

Leitsätze 09 Verwaltungsintegrität

09/08 – Interne Revision bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung sicherstellen

Leitsätze

- (1) Die Sorgfaltspflichten der Geschäftsleitung verlangen die Einrichtung einer Internen Revision. Für Unternehmen mit Bundesbeteiligung setzen der Public Corporate Governance Kodex des Bundes (PCGK) und die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach dem Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) eine Interne Revision voraus.**
- (2) Die Unabhängigkeit der Internen Revision ist sicherzustellen.**
- (3) Der Aufsichtsrat hat die Wirksamkeit der Internen Revision zu überwachen. Die Interne Revision soll ihm mindestens jährlich im Rahmen einer Gremiensitzung Bericht erstatten. Eine gute Informationslage des Aufsichtsrats hinsichtlich der Internen Revision stärkt die Beteiligungsführung durch die zuständigen Bundesministerien.**
- (4) Mit den Revisionsleistungen können externe Dienstleister beauftragt werden. Der gesetzlich beauftragte Abschlussprüfer darf nicht als Interner Revisor tätig werden.**

Hintergründe

Der Bundesrechnungshof hat bei Prüfungen der Betätigung des Bundes nach § 92 BHO und der Haushalts- und Wirtschaftsführung bei Unternehmen in privater Rechtsform mit Bundesbeteiligung festgestellt, dass eine Interne Revision entweder nicht vorhanden war oder Mängel bei der Ausgestaltung der Arbeitsabläufe bzw. der Organisation bestanden.

(1) § 91 Absatz 2 Aktiengesetz (AktG) verpflichtet den Vorstand einer Aktiengesellschaft zur Überwachung bestandsgefährdender Risiken. Gemäß § 1 Absatz 1 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (StaRUG) gilt diese Regelung seit dem Jahr 2021 analog für die Geschäftsleitungen aller Kapitalgesellschaften. Auch wenn hieraus für die Geschäftsleitung keine unmittelbare Rechtspflicht zur Einrichtung einer Internen Revision folgt, werden ihre Organisations- und Sorgfaltspflichten (im Sinne der §§ 76, 93 AktG)

präzisiert. Im Rahmen ihrer unternehmerischen Leitungsaufgaben entscheidet die Geschäftsleitung unter Abwägung ihrer Sorgfaltspflichten und der Risikoanfälligkeit der Geschäftstätigkeit über die Einrichtung und die Ausgestaltung der Internen Revision.

Wenn unternehmerische Entscheidungen zu einem Schaden für das Unternehmen führen, ist bei der Haftungsprüfung die *Business Judgement Rule* (gemäß § 93 Absatz 1 AktG) zu beachten. Danach verletzt die Geschäftsleitung ihre Sorgfaltspflichten nicht, wenn sie bei unternehmerischen Entscheidungen annehmen durfte, auf Grundlage angemessener Information im Unternehmenswohl zu handeln. Dazu muss sie aber eine hinreichende Informationslage hinsichtlich aller unternehmensinternen Prozesse und Kontrollen zur Erreichung der Unternehmensziele sicherstellen. Die Anforderungen an eine sorgfaltsbewusst handelnde Geschäftsleitung setzen zur Haftungsvermeidung damit faktisch immer eine Interne Revision voraus.

Privatrechtliche Unternehmen mit Bundesbeteiligung stehen besonders im Fokus der Öffentlichkeit. Sie tragen eine besondere Verantwortung, den Grundsätzen und Prinzipien guter Corporate Governance zu entsprechen. Auch der PCGK erachtet die Interne Revision als Voraussetzung für eine gute und sorgfaltsbewusste Unternehmensführung. Nummer 5.1.3 PCGK regelt, dass die Geschäftsleitung für angemessene und wirksame Kontrollsysteme zu sorgen hat. Sie sollen abhängig von Art, Umfang, Komplexität und Risikogehalt der Geschäftstätigkeit und gemäß anerkannten unternehmensspezifischen Standards ausgestaltet sein. Die Regelung benennt die Interne Revision explizit. Darüber hinaus ist bei Bundesunternehmen für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 HGrG der Prüfungsstand PS 720 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) anzuwenden. Darin hat der Abschlussprüfer im Fragenkreis 6 über Themen der Internen Revision zu berichten.

Folglich ist die Interne Revision bei Unternehmen mit Bundesbeteiligung eine explizite Voraussetzung für eine gute und verantwortungsvolle Unternehmensführung.

(2) Die Interne Revision ist ein wesentlicher Bestandteil des Überwachungssystems im Unternehmen. Typischerweise umfasst dieses zudem das Compliance Management, das Risikomanagement und das interne Kontrollsystem. Die Abgrenzung und das Zusammenwirken dieser Funktionen sind jedoch im Gesetz und in der Literatur nicht eindeutig umrissen. Das *Institute of Internal Auditors* (IIA) veranschaulicht mit dem *Drei-Linien-Modell* ein funktionsfähiges Überwachungssystem.¹ Die Interne Revision bildet darin die dritte Linie. Ihre Unabhängigkeit ist

¹ Das IIA hat mit dem *Drei-Linien-Modell* sein bisheriges *Three Lines of Defense-Model* ersetzt.

als besonderer Grundsatz hervorgehoben. Sie berichtet direkt an die Geschäftsleitung und den Aufsichtsrat und soll objektive Prüfungssicherheit und Beratung hinsichtlich der Compliance-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse liefern. Die Interne Revision muss insbesondere vom Einfluss des operativen Managements unabhängig sein, dessen Verantwortlichkeiten für die Erreichung der Unternehmensziele in der ersten und zweiten Linie des Modells zusammengefasst sind. Die *Global Internal Audit Standards* (GIAS) des IIA legen die weltweiten Berufsstandards für die Interne Revision fest. Auch die GIAS verankern die Unabhängigkeit der Internen Revision als Grundprinzip. Sie verlangen eine organisatorische Ansiedelung im Unternehmen, die das Erbringen der Revisionsleistungen ohne Einflussnahme des Managements sicherstellt (Standard 7.1). Dahingehend sieht auch Nummer 5.1.3 PCGK vor, die Interne Revision als unabhängige Stelle zu unterhalten, wenn die Bundesbeteiligung dem PCGK unterliegt.

(3) Gemäß § 111 Absatz 1 AktG und § 52 Absatz 1 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) überwacht der Aufsichtsrat von Kapitalgesellschaften die Geschäftsleitung. Nach § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG und § 52 Absatz 1 GmbHG befasst sich der Aufsichtsrat mit der Überwachung der Wirksamkeit der Internen Revision, was wiederum eine Interne Revision voraussetzt. Er kann dazu insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen. Allerdings bleiben Einrichtung und Ausgestaltung der Internen Revision die unternehmerische Ermessensentscheidung der Geschäftsleitung. § 107 Absatz 3 Satz 2 AktG konkretisiert die allgemeinen Aufgaben des Aufsichtsrats. Ist keine Interne Revision vorhanden, muss der Aufsichtsrat demnach nur prüfen, ob die Geschäftsleitung damit ihren Organisations- und Sorgfaltspflichten angemessen nachkommt. Nummer 6.1.6 PCGK spiegelt diese Gesetzeslage wider.

Die Interne Revision dient dem Aufsichtsrat als Gesprächspartner hinsichtlich seiner Überwachungspflicht in Bezug auf die Geschäftsleitung und die von ihr verantworteten Prozesse zur Erreichung der Unternehmensziele. Sie hat dem Aufsichtsrat aber auch regelmäßig Bericht zu erstatten. Standard 8.1 der GIAS verlangt, dass die Revisionsleitung an das Überwachungsorgan berichtet. Sie stellt zur Erfüllung der Überwachungspflichten erforderliche Informationen zur Verfügung. Die formelle Kommunikation findet im Rahmen von Gremiensitzungen statt. Nach dem Deutschen Institut für Interne Revision e. V. sollte die Interne Revision mindestens einmal jährlich Gegenstand der Tagesordnung einer Aufsichtsratssitzung sein, an der die Revisionsleitung teilnimmt. Dies kann anlässlich des Prüfungsplans erfolgen. Gemäß Standard 9.4 der GIAS hat die Revisionsleitung den Prüfungsplan mit dem Überwachungsorgan zu beraten. Weitere wesentliche Berichtsinhalte sind die organisatorische

und personelle Aufstellung der Internen Revision und ihre Prüfungsergebnisse. Die Revisionsleitung sollte auch über den Abarbeitungsstand des Prüfungsplans und die Beseitigung festgestellter Mängel unterrichten.

Eine angemessene Informationslage des Aufsichtsrats unterstützt auch die zuständigen Bundesministerien bei der aktiven Beteiligungsführung. Über die Aufsichtsräte kontrollieren sie die jeweiligen Unternehmen und üben maßgeblich Einfluss aus. Sie entsenden Vertreterinnen und Vertreter in die Aufsichtsräte, die sie auf die Gremiensitzungen vorbereiten

(4) Der Bundesrechnungshof hat bei seinen Prüfungen hervorgehoben, dass auch bei einer übersichtlichen Unternehmensgröße oder gleichbleibender Geschäftstätigkeit nicht auf eine Interne Revision verzichtet werden kann. Die regelmäßig vorgebrachten Gründe dagegen – wie eine sehr kleine Unternehmensgröße oder von der Geschäftsleitung als nicht besonders risikoreich eingeschätzte Geschäftsprozesse – tragen im Allgemein nicht. Ebenso sollten die Revisionsaufgaben nicht von der Geschäftsleitung selbst wahrgenommen werden. Denn auch kleine und ressourcenbeschränkte Unternehmen müssen die Anforderungen hinsichtlich einer wirksamen und unabhängigen Internen Revision erfüllen. Die Interne Revision ist dabei nicht zwingend von eigenen Beschäftigten des Unternehmens durchzuführen. Mit den Revisionsaufgaben können ebenso unabhängige externe Dienstleister beauftragt werden. Hierfür eignen sich sachverständige Auditoren oder Wirtschaftsprüfer. Der mit der gesetzlichen Abschlussprüfung beauftragte Wirtschaftsprüfer darf allerdings nicht gleichzeitig als Interner Revisor tätig werden (§ 319 Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe b) Handelsgesetzbuch und Nummer 8.2.3 PCGK).

Anmerkungen

Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die Grundsätze guter Unternehmens- und aktiver Beteiligungsführung im Bereich des Bundes. Sie umfassen den PCGK, der den Rahmen für eine gute und verantwortungsvolle Unternehmensführung bei Unternehmen mit mehrheitlicher Bundesbeteiligung bildet. Der PCGK enthält auch Empfehlungen zur Internen Revision. Die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes bestärken und ergänzen diese Empfehlungen. Der Leitsatz konkretisiert den Handlungsrahmen der betreffenden Unternehmensorgane und der Beteiligungsführungen in den zuständigen Bundesministerien.

Weiterführende Links

[Global Internal Audit Standards \(Deutsche Fassung\)](#)

[Grundsätze guter Unternehmens- und aktiver Beteiligungsführung im Bereich des Bundes mit dem PCGK des Bundes](#)

[Positionspapiere des Deutschen Instituts für Interne Revision e. V.](#)

[Aktiengesetz](#)

[Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung](#)

[Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen](#)

[\(Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz](#)

[Handelsgesetzbuch](#)

[Haushaltsgrundsätzegesetz](#)