

Positionspapier

Zur erweiterten Rolle der Internen Revision im
Rahmen des Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetzes
(FISG)



Autoren im Rahmen einer DIIR-Projektgruppe

- **Andrea Bracht, CFSA CRMA**
Bereichsvorstand Group Audit
Commerzbank AG

Mitglied des Vorstands des DIIR
- **Thomas Berger**
Director Group Audit
TUI AG

Mitglied des Vorstands des DIIR
- **Dorothea Mertmann, CIA CCSA CISA**
Geschäftsführung
DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
- **Andreas Neuburger**
Leiter Konzernrevision
Wüstenrot & Württembergische AG

Mitglied des Vorstands des DIIR
- **Bernd Schartmann, CIA CRMA**
Executive Vice President
Head of Corporate Audit & Security
Deutsche Post DHL

Sprecher des Vorstands des DIIR

Inhalt

1

Einleitung und Hintergründe
zum FISG

7

2

Für die Revision wesentliche
Gesetzesinhalte

11

3

Direkte Informationseinholung

16

4

Lösung durch
klare Rahmenbedingungen

18

5

Zusammenfassung und Ausblick

29

a

Drei-Linien-Modell

18

b

Zur Wirksamkeitsprüfung
des RMS und des IKS

22

c

Ausgestaltung in einer
Informationsordnung

24

FISG

1 Einleitung und Hintergründe zum FISG

Am 1. Juli 2021 ist der wesentliche Teil des Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz oder kurz FISG) in Kraft getreten. Mit insgesamt 27 Artikeln wurden in einer Vielzahl von für die deutsche Wirtschaft maßgeblichen Gesetzen weitreichende Änderungen vorgenommen, mit denen das Vertrauen in den deutschen Finanzmarkt dauerhaft gestärkt werden soll.¹ Mehrere Änderungen betreffen die Aufsichtsstrukturen in den Unternehmen und stärken damit direkt und indirekt den Berufsstand der Internen Revision in Deutschland.

.....
1

Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum FISG, Seite 1

Die Funktionsfähigkeit des deutschen Finanzmarkts ist für die deutsche Wirtschaft und für den Wohlstand der Bundesrepublik Deutschland von zentraler Bedeutung. Manipulationen der Bilanzen von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen haben das Vertrauen in den deutschen Finanzmarkt erschüttert und ihm schweren Schaden zugefügt. Insbesondere der Wirecard-Skandal hat den Gesetzgeber veranlasst, weitreichende Maßnahmen zu beschließen.² Mehrere Änderungen betreffen die Aufsichtsstrukturen in den Unternehmen und stärken damit direkt und indirekt den Berufsstand der Internen Revision in Deutschland.

Durch konkretere gesetzliche Pflichten zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems (IKS) sowie eines entsprechenden Risikomanagementsystems (RMS) für börsennotierte Aktiengesellschaften und die nun verpflichtende Einrichtung eines Prüfungsausschusses in Aufsichtsräten von Unternehmen öffentlichen Interesses sollen die unternehmensinternen Kontrollsysteme weiter gestärkt und vor allem auch die Verantwortungsstrukturen verbessert werden. Damit soll der Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung von Unternehmen, die Corporate Governance, deutlich gestärkt werden.³

Die Interne Revision ist seit vielen Jahren nicht mehr nur reines Überwachungsinstrument des Vorstandes, sondern etablierter Governance-Partner aller beteiligten Stakeholder, insbesondere auch des Aufsichtsrates, innerhalb klar festgelegter und anerkannter Rahmenbedingungen. Die Rolle und die Bedeutung der Internen Revision werden mit dem FISG weiter gestärkt und gefestigt. Die Erweiterung der Governance-Pflichten geht einher mit einem erhöhtem Prüfbedarf für die Interne Revision. Darüber hinaus stellt die Modifizierung des § 107 AktG für viele Unternehmen eine weitreichende direkte Änderung dar. Mit dem neuen Absatz 4 des § 107 AktG wird erstmals dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses die gesetzlich verankerte Möglichkeit eingeräumt, direkt auf den Leiter der Internen Revision zuzugehen und Auskünfte einzuholen.

.....
2

So wird unter anderem das bisher zweistufige, auf freiwillige Mitwirkung der geprüften Unternehmen ausgerichtete Bilanzkontrollverfahren grundlegend zugunsten eines stärker staatlich-hoheitlichen geprägten Bilanzkontrollverfahrens reformiert.

.....
3

Vgl. Gesetzesbegründung zum FISG, Teil A. I.

Das FISG wird in den Unternehmen viele Fragen aufwerfen, wie die Änderungen konkret im jeweiligen Umfeld umgesetzt werden sollen. Mit diesem Positionspapier möchte das DIIR seinen Beitrag zu einer erfolgreichen, revisionsbezogenen Implementierung des FISG leisten. Das Positionspapier ist als eine Handreichung insbesondere für Aufsichts-/Verwaltungsräte, Vorstände und Leiter von Internen Revisionsbereichen angelegt, indem Empfehlungen zur individuellen Ausgestaltung in den Unternehmen gegeben werden.

Hierzu befinden sich in Kapitel 4 beispielhafte Lösungsansätze zum Zusammenspiel der Stakeholder bis hin zu einer Liste von Kriterien, die als Grundlage für eine „Informationsordnung“ zwischen Aufsichts-/Verwaltungsrat, Vorstand/Geschäftsführung und Interner Revision gedacht sind.



2 Für die Revision wesentliche Gesetzesinhalte

Mit dem FISG werden weitreichende Änderungen, im Wesentlichen Verschärfungen, vorgenommen.

Betroffen davon sind mehrere, für den Finanzmarkt und dessen Beaufsichtigung besonders relevante Gesetze, u. a. das Wertpapierhandelsgesetz, das Finanzdienstleistungsaufsichtsgesetz, das Handelsgesetzbuch oder das Aktiengesetz.⁴

Während alle angesprochenen Gesetze einen mehr oder weniger engen Bezug zur Tätigkeit der Internen Revision aufweisen, sind die folgenden Änderungen des Aktiengesetzes von besonderer Bedeutung, die nachfolgend in der Reihenfolge der Stärke der Auswirkungen auf die Interne Revision erläutert werden.

.....
4
Gesetzesbeschluss des Bundestages und des Bundesrates zum FISG.

§ 107 Abs. 4 AktG

Die Neufassung des § 107 (4) AktG ist aus Sicht der Internen Revision eine für viele Unternehmen weitreichende Änderung. Neben der erstmaligen gesetzlichen Verpflichtung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, einen Prüfungsausschuss zu bilden, und der Anwendung der Qualifikationsanforderungen des § 100 (5) AktG auf diesen, wird dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses das Recht eingeräumt, unmittelbar – also ohne vorherige Einbindung des Vorstands – bei den Leitern der Zentralbereiche, die für die Aufgaben zuständig sind, die den Prüfungsausschuss betreffen, Auskünfte einzuholen. Der Prüfungsausschuss hat lediglich hierüber den Vorstand unverzüglich zu unterrichten, ihn aber nicht vorher zu hören. Dies ist im dualen System des deutschen Aktiengesetzes ein Novum.

Es gibt in der Finanzdienstleistungsbranche durch Vorgaben der Regulatoren oder in anderen Branchen insbesondere bei großen und internationalen Unternehmen ähnliche, unternehmensindividuell kodifizierte Regelungen. Für die breite Masse aller Unternehmen in Deutschland ist aber bislang in allen diesbezüglichen Fragen der Vorstand der erste und meistens der alleinige Ansprechpartner für den Prüfungsausschuss.

Diese neue Regelung bedeutet für viele Revisionsleiter eine deutlich höhere Anforderung. Die damit verbundene sogenannte „Serving Two Masters“-Problematik – Vorstand als unmittelbarer Vorgesetzter und Aufsichtsrat als weiterer direkter Ansprechpartner – ist allerdings nicht grundsätzlich neu. Zum einen gibt es bereits eine Reihe von Unternehmen, die diesbezügliche Regelungen faktisch und mit überwiegend guter Erfahrung eingeführt haben. Zum anderen bietet das FISG für alle übrigen Unternehmen einen Anstoß, das Einholen von Auskünften durch den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses näher zu regeln. In diesem Zusammenhang ist zu klären, ob mit den Änderungen für den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses die Möglichkeit der Erteilung von Prüfungsaufträgen unmittelbar an den Leiter der Internen Revision verbunden ist. Die in Kapitel 4 aufgeführte Kriterienliste zu einer Informationsordnung gibt Hinweise auf die wesentlichen Regelungsmöglichkeiten.

§ 91 Abs. 3 AktG

Gemäß dem neuen § 91 (3) AktG hat der Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft ein im Hinblick auf den Umfang der Geschäftstätigkeit und die Risikolage des Unternehmens angemessenes und wirksames IKS und RMS einzurichten. Damit geht der Gesetzgeber abermals einen Schritt weiter, als dies mit der Verpflichtung zur Einführung eines Risikofrüherkennungssystems durch das KonTraG (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich) im Jahre 1998 begonnen wurde.

Die gesetzliche Anforderung eines nicht nur theoretisch und vom Konzept her angemessenen, sondern zugleich wirksamen IKS wie auch RMS setzt neben der sorgfältigen Konzipierung und Implementierung eine regelmäßige Prüfung auf die Einhaltung und die Feststellung der Wirksamkeit voraus. Viele Unternehmen werden nun zunächst einmal bewerten müssen, ob ein den neuen Anforderungen entsprechendes IKS und RMS existiert, bzw. in welchen Bereichen Lücken bestehen, die es dann zunächst konzeptionell zu schließen gilt. Im nächsten Schritt wird zu klären sein, in welchem Maße das dann erweiterte IKS und das RMS zu prüfen sind, um die Wirksamkeit feststellen zu können.

Die Prüfung des IKS und des RMS ist seit jeher eine Kernaufgabe der Internen Revision und auch in der Definition und den Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF) explizit so vorgegeben. Der nun gesetzlich verpflichtende Nachweis der Wirksamkeit wird dazu führen, dass in die Prüfpläne der Revision häufiger und umfangreichere Prüfungen von Teilbereichen dieser Systeme aufzunehmen sind. Dies wird für viele Revisoren eine erhebliche Aufgabenerweiterung bedeuten. In der Folge ist auch eine weitere Professionalisierung und Detaillierung der IKS und RMS zu erwarten. Allen Beteiligten muss klar sein, dass dies auch mehr Ressourcen- und mehr Budgetbedarf für die Interne Revision nach sich ziehen wird, sofern man mit der Aufgabenerweiterung und den gestiegenen Anforderungen Schritt halten möchte.

§ 100 Abs. 5 AktG

Die Änderung betrifft die Zusammensetzung des Aufsichtsrates. Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen künftig neben einem Mitglied mit Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung auch mindestens ein weiteres Mitglied über Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung verfügen. Diese Änderung steht in Verbindung mit der Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung, die in Zukunft auch zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehört.

Ein erfahrener Revisor wird regelmäßig die gesetzlich geforderte Expertise und somit die Befähigung als Mitglied im Aufsichtsrat aufweisen. Die Durchführung risikoorientierter Prüfungen, die Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen IKS oder die Prüfung des RMS gehören seit jeher zu den Aufgaben und Kernkompetenzen der Internen Revision. Nicht selten wird dieses Wissen in der Person des betreffenden Revisors durch zusätzliche Kenntnisse aus einschlägiger vorheriger Tätigkeit komplementiert sein.

Die Beurteilung der Qualität des Abschlussprüfers ist in anderen Ländern schon länger Aufgabe eines Boards. Sie ist in Deutschland zunächst durch die Novelle des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) im Jahr 2019 und nun durch das FISG explizit in den Aufgabenkanon des Prüfungsausschusses aufgenommen worden. Bei der Erfüllung dieser Aufgabe kann er sich durch die Interne Revision unterstützen lassen, indem bspw. eine Befragung der Abschlussersteller und ggf. des -prüfers über den Ablauf in Auftrag gegeben wird.



3 Direkte Informationseinholung

Was bedeutet die Möglichkeit der direkten Informationseinholung für die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat?

Zusammenwirken von Vorstand, Aufsichtsrat und Interner Revision

Zur Überwachung der Angemessenheit und Funktionsfähigkeit der Governancefunktionen IKS und RMS (einschl. des Compliance Managementsystems) bedient sich der Vorstand der Internen Revision. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der nunmehr gesetzlich vorgeschriebenen Einrichtung dieser Systeme für börsennotierte Gesellschaften und der damit einhergehenden hohen Haftungsrisiken für den Vorstand.

Es ist gängige Praxis, die Interne Revision fachlich und disziplinarisch direkt an den Vorstand anzubinden. Der Vorstand hat damit Weisungsbefugnis gegenüber der Internen Revision. Hierdurch darf jedoch die grundsätzliche Unabhängigkeit der Internen Revision bezüglich der Durchführung von als erforderlich erachteten Prüfungen sowie der Wertung und Berichterstattung festgestellter Sachverhalte nicht verletzt werden. Die direkte und unbeeinflusste Berichterstattung dient dem Vorstand als entscheidende Informationsbasis.

Ein direkter Zugriff auf die Interne Revision durch den Aufsichtsrat bzw. dessen Prüfungsausschuss war im dualen System des deutschen Aktiengesetzes grundsätzlich nicht vorgesehen.

Grundsätzliches Spannungsverhältnis

Grundsätzlich regelt das Aktiengesetz, dass das Informationsbedürfnis des Aufsichtsrates durch Berichte des Vorstandes zu befriedigen ist. Mitunter wird der Vorstand aus Praktikabilitätsgründen entsprechende Führungskräfte für die Berichterstattung an den Aufsichtsrat oder dessen Gremien hinzuziehen. Eine direkte Informationsversorgung des Aufsichtsrats durch diese Führungskräfte ist dagegen nicht vorgesehen. Im Falle der Internen Revision besteht für den Aufsichtsrat das Bedürfnis, für seine Aufsichtstätigkeiten auf deren neutrale Berichterstattung zuzugreifen. Hier kann durch eine ungleiche Interessenlage bei Aufsichtsrat (wirksame Governancesysteme) und Vorstand (Erfüllung der Unternehmensziele) eine unterschiedliche Risikobereitschaft bestehen, die zu verschiedenen

Bewertungen von Revisionsergebnissen führt. Dieses Spannungsverhältnis wird häufig unter dem Begriff „Serving Two Masters“ zusammengefasst.

Erweiterung durch die Neuregelung

Das FISG sieht vor, dass der Prüfungsausschussvorsitzende im Rahmen seiner Aufgaben bei den jeweiligen Leitern der ersten Führungsebene unter dem Vorstand, die für die Kontroll- und Überwachungsaufgaben in der Gesellschaft zuständig sind (bspw. Leiter der Internen Revision), unmittelbar Auskünfte einholen kann. Holt er solche Auskünfte ein, so ist der Vorstand hiervon unverzüglich zu unterrichten. Mit dieser neuen Regelung, die sich ausdrücklich auf Gesellschaften mit verpflichtendem Prüfungsausschuss beschränkt, soll indes keine Abkehr von der Entscheidung des Aktiengesetzes verbunden sein, dass der Vorstand grundsätzlich der primäre Adressat für ein Auskunftsverlangen des Aufsichtsrats ist. Deshalb ist es weiterhin vorrangig dem Vorstand vorbehalten, die Informationsversorgung des Aufsichtsrates sicherzustellen – was nach wie vor zu einer Informationsasymmetrie zwischen Vorstand und Aufsichtsrat führen könnte.

Von einer Auskunftseinholung beim Leiter der Internen Revision kann sich der Vorsitzende des Prüfungsausschusses versprechen, dass dieser eine raschere, detailliertere und/oder „ungefiltertere“ Auskunft geben wird, als das bei dem Auskunftersuchen über den Vorstand der Fall wäre. Hierdurch kann es zu einer Informationsasymmetrie zu Lasten des Vorstandes kommen, soweit dieser nicht die Inhalte der Auskunft kennt.

Außerdem besteht die Möglichkeit, dass eine kritische Auskunft vorher nicht mit ihm abgestimmt ist. Bei einer mündlichen Auskunftseinholung und unmittelbaren Beantwortung wird es sich eher um die unkritische Klärung von Verständnisfragen handeln, die lediglich der Arbeitsvereinfachung in der Verwaltung dient und einen formalistischen Umweg über den Vorstand vermeidet. Sofern das Auskunftsverlangen tiefergehende Fragen betrifft oder eine Bewertung erfordert, wird die Auskunftserteilung im Regelfall nicht (nur) mündlich, sondern (auch) schriftlich erfolgen. Dies wird dem Leiter der Internen Revision regelmäßig die Möglichkeit einräumen, den Vorstand vorher zu informieren. Er wird dabei sachverhaltsbezogen abwägen, ob er den Vorstand lediglich über das Auskunftsverlangen unterrichtet, ihm die schriftliche Information zur Verfügung stellt oder aber diese vorher mit ihm abstimmt.

Bewertung der Neuregelung

Die Bedeutung und Rolle des Leiters der Internen Revision werden durch das unmittelbare Informationszugriffsrecht des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses gestärkt. Das Spannungsverhältnis wird durch das FISG aber nicht aufgelöst oder verschärft, sondern mag durch eine direkte Ansprache zur Auskunftserteilung lediglich deutlicher und ggf. häufiger zu Tage treten. Eine Auflösung dieses Spannungsverhältnisses gelingt nur durch klare Rahmenbedingungen zwischen den Akteuren, eine hohe Transparenz und das allseitige Verständnis, bestmöglich zum Wohle des Unternehmens zu handeln.

4 Lösung durch klare Rahmenbedingungen

a Drei-Linien-Modell

Die durch das FISG vollzogenen Änderungen im Aktiengesetz – insbesondere die dargestellten Änderungen zu § 107 (4) – sind letztlich Angleichungen an das im angelsächsisch geprägten Rechtsraum seit jeher geltende so genannte „monistische System“ mit einem „Board“ und einem „Finance & Audit Committee“ vergleichbar dem Prüfungsausschuss als Teil des „Boards“.

Mit der Rolle der Internen Revision innerhalb des monistischen Systems hat sich der internationale Berufstand der Internen Revision seit jeher beschäftigt. Das Institute of Internal Auditors (IIA) ist die weltweit anerkannte Vertretung des Berufsstandes der Internen Revision und Herausgeber verbindlicher Standards, von Leitlinien und Zertifizierungen. Das im Juli 2020 vom IIA veröffentlichte Drei-Linien-Modell stellt die wichtigsten Grundlagen einer wirksamen Corporate Governance dar.⁵ Wir empfehlen bei Diskussionen über die Ausgestaltung der Rolle der Internen Revision auf dieses Drei-Linien-Modell zurückzugreifen. Es veranschaulicht insbesondere, dass die Einrichtung einer als Funktion der dritten Linie bezeichneten unabhängigen Revisionsfunktion unverzichtbarer Bestandteil einer guten Governance ist.⁶

Dabei bedeutet Unabhängigkeit nicht Isolation. Im Gegenteil: Erst bei einer starken Kooperation, Koordination und Kommunikation mit (operativen) Funktionen der ersten Linie und den (risiküberwachenden) Funktionen der zweiten Linie ergibt sich der optimale Mehrwert der Internen Revision (vgl. dazu Abbildung 1).

.....
5

Vgl. IIA: „Das Drei-Linien-Modell des IIA“, 2020

.....
6

Vgl. dazu Euerlich: „Das neue Three Lines Model – Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu den Three Lines of Defense“, in: ZIR: 05.20

Das IIA Drei-Linien-Modell

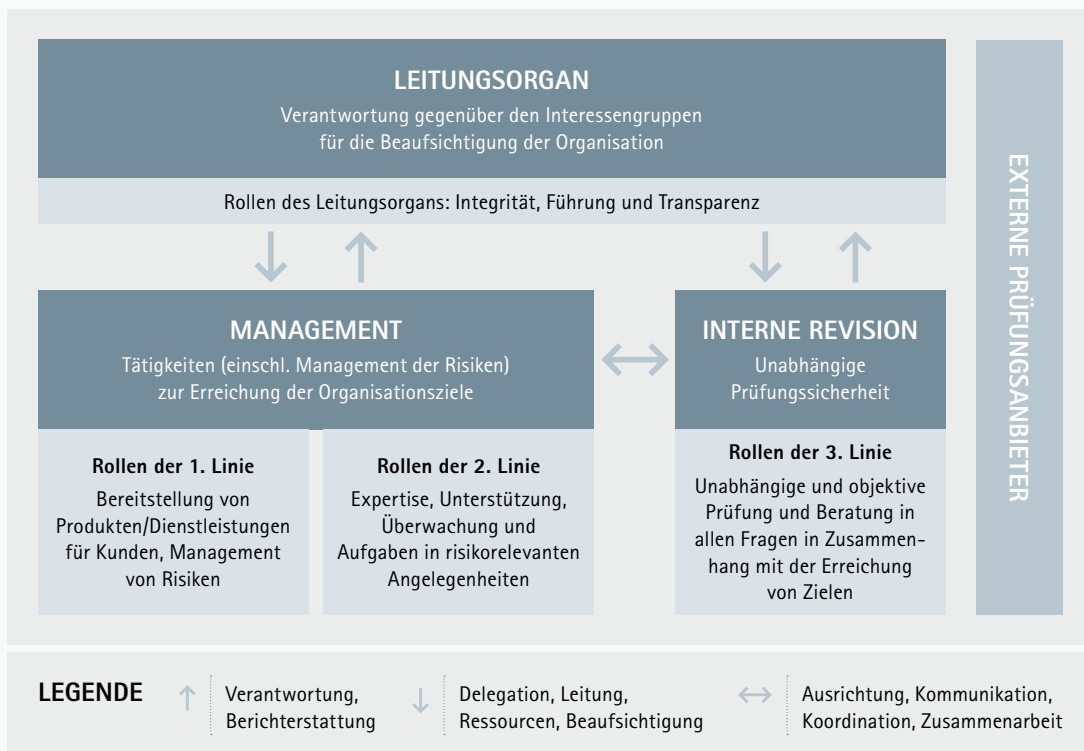


Abbildung 1: Das Drei-Linien-Modell des IIA

Die Unabhängigkeit der Internen Revision ist unter anderem daran erkennbar, dass sie

- eine unmittelbare Berichtslinie zur Geschäftsleitung und zum Überwachungsorgan hat,
- bezüglich ihrer Prüfungsergebnisse und Empfehlungen keinen Weisungen unterworfen ist und
- ihre Aktivitäten auf Basis einer aus Strategie und Zielen der Organisation abgeleiteten unabhängigen Bewertung von Risiken auswählt.⁷

Das Drei-Linien-Modell bietet eine starke Grundlage für die Sicherstellung eines angemessenen Umgangs mit Risiken und der organisatorischen Widerstandsfähigkeit und hat sich in weiten Kreisen der Wirtschaft als Erklärungsmodell für gute Governance bewährt.

.....
7

Vgl. Erläuterungen zur Unabhängigkeit der Internen Revision in den Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, Standards 1100 ff.

Im Folgenden empfehlen wir verschiedene Stellhebel zur Zusammenarbeit.

Geschäftsleitung, Überwachungsorgan und Interne Revision sollten idealerweise gemeinsam die aufgeführten Maßnahmen diskutieren.

Mögliche Einflussfaktoren für die Ausrichtung der Stellhebel sind

- der gewünschte Grad der Zusammenarbeit zwischen Geschäftsleitung und Überwachungsorgan,
- die Professionalität und Ressourcenausstattung der Internen Revision,
- der Umfang, die Ziele und die Risikoorientierung der Revisionstätigkeit und
- der durch aktuelle Risiken (z. B. Marktrisiken, politische Risiken, Megatrends wie Digitalisierung oder Klimawandel, öffentliche Wahrnehmung) ausgelöste Veränderungsdruck innerhalb der Organisation.

Weitere Details zur Ausgestaltung hierzu sollten in einer Informationsordnung vereinbart werden.

b Zur Wirksamkeitsprüfung des RMS und des IKS

Die Prüfung der Funktionsfähigkeit des RMS und des IKS durch die Interne Revision ist etabliert und gehört zu deren Kernaufgaben und -kompetenzen. Unser Berufsstand hat international und auch national zu diesen beiden wichtigen Prüfgebieten mehrfach Stellung genommen.

RMS

Die Prüfung der Wirksamkeit des RMS ist international durch die beruflichen Standards der Revision „International Professional Practices Framework“ (IPPF) geregelt. So hat die Interne Revision die Funktionsfähigkeit der Risikomanagementprozesse zu beurteilen und zu deren Verbesserung beizutragen. Diese internationale Regelung wird in Deutschland insbesondere durch den DIIR

Revisionsstandard Nr. 2 „Prüfung des Risikomanagementsystems durch die Interne Revision“, der als Leitlinie und Vorgehensmodell dient, konkretisiert. Für den Revisor stellt der Standard das Fundament seiner verlässlichen Prüfung dar. Dem Berichtsempfänger bietet er eine hinreichende Basis, dass die Prüfung professionell nach „Best Practice“-Kriterien durchgeführt wurde.

IKS

Auch auf die Prüfung des IKS wird in dem IPPF Bezug genommen. So muss die Interne Revision die Organisation bei der Aufrechterhaltung wirksamer Kontrollen unterstützen, indem sie deren Effektivität und Effizienz bewertet sowie kontinuierliche Verbesserungen fördert.

Die Interne Revision nimmt in ihren Berichten an den Prüfungsausschuss sowohl hinsichtlich der Angemessenheit als auch der Wirksamkeit des IKS Stellung. Allerdings war in der Vergangenheit die Aussage möglicherweise insoweit begrenzt, als dass sich diese auf die durchgeführten Prüfungen bezogen und nicht automatisch eine Gesamtaussage zum IKS enthalten hat.

Gerade die Interne Revision kann eine umfassendere Prüfung durchführen. Beispielsweise können über einen definierten Turnus verteilt alle wesentlichen Elemente hinsichtlich Angemessenheit und Wirksamkeit geprüft und/oder ähnlich den sonstigen Prüfungen über eine hinreichende jährliche Stichprobe eine Gesamtaussage ermöglicht werden. Dabei kann und wird sich die Revision auch auf Erkenntnisse stützen, die anderen Stellen im Unternehmen – insbesondere auch der in der zweiten Linie – vorliegen. Diese Vorgehensweise kann mit einer „Negativ-Assurance“ verknüpft werden, wonach keine Hinweise auf fehlende Wirksamkeit vorliegen.

In Summe und aufgrund der detaillierten Unternehmenskenntnis kann so die Interne Revision zu einer umfassenden Gesamtaussage zur Wirksamkeit des IKS gelangen.

c Ausgestaltung in einer Informationsordnung

Zur Umsetzung der neuen Vorgaben sind entsprechende Regelungen in der Geschäftsordnung der Internen Revision oder einer eigenen Informationsordnung⁸ sinnvoll. Vorrangig sollten dabei Regelungen zur Umsetzung der neuen Vorgaben des § 107 Abs. 4 AktG getroffen werden.

Um auch den Aufsichtsrat in seinen Überwachungspflichten zu unterstützen und so Informationsbedürfnisse von Beginn an zu bedienen, sollten diese Regelungen bereits die Berichterstattung der Revision gegenüber dem Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats einschließlich der eventuellen Teilnahme des Leiters der Internen Revision an den Sitzungen, ergänzende informelle Austausche sowie das neue direkte Auskunftsrecht umfassen.

Aufsichtsrat, Geschäftsleitung und der Leiter der Internen Revision sollten sich zu den weiteren Punkten verständigen, insbesondere zu den Zuständigkeiten in Bezug auf die Prüfung der Wirksamkeit des RMS nach § 91 Abs. 3 AktG. Nachfolgend sind Ansatzpunkte genannt, mit denen die Positionierung der Internen Revision als wirksames und effizientes Überwachungsinstrument gleichermaßen für Vorstand und Aufsichtsrat gestärkt werden kann. Die Interne Revision kann im Unternehmen hierdurch eine deutliche Aufwertung erfahren. Es liegt auf der Hand, dass sich daraus erneut Auswirkungen auf die Regelungen zu den Kommunikationswegen und der Geschäftsordnung/ Audit Charter ergeben können.

8

Zur Informationsordnung vgl. auch: Positionspapier des DIIR: „Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat“, 2014

Konkrete Ausgestaltung des Informationsrechts

Es sollte unternehmensintern festgelegt werden,

- wer konkret (ob z. B. nur entsprechend der gesetzlichen Regelungen der Prüfungsausschussvorsitzende oder darüber hinaus weitere Prüfungsausschussmitglieder oder auch der Aufsichtsratsvorsitzende) ein Auskunftsrecht hat,
- in welcher Form (schriftlich/mündlich) dieses genutzt werden kann,
- in welcher Form die Revisionsleitung diese Auskünfte gibt und
- welche Abstimmungs- und Informationsmodalitäten (sowohl gegenüber dem Vorstand als auch gegenüber anderen Prüfungsausschuss- und Aufsichtsratsmitgliedern) beachtet werden sollen.

Berichterstattungsturnus, Umfang und Inhalt einer eventuellen Regelberichterstattung

Es sollte abgewogen werden, ob vorhandene Berichte an den Vorstand parallel für den Aufsichtsrat genutzt werden sollen und damit eine laufende Berichterstattung implementiert wird. Alternativ kann eine regelmäßige Berichterstattung, z. B. im Rahmen aller oder bestimmter Sitzungen oder eventueller Quartalsberichte und damit verdichtet auf die wesentlichen Informationen, erfolgen. Dazu sind Turnus, Umfang und Inhalt dieser Berichterstattung zu regeln. Eine Verdichtung trägt dem übergeordneten Überwachungsauftrag des Aufsichtsrats Rechnung und kann ergänzend die Möglichkeit bieten, aktuelle Informationen, z. B. zur erfolgten Mangelbehebung, mitzuliefern.

Berichte zum Revisionssystem

Da der Aufsichtsrat sich unter anderem von der Wirksamkeit des Revisionssystems zu überzeugen hat, liegt es nahe, dieses System sowie dessen Änderungen regelmäßig gegenüber dem Prüfungsausschuss darzustellen. Dazu gehört insbesondere auch das verwendete Schema zur Mängelklassifizierung, zumal dieses häufig auch Maßstab für die Weiterleitung von Prüfungsergebnissen sein wird.

Berichte zum Qualitätsmanagement

Informationen über die Qualität der Wahrnehmung der Revisionsfunktion können dem Prüfungsausschuss mittels Berichten über Inhalte und Ergebnisse des Qualitätsmanagementsystems der Internen Revision (z. B. Quality Self Assessments und externe Quality Assessments auf Basis des DIIR Revisionsstandard Nr. 3) oder über die Ergebnisse aus Prüfungen Externer bezüglich der Internen Revision (z. B. Aufsichtsbehörden und Abschlussprüfer) zur Verfügung gestellt werden.

Verteilung des Jahresberichts der Internen Revision an den Prüfungsausschuss

Für den Aufsichtsrat ist es für die Überwachung der Wirksamkeit des internen Revisionssystems von grundlegender Bedeutung, einen Einblick in die generelle Aufstellung und Ausrichtung der Internen Revision zu bekommen. Dies kann mittels der Informationen über die Geschäftsordnung der Internen Revision und deren wesentliche Änderungen, den Wechsel in der Position des Leiters der Internen Revision, wesentliche aufbauorganisatorische sowie sonstige personelle Veränderungen innerhalb der Internen Revision, die Personalausstattung, das Personal- und Sachkostenbudget, das Vergütungssystem (Angemessenheit und Vermeidung von Interessenkonflikten) sowie den Qualifizierungsstand der Revisoren erfolgen. Diese Themen sollten im Jahresbericht der Internen Revision behandelt und dieser dem Prüfungsausschuss zur Verfügung gestellt werden. Außerdem sind Informationen über die Revisionsaktivitäten und deren Ergebnisse relevant. Hierzu können im Jahresbericht der Internen Revision Informationen über die Jahresplanung der Internen Revision sowie deren wesentliche nachträgliche Anpassungen, wesentliche Prüfungsergebnisse der Internen Revision einschließlich derjenigen bei Beteiligungsgesellschaften, der Grad der Bearbeitung des Revisionsprogramms und der Stand der Bereinigung aufgezeigter wesentlicher Mängel dienen. Auch Halbjahres- und Quartalsberichte können, sofern vorhanden, dem Prüfungsausschuss zur Verfügung gestellt werden.

Teilnahme an Sitzungen des Prüfungsausschusses bzw. an Aufsichtsratssitzungen

Quartalsweise, mindestens aber halbjährlich, sollte der Leiter der Internen Revision an Sitzungen des Prüfungsausschusses teilnehmen und die Prüfungsergebnisse der Internen Revision Gegenstand der Tagesordnung sein. Neben einer verdichteten Berichterstattung über die Prüfungsaktivitäten können an dieser Stelle auch die Prüfungsplanung und das Revisionssystem direkt zwischen Aufsichtsrat, Vorstand und Revisionsleitung diskutiert werden. Die Häufigkeit einer eventuellen Teilnahme sollte festgelegt werden.

(Weitere) Formelle und informelle Gespräche

Neben den neuen gesetzlich verankerten Auskunftsrechten ist auch eine Vereinbarung zu formellen, regelmäßigen Gesprächen des Leiters der Internen Revision mit dem Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussvorsitzenden oder auch zu anlassbezogenen informellen Gesprächen zwischen dem Aufsichtsrats- oder Prüfungsausschussvorsitzenden und dem Leiter der Internen Revision sinnvoll. Zu den Rahmenbedingungen (Turnus, Anlass u. a.) sollte ein gemeinsames Verständnis zwischen Aufsichtsrat, Vorstand und Revision erreicht und niedergelegt werden.

Formale Regelung bzgl. Prüfungsaufträgen und Berichterstattung

Bereits durch das Auskunftsrecht und verstärkt durch weitere formelle und/oder informelle Gespräche kann es in der Praxis durchaus zu mehr oder weniger klar formulierten Erwartungen an künftige Prüfungen bis hin zu Prüfungsaufträgen seitens des Aufsichtsrates kommen. Gleichwohl verbleibt die disziplinarische Zuordnung der Internen Revision zum Vorstand. Wenn die Interne Revision im Auftrag des Aufsichtsrats tätig wird, muss sie vom Vorstand dazu ermächtigt werden. Dies kann durch geeignete Regelungen, etwa in der Geschäftsordnung der Internen Revision, erfolgen. Es ist festzulegen, welche Berichterstattung durch die Interne Revision an den Aufsichtsrat erfolgt, ob und wie Prüfaufträge des Aufsichtsrats erteilt werden und wie mit Feststellungen gegen den Vorstand umzugehen ist. Formelle Regelungen können damit dazu beitragen, Interessenkonflikte der Internen Revision zu entschärfen, wenn sie als Instrument des Vorstands gleichzeitig dem Prüfungsausschuss berichtet.

Dokumentation

Die Dokumentation des Informationsaustauschs mit dem Aufsichtsorgan ist unverzichtbar, da Nachvollziehbarkeit und Transparenz grundsätzlich notwendige Bestandteile guter Corporate Governance sind.



5 Zusammenfassung und Ausblick

Das FISG stärkt die Corporate Governance und formalisiert bereits bestehende, bewährte Verfahrensweisen in deutschen Unternehmen.

Aus der Vielzahl von Änderungen haben vor allem drei Änderungen des Aktienrechts eine (un)mittelbare Auswirkung auf die Interne Revision.

In **§ 107 (4) AktG** wird dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses eines Unternehmens von öffentlichem Interesse das Recht eingeräumt, unmittelbar – also ohne vorherige Einbindung des Vorstands – bei dem Leiter der Internen Revision Auskünfte einzuholen. Dieses direkte Auskunftsrecht wirkt sich auf die Revision im Spannungsverhältnis zwischen Leitungs- und Überwachungsorgan aus und erhöht die Anforderungen an sie. Die Lösung hierfür sind klare Rahmenbedingungen für die Interaktion der Organe und der Revision. Ein grundsätzliches Verständnis von Corporate Governance im Einklang mit dem Drei-Linien-Modell ist ein wesentliches Element. Dieses ist um eine Informationsordnung zu ergänzen. In ihr werden die (Informations-)Rechte zwischen Geschäftsleitungs- und Überwachungsorgan und Interner Revision verbindlich festgelegt.

Nach **§ 91 (3) AktG** hat die Geschäftsleitung in den betreffenden Gesellschaften nunmehr ein wirksames IKS und RMS einzurichten. Mit dieser Verpflichtung gehen für die Revision ein gesteigerter Prüfungsumfang und eine gesteigerte Prüfungsintensität einher.

§ 100 (5) i. V. m. § 107 (3) S. 2 AktG betrifft die Zusammensetzung des Aufsichtsrats, der bei entsprechenden Unternehmen auch jeweils mindestens ein Mitglied mit Sachverstand auf dem Gebiet der Abschlussprüfung und ein Mitglied mit Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung haben muss, insbesondere um die künftige Aufgabe der Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung zu unterstützen. Zum einen eignen sich für diese Rolle erfahrene Revisoren und zum anderen kann zur Erfüllung dieser Aufgabe auch auf Leistungen der Revision zurückgegriffen werden.

Das FISG bewirkt insgesamt gestiegene Anforderungen an das Geschäftsleitungs- und das Überwachungsorgan, die mit erhöhten Haftungsrisiken einhergehen. Die Organe werden sich daher verstärkt der Revision bedienen müssen, um diese Risiken in vertretbarem Maß halten zu können. Inhaltlich betreffen die hier fokussierten Bereiche Themen, für welche die Revision seit jeher besondere Kompetenz aufweist. Die steigenden Erwartungen an sie sind bei der Ressourcenplanung zu berücksichtigen.

Die Regeln des FISG sind unseres Erachtens geeignet zur Stärkung des Vertrauens in den deutschen Finanzmarkt und damit ein richtiger Schritt. Die erhöhten Anforderungen bedeuten gleichzeitig auch eine Aufwertung der Internen Revision. Inwiefern das Vertrauen gestärkt wird, wird die Zukunft zeigen. Die Interne Revision in Deutschland sieht sich bestens gewappnet, den neuen Anforderungen nachzukommen und ist bereit, ihren Beitrag zu leisten.







DIIR

**Deutsches Institut für
Interne Revision e.V.**

Theodor-Heuss-Allee 108
60486 Frankfurt am Main
Telefon (069) 713769-0
Fax (069) 713769-69
www.diir.de
info@diir.de

© DIIR e.V. 2021