, H. / Wendt, M.:** Beurteilung der Wirksamkeit des Internen Revisionssystems durch den Aufsichtsrat, in: Der Aufsichtsrat Nr. 02 (2018), S. 22–24.
- Eulerich, M.:** Die regulatorischen Grundlagen des Three-Lines-of-Defense-Modells, in: ZIR Nr. 4/2012, S. 192–196.
- Finanzministerium NRW:** Public Corporate Governance Kodex NRW, Düsseldorf 2013, S. 12, abrufbar unter <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/public-corporate-governance-kodex-des-landes-nordrhein-westfalen> [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].
- Freidank, C.-C.:** Theoretische Fundierung der Internen Revision und ihre Integration in das System der Corporate Governance, in: Freidank, C.-C., Peemöller, V. H. (Hrsg.): Kompendium der Internen Revision – Internal Auditing in Wissenschaft und Praxis, Berlin, 2011.
- Hannemann, R. / Schneider, A.:** Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk): Kommentar unter Berücksichtigung der Instituts-Vergütungsverordnung (InstitutsVergV), 4. Auflage, Stuttgart, 2013.
- Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.):** Compliance. Eine Einführung in die Thematik, Düsseldorf, 2011.
- Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.):** Die Effizienzprüfung des Aufsichtsrats. Ein Leitfaden zur Evaluation, 2. Aufl., Düsseldorf, 2011.
- IIA/DIIR (Hrsg.):** Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision, Frankfurt/M., 2017.
- Institut für Corporate Governance in der deutschen Immobilienwirtschaft e. V.:** Pflichtenheft zum ComplianceManagement in der Immobilienwirtschaft, abrufbar unter <http://www.immo-initiative.de/wp-content/uploads/2011/11/Pflichtenheft-finale-Druckfassung-4-2015.pdf> [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].

- Institut der Wirtschaftsprüfer:** Prüfungsstandard 983. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen, Düsseldorf, 2017.
- Institut der Wirtschaftsprüfer:** Prüfungsstandard 981. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen, Düsseldorf, 2017.
- Institut der Wirtschaftsprüfer:** IDW Prüfungsstandards (IDW PS) IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), 59. Ergänzungslieferung, Düsseldorf, 2016.
- Institut der Wirtschaftsprüfer:** Prüfungsstandard 980. Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Düsseldorf, 2011.
- Institut der Wirtschaftsprüfer:** Prüfungsstandard 720. Berichterstattung über die Erweiterung der Prüfung nach § 53 HGrG, Düsseldorf, 2010 (Stand:09.09.2010).
- Mertmann, D./Scharr, C.:** Die Interne Revision in Deutschland – Dritte Verteidigungslinie der Corporate Governance, in: IT-Governance 25/2016, S. 3 f.
- Moosmayer, K./Hartwig, N. (Hrsg.):** Interne Untersuchungen – Praxisleitfaden für Unternehmen, München, 2012.
- Münzenberg, T.:** 11 Thesen zur zivil – und strafrechtlichen Haftung von Organen und Arbeitnehmern wegen fehlerhafter Aufgabenerledigung im Bereich der Internen Revision, in: ZIR Nr. 6/2008, S. 266-267.
- Münzenberg, T./Hucke, A.:** Recht der Revision. Juristische Grundlagen der Praxis der Internen Revision, Berlin, 2015.
- Peemöller, V. H.:** Code of Ethics der Internen Revision, in: Freidank, C.-C.; Peemöller, V. H. (Hrsg.): Kompendium der Internen Revision. Internal Auditing in Wissenschaft und Praxis, Berlin, 2011, S. 119-143.
- Regierungskommission Corporate Governance:** Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 2. Februar 2017, abrufbar unter http://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/170424_Kodex.pdf [zuletzt abgerufen am 30.07.2017].
- Stadt Köln:** Public Corporate Governance Kodex, Köln 2012, S. 20, abrufbar unter https://publicgovernance.de/docs/Koeln_PCGK2012.pdf [abgerufen zuletzt am 30.07.2017].
- Wendt, M.:** Compliance-Kultur – Grundlagen und Evaluierung, in: Hauschka, C.E; Moosmayer, K., Lösler, T. (Hrsg.): Corporate Compliance. Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 3. Aufl., München, 2016, S. 273-296.
- Wendt, M.:** Public Corporate Compliance – Besonderheiten des Compliance Managements in öffentlichen Unternehmen, in: KPMG AG (Hrsg.): Das wirksame Compliance-Management-System, 2. Aufl., Herne 2016, S. 287-300.
- Wendt, M./Eichler, H.:** Interne Revision für Aufsichtsräte. Grundlagen, Führungsaufgaben, Wirksamkeit, Berlin 2018.
- Wendt, M./Eichler, H.:** Unterstützung des Aufsichtsrats durch die interne Revision, in: Der Aufsichtsrat Nr. 07-08 (2018), S. 111-113.
- Wimmer, R.:** Führung und Organisation – zwei Seiten einer Medaille, in: Revue für postheroisches Management, Heft 4 (2009), S. 20-33.

ABBILDUNGEN

Abbildung 1	Einordnung der Internen Revision nach IDW und KWG/MaRisk im Vergleich	7
Abbildung 2	Das Three-Lines-of-Defense-Modell	9
Abbildung 3	Zusammenhänge zwischen IKS, RMS und Corporate Governance im COSO-Modell	10
Abbildung 4	Aufbau und Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF)	11
Abbildung 5	Zusammenfassung der Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision.	12
Abbildung 6	Attributsstandards 1000 - 1300	13
Abbildung 7	Ausführungsstandards 2000 - 2600	13
Abbildung 8	Schematische Darstellung des Prüfungsprozesses	14
Abbildung 9	Qualitative Anforderungen an den Prüfungsbericht	15
Abbildung 10	Die drei Säulen einer effektiven Revisionsfunktion	16
Abbildung 11	Elemente eines CMS nach IDW Prüfungsstandard 980	19
Abbildung 12	Elemente eines Internen Revisionsystems (IRS) nach IDW PS 983	23
Abbildung 13	Klassifizierung der 82 Qualitätskriterien gemäß DIIR und IDW.	24
Abbildung 14	Varianten der zusammenfassenden Berichterstattung der Internen Revision	26
Abbildung 15	Mögliche Inhalte eines Jahresberichts der Internen Revision	26

AUTOREN

Thomas Gossens, Dipl. Wirtschaftsmathematiker, Dipl. Kaufmann, ist CIA, CISA, CRISC und ACL Certified Data Analyst. Er ist Prüfer für Interne Revisionsysteme DIIR und besitzt die Qualifizierung „Zusätzliche Prüfverfahrenskompetenz für §8a BSI-Gesetz“. Er verfügt über umfangreiche Prüfungspraxis mit Unterstützung marktgängiger Prüfsoftware. Nach seiner aktiven Prüfungstätigkeit mit den Schwerpunkten Risikomanagement, IT und Rechnungswesen hat Herr Gossens Aufgaben zur Grundsatzarbeit und zum Qualitätsmanagement in der Konzernrevision einer großen und international tätigen Geschäftsbank übernommen. Herr Gossens hat seit mehreren Jahren Führungsverantwortung und ist aktuell Abteilungsleiter in der Internen Revision der Sparkasse Düsseldorf. Herr Gossens hat zahlreiche, maßgebliche Beiträge zur Internen Revision in verschiedenen Fachzeitschriften veröffentlicht sowie Vorträge und Seminare gehalten. Er ist Co-Autor des Standardwerks „Das 1x1 der Internen Revision“, das vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) herausgegeben wird.

Mathias Wendt, Dipl. Kaufmann, Dipl. Jurist, ist selbständiger Organisationsberater und systemischer Coach. Er war viele Jahre als Prüfer, Prüfungsleiter und Führungskraft in der Internen Revision im Bankenbereich tätig. Im Rahmen seiner langjährigen Tätigkeit für die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat er u.a. zahlreiche Unternehmen bei der Weiterentwicklung ihres Internen Revisionsystems beraten. Mathias Wendt ist beim Deutschen Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) als Prüfer für Interne Revisionsysteme akkreditiert. Er hat zahlreiche Fachartikel zum Themenfeld Corporate Governance sowie zur Internen Revision verfasst. Sein aktueller Beratungsschwerpunkt liegt in der Begleitung von Organisationen bei der kulturorientierten Implementierung und Weiterentwicklung ihrer Governance Organisation. Mathias Wendt ist Co-Autor des im Jahre 2018 erschienenen Buches „Interne Revision für Aufsichtsräte. Grundlagen, Führungsaufgaben, Wirksamkeit“.

WWW.BOECKLER.DE