

BOARD - aktueller Jahrgang > 2022 > BOARD 5/2022 > Öffentliche Unternehmen > Interne Revision bei Bundesunternehmen

Zeitschrift:	BOARD
Autoren:	Simone Hartmann/Andreas Kerst
Beitragstyp:	Beitrag
Ausgabe:	5/2022

Interne Revision bei Bundesunternehmen

Simone Hartmann



Dr. Simone Hartmann und

Andreas Kerst



Dr. Andreas Kerst, jeweils Bundesministerium der Finanzen, Berlin¹

Nach dem beschlossenen Konzept der Bundesregierung sollen einheitliche Standards zur Corporate Governance, wozu auch die Corporate Governance Systeme der Unternehmen (Internes Kontrollsystem, Risikomanagementsystem, Internes Revisionssystem, Compliance Management System) gehören, über den Public Corporate Governance Kodex des Bundes (PCGK), der insbesondere für die Mehrheitsbeteiligungen des Bundes gilt, gesetzt werden. Dieser ist in den Satzungen der Unternehmen festzuschreiben und gilt damit für alle Unternehmensorgane. Die Interne Revision ist Teil des Corporate Governance Systems des Bundes.

Inhalt

- I. Einführung
- II. Rolle, Funktion, Ziel und Aufgaben der Internen Revision im Unternehmen
- III. Regelungen im PCGK
- IV. Durchführung der Internen Revision
- V. Corporate-Governance-Systeme im Überblick
- VI. Besonderheit bei öffentlichen Unternehmen
- VII. Fazit

Keywords

Bundesunternehmen; Interne Revision; Three-Lines-of-Defense-Modell; PCGK Bund; Richtlinien für eine aktive Beteiligungsführung bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung

Normen

§ 53 HGrG; IDW PS 720

I. Einführung

Für Unternehmen mit Bundesbeteiligung gelten ebenso wie für reine Privatunternehmen besondere gesellschaftsrechtliche sowie rechtsformspezifische Vorgaben und Standards, welche zu beachten und umzusetzen sind. Privatrechtliche Unternehmen mit Beteiligung des Bundes sind gerade keine Dienststellen oder mittelbare Bundesverwaltung. Einheitliche Standards für diese Unternehmen können nur über den PCGK Bund eingeführt werden. Verwaltungsvorschriften können sie als privatrechtlich organisierte Kapitalgesellschaften folglich nicht binden. Vielmehr gelten für diese Unternehmen neben den gesellschafts- und ggf. aktienrechtlichen Vorgaben an die Geschäftsführung wie bei rein privaten Unternehmen die speziellen Prüfstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision (DIIR) und des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW).

II. Rolle, Funktion, Ziel und Aufgaben der Internen Revision im Unternehmen

Die Rolle der Internen Revision besteht darin, unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen zu erbringen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte für das Unternehmen zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern.² Die Interne Revision bildet insofern eine wesentliche Funktion innerhalb des Corporate-Governance-Systems ab. Sie steht zudem als sog. dritte „Verteidigungslinie“ im Three-Lines-of-Defense-Modell“. Das Three-Lines-of-Defense-Modell wurde vom Dachverband der europäischen Revisionsinstitute als Leitfaden zur Umsetzung der 8. EU-Richtlinie (sog. „Abschlussprüferrichtlinie“) entwickelt, um die unterschiedlichen Rollen zur internen Steuerung und deren

¹ Frau Dr. Hartmann und Herr Dr. Kerst geben jeweils ihre private Auffassung wieder. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

² Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017 (IPPF – International Professional Practices Framework), veröffentlicht am 10.1.2018 (Version 6.1), S. 13.

Zusammenspiel zu erklären und darzustellen. Es beschreibt die möglichen drei Verteidigungslinien in einem Unternehmen innerhalb des Corporate-Governance-Systems wie folgt:³

- erste Verteidigungslinie: Darstellung der Kontrollaktivitäten der Prozesse,
- zweite Verteidigungslinie: Überwachung der Kontrollaktivitäten (wesentliche Bestandteile des Risikomanagementsystems und des Compliance Management Systems) sowie
- dritte Verteidigungslinie: Aufbau einer unabhängigen Instanz (Interne Revision).

Ziel der Internen Revision ist es, die Angemessenheit sowie Funktionsfähigkeit der vorhandenen Kontrollsysteme sicherzustellen. Über eine Interne Revision sollte daher jedes Unternehmen mit Beteiligung des Bundes verfügen. Sofern hierfür eine eigene Fachabteilung eingerichtet wurde, ist sie als Stabsstelle unterhalb der Geschäftsleitung anzugliedern und hat direkt an die Geschäftsleitung zu berichten. Ist eine solche Fachabteilung nicht vorhanden, sind unabhängige, sachverständige externe Dienstleister mit der Durchführung der Internen Revision durch die Geschäftsleitung zu beauftragen. Diese externen Dienstleister haben ebenfalls direkt an die Geschäftsleitung zu berichten.

Die Interne Revision umfasst die nachfolgenden Aufgabenbereiche⁴

- Financial Auditing,
- Operational Auditing,
- Management Auditing sowie
- Internal Consulting.

Zum Financial Auditing gehören vergangenheitsorientierte Prüfungen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens. Hierzu gehört u.a. die Prüfung der Übereinstimmung der Rechnungslegung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Darüber hinaus wird die Einhaltung der extern (z.B. durch Gesetz) und der intern (z.B. durch den Gesellschaftsvertrag) vorgegebenen Regelungen durch die Interne Revision geprüft. Prüfungsgegenstände können dabei das betriebliche Rechnungswesen, Budgetrechnungs- und Kennzahlensysteme, die Investitionsrechnung sowie das Berichtswesen sein. Auch die Implementierung und Durchführung der Erfolgskontrolle bei Bundesunternehmen kann Prüfungsgegenstand der Internen Revision sein.

Beim Operational Auditing wird der organisatorische Bereich des Unternehmens geprüft. Hierbei konzentriert sich die Prüfung auf Prozesse und Organisationseinheiten mit dem Ziel, die Funktionsfähigkeit von Systemen in allen Unternehmensbereichen sicherzustellen und erforderlichenfalls Verbesserungen herbeizuführen. Einen solchen organisatorischen Bereich bei einem Bundesunternehmen bildet bspw. die Vergabestelle. Die Beachtung vergaberechtlicher Regelungen und damit auch die Beachtung der Korruptionsprävention gehört zur Besonderheit öffentlicher Beteiligungen und ist somit durch die Interne Revision zu prüfen.⁵

Unter dem Management Auditing wird die Beurteilung der Arbeit der Unternehmensleitung verstanden. Prüfungsgegenstand ist jedoch nicht die Geschäftsleitung, sondern vielmehr deren nachgeordnete Ebenen. Die Geschäftsleitung sollte festlegen, welche Ebenen in die Prüfung einzubeziehen sind. Inhalt des Management Auditing ist die Prüfung der unternehmerischen Zielsetzung unter Berücksichtigung des zugehörigen Führungssystems. Bei Bundesunternehmen ist hierbei u.a. zu prüfen, ob die Unternehmen im fachlichen Interesse des Bundes geführt werden und der PCGK des Bundes sowie die Richtlinien für eine aktive Beteiligungsführung bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung auch tatsächlich beachtet und umgesetzt werden.

3 Vgl. IDW PS 983 mit Stand vom 7.4.2017, Rn. 10.

4 Vgl. Boecker/Zwirner, BOARD 2021, S. 119, 120 f.

5 Vgl. Hartmann/Zwirner, BOARD 2016, S. 206, 210.

Mit Internal Consulting wird die Beratungsfunktion der Internen Revision bezeichnet. Dabei können die Beratungsaufträge entweder für die Unternehmensleitung selbst oder für andere Managementebenen bzw. Fachabteilungen durch die Interne Revision durchgeführt werden. Hierbei kommt der Internen Revision das gesamte Wissen über die Prozesse und Strukturen des Unternehmens zugute. Im Rahmen dieser Aufgabe kann sie daher bspw. bei der Implementierung der Erfolgskontrolle des jeweiligen Bundesunternehmens unterstützen.

III. Regelungen im PCGK

Die Interne Revision dient regelmäßig – aber nicht nur – der Unterstützung der Geschäftsleitung.

Nach Ziffer 6.1.6 PCGK hat sich der Prüfungsausschuss unter anderem mit dem internen Revisionsystem (IRS) zu befassen. Diese Regelung weist damit insbesondere für die Mehrheitsbeteiligungen des Bundes darauf hin, dass eine Interne Revision das Überwachungsorgan, vor allem seinen Prüfungsausschuss, unterstützen soll. Verfügt das Überwachungsorgan nicht über einen entsprechenden Prüfungsausschuss, dann hat es diese Aufgabe selbst wahrzunehmen.⁶ Die Prüfaufträge an die Interne Revision sollen sich danach insbesondere auf das Rechnungslegungs- und Finanzwesen, auf die Beachtung der für das Unternehmen bedeutsamen Vorschriften, Anweisungen und Richtlinien der Geschäftsleitung sowie auf die Wirtschaftlichkeit der laufenden Geschäfte und Maßnahmen erstrecken. Damit dient die Interne Revision nicht nur der Unterstützung der Geschäftsleitung, sondern ist gleichzeitig Sparringspartner des Aufsichtsrates. Die Interne Revision kann entweder durch eigene Mitarbeiter des Unternehmens oder durch externe Beauftragungen erfolgen. Hierfür eignen sich insbesondere erfahrene externe Auditoren oder Wirtschaftsprüfer, die auf den oben genannten Gebieten besondere Kenntnisse und Erfahrungen haben. Jedoch darf der Wirtschaftsprüfer als interner Revisor aus Gründen der Unabhängigkeit nicht mit dem gesetzlichen Abschlussprüfer des Unternehmens identisch sein (Ziffer 8.2.3 PCGK i.V.m. § 319 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b) HGB). Sofern die Interne Revision durch eigene Mitarbeiter des Unternehmens durchgeführt wird, was der Regelfall bei Bundesunternehmen ist, ist hierfür eine selbstständige und unabhängige Einrichtung im Unternehmen zu schaffen, die direkt an die Geschäftsleitung berichten kann.

IV. Durchführung der Internen Revision

Im Rahmen der risikoorientierten Prüfungsplanung werden in der Regel die Prüfungsaufträge an die Interne Revision zwischen Geschäftsleitung und Überwachungsorgan im Vorfeld abgestimmt. Nach erfolgter Prüfung sind die Geschäftsleitung sowie das Überwachungsorgan über die Feststellungen und Empfehlungen der Internen Revision zu informieren. Für die Umsetzung der Empfehlungen ist die Geschäftsführung verantwortlich. Über den Maßnahmenstand ist dem Überwachungsorgan zu berichten.

V. Corporate-Governance-Systeme im Überblick

Das Überwachungsorgan von Beteiligungsgesellschaften des Bundes hat sich mit der Wirksamkeit der nachfolgenden Corporate-Governance-Systeme zu befassen (vgl. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG; Ziffer 6.1.6 Abs. 1 Satz 2 PCGK Bund):

- Internes Kontrollsystem (IKS),
- Risikomanagementsystem (RMS),
- Internes Revisionsystem (IRS) und
- Compliance Management System (CMS).

Die Ausgestaltung der Systeme ist gesetzlich nicht abschließend definiert. Eine wichtige Orientierung bilden die Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) sowie die Revisionsstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision (DIIR) einschließlich der International Professional Practices Framework (IPPF).

⁶ Vgl. hierzu die Gesetzesbegründung zu § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG i.d.F.d. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

VI. Besonderheit bei öffentlichen Unternehmen

Bei öffentlichen Unternehmen, insbesondere bei Unternehmen mit Beteiligung des Bundes, ist eine Besonderheit zu beachten. Gemeint ist die Prüfung nach IDW PS 720 i.V.m. § 53 HGrG. Danach hat der gesetzliche Abschlussprüfer im Rahmen der Erweiterung seines Prüfungsauftrages auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen und hierüber gesondert Bericht zu erstatten. Der nach IDW PS 720 zu beachtende Fragenkatalog behandelt im Fragenkreis 6 die Thematik zur Internen Revision. Hiernach hat der Abschlussprüfer zu beurteilen,

- ob eine auf die Bedürfnisse des Unternehmens zugeschnittene Interne Revision besteht,
- wie die Interne Revision im Unternehmen angebunden ist,
- welche wesentlichen Tätigkeitsschwerpunkte im abgelaufenen Geschäftsjahr von der Internen Revision bearbeitet wurden,
- ob die Interne Revision ihre Prüfungsschwerpunkte mit dem Abschlussprüfer abgestimmt hat,
- ob bzw. welche bemerkenswerten Mängel die Interne Revision aufgedeckt hat und
- welche Konsequenzen aus der Internen Revision gezogen wurden und wie die Interne Revision die Umsetzungen ihrer Empfehlungen kontrolliert.

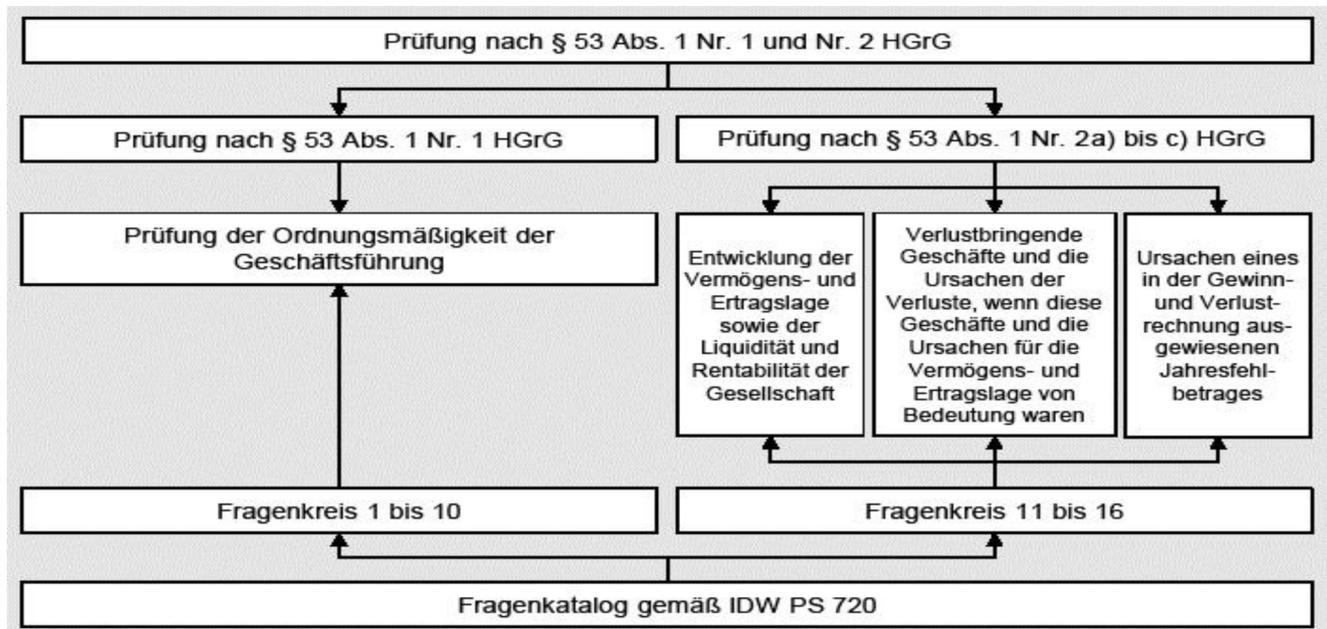


Abb. 1: Prüfung nach § 53 HGrG / IDW PS 720

Eine Gesamtbeurteilung des Systems „Interne Revision“ an sich findet nach dem Fragenkatalog jedoch nicht statt, vielmehr hat der Abschlussprüfer bestimmte Sachverhalte zur Internen Revision im Rahmen der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen sowie eine summarische Bewertung abzugeben. Eine Beurteilung des Systems „Interne Revision“ ist jedoch im Rahmen von IDW PS 983 durch den Abschlussprüfer möglich. Sofern sich hinsichtlich der Abschlussprüfung aber Anhaltspunkte ergeben haben, die gegen die Angemessenheit und Wirksamkeit des Systems „Interne Revision“ sprechen, muss der Abschlussprüfer anlassbezogen auch hierüber berichten. Im Hinblick auf die ordnungsgemäße Bildung und sachgerechte Durchführung der Entscheidungen kann es zudem notwendig sein, das interne Kontrollsystem in einem weitergehenden Umfang zu prüfen, als dies bei der Abschlussprüfung der Fall ist.⁷

⁷ Vgl. Anlage zur VV Nr. 2 zu § 68 BHO, Ziffer II, 5. Absatz am Ende.

Der gesetzliche Abschlussprüfer darf zwar nicht gleichzeitig interner Revisor des Unternehmens sein, dennoch kann auch der gesetzliche Abschlussprüfer – wie jeder andere Wirtschaftsprüfer – die Prüfung des Internen Revisionssystems nach IDW PS 983 vornehmen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der Internen Revision nicht nur der Fragenkreis 6, sondern auch der Fragenkreis 9 (Vergaberecht) relevant ist (siehe hierzu Kapitel II, Aufgaben des Operational Auditing). Zur Einordnung der Fragenkreise 6 und 9 in die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung siehe die vorstehende Abbildung.

VII. Fazit

Gemäß PCGK Bund ist die Interne Revision Teil einer guten Corporate Governance bei den Bundesunternehmen. Die Interne Revision kann entweder als eigene Fachabteilung/Stabsstelle im Unternehmen eingesetzt oder extern an einen sachverständigen unabhängigen Dritten (z.B. Wirtschaftsprüfer) vergeben werden. Sofern diese Aufgabe an einen Wirtschaftsprüfer vergeben wird, ist darauf zu achten, dass dieser aufgrund der Einhaltung von Regelungen zur Unabhängigkeit nicht mit dem Abschlussprüfer identisch sein darf (Ziffer 8.2.3 PCGK Bund i.V.m. § 319 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b) HGB). Die Interne Revision dient nicht nur der Unterstützung der Geschäftsleitung, sondern ist gleichzeitig auch „Sparringspartner“ des Überwachungsorgans. Dieses hat sich mit dem internen Revisionssystem zu befassen. Sofern ein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, fällt diese Aufgabe dem Prüfungsausschuss zu. Über sein Ergebnis hat der Prüfungsausschuss dem Plenum gegenüber Bericht zu erstatten. Die Systemprüfung nach IDW PS 983 ist als Ergänzung im Rahmen der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach IDW PS 720 i.V.m. § 53 HGrG anzusehen. Sie kann diese keinesfalls ersetzen, da im Rahmen der Abschlussprüfung mit der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung eigene Ziele verfolgt werden. Letztendlich hat sich das Überwachungsorgan bzw. bei Vorhandensein eines Prüfungsausschusses dieser regelmäßig mit der Wirksamkeit der Corporate-Governance-Systeme zu befassen (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG; Ziffer 6.1.6 Abs. 1 Satz 2 PCGK Bund). Der Bericht des Abschlussprüfers dient ihm hierfür als Grundlage.