

Erfahrung nutzen, Zukunft sichern.

# DIIR

Deutsches Institut für  
Interne Revision e.V.

DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. Theodor-Heuss-Allee 108 60486 Frankfurt am Main

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

An die  
Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex  
c/o Deutsches Aktieninstitut e.V.  
Senckenberganlage 28  
60325 Frankfurt am Main

Geschäftsführung:  
Dorothea Mertmann  
USt-ID DE 114235123  
Vereinsregisternummer:  
Amtsgericht Frankfurt  
am Main VR 5326

Per Email an: [regierungskommission@dcgk.de](mailto:regierungskommission@dcgk.de)

Frankfurt am Main  
7. März 2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) begrüßt die Gelegenheit, sich an den Konsultationen zur Neufassung des

**„Deutschen Corporate Governance Kodex“**

zu beteiligen.

Unsere Stellungnahme beruht auf unserer Analyse und Diskussion in einem Gremium von Revisionsexperten, das sich regelmäßig mit beruflichen Fragen der Revisionsprofession befasst. Wir geben Ihnen im Folgenden zunächst einen kurzen Überblick über das DIIR und die Rolle und Aufgaben der Internen Revision. Im Anschluss finden Sie unsere Stellungnahme zu einzelnen Abschnitten des Deutschen Corporate Governance Kodex.

#### **DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.**

Das DIIR ist ein gemeinnütziges Institut zur Förderung und Weiterentwicklung der Internen Revision in Deutschland. Es wurde 1958 gegründet und hat mittlerweile über 3.000 Mitglieder aus allen Bereichen der Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung. Das DIIR unterstützt seit mehr als 60 Jahren 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.

Mitglied des  
Institute of Internal  
Auditors (IIA), Inc.

Mitglied der  
European Confederation  
of Institutes of Internal  
Auditing (ECIIA)

Mitglied im  
Wuppertaler Kreis e.V. –  
Bundesverband betriebliche  
Weiterbildung

## **Rolle und Aufgaben der Internen Revision**

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.

Die Einrichtung einer Internen Revision in einem Unternehmen ergibt sich u. a. aus aktienrechtlichen Vorschriften (z. B. § 91 Abs. 2 AktG, § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG) mit Ausstrahlungswirkung auf andere Rechtsformen sowie aus spezialgesetzlichen Regelungen (z. B. § 25a KWG, § 30 VAG).

Die international gültigen Berufsstandards der Internen Revision stellen zudem ihre Wirksamkeit sicher, indem Sie dezidierte Kriterien beispielsweise zur Unabhängigkeit und angemessenen Ressourcenausstattung der Internen Revision festlegen.

Die Rolle und die Bedeutung der Internen Revision werden mit dem Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) weiter unterstrichen und gefestigt. Hierdurch ergibt sich ein erhöhter Prüfbedarf für die Interne Revision speziell zur Überwachung der Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems (IKS) und Risikomanagementsystems (RMS) (einschl. des Compliance Managementsystems (CMS)) im Auftrag des Vorstands. 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.

Zudem stellt der neue § 107 Abs. 4 AktG für viele Unternehmen eine weitreichende Änderung dar: Dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses wird gesetzlich verankert die Möglichkeit eingeräumt, direkt auf den Leiter der Internen Revision zuzugehen und Auskünfte einzuholen. Aufgrund der steigenden Bedeutung der Überwachungsaufgaben des Aufsichtsorgans propagiert das DIIR gemeinschaftlich mit allen Revisionsinstituten weltweit das Three Lines Modell. Hierbei wird die Interne Revision als einzige Funktion in der „third line“ herausgestellt, welche die „second line“ (insbesondere Risikomanagement- und Compliance-Funktion) und die „first line“ (laufende und transaktionsorientierte Kontrollen) überwacht. Mit ihren Prüfungsinhalten dient die Interne Revision sowohl der Geschäftsführung als auch dem Aufsichtsorgan.

Eine detaillierte Darstellung des Three Lines Modells kann über folgende URL abgerufen werden:

<https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/downloads/Three-Lines-Model-Updated-German.PDF>

## **Stellungnahme des Deutschen Instituts für Interne Revision zur Kodexreform 2022**

Wir unterstützen den Vorschlag der Kommission zur ausdrücklichen Einbindung der Internen Revision in den Governance-Rahmen. In einigen Bereichen schlagen wir jedoch weitergehende Empfehlungen vor. Dies bezieht sich sowohl auf die Empfehlung einer Einrichtung als auch auf die Qualitätsbeurteilung der Revisionsfunktion.

Im Folgenden werden unsere spezifischen Kommentare zu den einzelnen Bereichen, die von der vorgeschlagenen Kodexreform abgedeckt werden, erörtert.

### 1. Pflicht der Einrichtung einer Internen Revision

Die Notwendigkeit zur Einrichtung einer Revisionsfunktion wird häufig über regulatorische Vorgaben hergeleitet. Die rechtliche Notwendigkeit zur Einrichtung einer Internen Revision ist in Deutschland nicht branchenübergreifend reguliert.

Ausgangspunkt für eine intensive Diskussion über funktionierende Kontroll- und Absicherungsmechanismen sind das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG, 1998) und das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG, 2009). Beide Gesetze prägen das gegenwärtige Corporate Governance-Verständnis in Deutschland und stehen auch in direkter Verbindung zur Notwendigkeit eines funktionierenden Risikomanagementsystems bzw. im BilMoG sogar einer funktionierenden Internen Revision.

Der Banken- und Versicherungsbereich hat spezialgesetzliche Regelungen (z. B. § 25a KWG, § 30 VAG) bzw. branchenspezifische Vorgaben (z. B. die Mindestanforderungen an das Risikomanagement [MaRisk] im Bankenbereich), in denen auf die Tätigkeit der Internen Revision explizit verwiesen wird. So wird hier die verpflichtende Einrichtung einer Internen Revision in jedem Kreditinstitut vorgeschrieben.

Da allerdings im Nichtfinanzsektor keine explizite gesetzliche Vorgabe zur Einrichtung existiert, ist insbesondere der Anspruch von Vorstand und Aufsichtsrat eines Unternehmens die treibende Kraft zur Einrichtung einer Revisionsfunktion.

Wir schlagen daher vor dem Hintergrund der direkten und indirekten Vorgaben des FISG eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Empfehlung einer Einrichtung einer Internen Revision für die Aufgabenerfüllung der Organe der Unternehmensführung und -überwachung im Sinne einer guten Corporate Governance explizit in der Neufassung des Kodex vor. Konkret regen wir an, eine zusätzliche Empfehlung für die Geschäftsführung des Vorstandes wie folgt in den Kodex aufzunehmen:

**„A.6: Ein wirksames internes Revisionsystem, welches unabhängig und angemessen ausgestattet ist, soll eingerichtet werden.“**

2. Anmerkung zu Empfehlung D.3: Pflicht zur internen Prüfung des IKS und des RMS (einschließlich des CMS)

Bereits der § 107 Abs. 3 AktG verlangt die Überwachung der Wirksamkeit von IKS und RMS durch den Prüfungsausschuss. Wir bestätigen jedoch die Klarstellung der Empfehlung D.3, dass sich der Prüfungsausschuss zur Erfüllung dieser Aufgabe der Arbeitsergebnisse der internen Prüfung bedient. Eine entsprechende Regelung zum Auskunftsrecht des Prüfungsausschusses bei der Internen Revision liegt mit § 107 Abs. 4 AktG vor. Die Prüfung des IKS und des RMS ist seit jeher eine Kernaufgabe der Internen Revision und auch in den internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision (im Detail die Standards 2100, 2120 und 2130) explizit vorgegeben.

So hat die Interne Revision sowohl die Angemessenheit als auch die Wirksamkeit von IKS bzw. RMS zu beurteilen und zu deren Verbesserung beizutragen. Da wir die Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision als global anerkannte betriebswirtschaftliche Norm und daher als verbindlich für alle ansehen, die Interne Revision betreiben, begrüßen wir diese Klarstellung im DCGK sehr.

Auch die Standards der Internen Revision subsummieren (in Standard 2120.A1) die Prüfung der Einhaltung von Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, Verfahren und Verträgen, also die Prüfung des CMS unter die Prüfung des RMS.

Überdies kann freiwillig durch den Prüfungsausschuss eine externe Prüfung von IKS und RMS beauftragt werden. Wir sehen gleichwohl für den Prüfungsausschuss eine hohe Bedeutung der internen Prüfung von IKS und RMS aufgrund der Nähe der Internen Revision zum Geschäft der Unternehmen, wegen der hohen Frequenz ausgeführter Prüfungshandlungen und des dauerhaften Auftrags, Überwachungstätigkeiten im Unternehmen durchzuführen.

3. Anmerkung zu Empfehlung D.3: Pflicht zur externen Prüfung des Internen Revisionssystems

Auch diese Konkretisierung der gesetzlichen Regelung im DCGK begrüßen wir sehr. Die Pflicht zur internen Prüfung von IKS und RMS ist nur dann sinnvoll, wenn gleichzeitig die Qualität der Internen Revision sichergestellt wird.

Unsere verbindlichen Berufsstandards sehen bereits eine Verpflichtung zu einer unabhängigen externen Prüfung der Wirksamkeit der Internen Revision vor. Sowohl der Berufsstand der Internen Revisorinnen und Revisoren als auch der Berufsstand der Wirtschaftsprüferinnen und -prüfer verfügen mit dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 und dem IDW Prüfungsstandard 983 über passende Vorgaben zur Durchführung einer Wirksamkeitsprüfung der Internen Revision. Insbesondere werden durch die externe Wirksamkeitsprüfung der Internen Revision die wichtigen Kriterien der angemessenen Ausstattung und der Unabhängigkeit der Internen Revision hinterfragt.

Die externe Prüfung der Internen Revision ist nach dem Attributstandard 1312 der Internen Revision mindestens alle fünf Jahre erforderlich und muss durch ein umfassendes Qualitätssicherungs- und -verbesserungsprogramm, das auch die laufende Überwachung der Revisionstätigkeit und

die regelmäßige Selbstbeurteilung umfasst, gestützt werden. Es sollte in dem Kodex noch klargestellt werden, dass eine solche externe Prüfung nicht etwa jährlich gefordert ist, sondern in einem vom Unternehmen festzulegenden Zyklus stattfinden wird. Damit der Kodex dennoch jährlich bestätigt werden kann, schlagen wir vor, Empfehlung D.3 wie folgt zu ergänzen:

**„...und externe Prüfungen in einem vom Unternehmen festzulegenden Zyklus auch des internen Revisionssystems veranlassen“**

Die externe Prüfung der Internen Revision ist nach den Berufsstandards der Internen Revision u.a. durch so genannte Peer Reviews durch unabhängige und besonders qualifizierte Interne Revisorinnen/Revisoren anderer Unternehmen möglich.

Wir begrüßen weiter, dass der Kodexentwurf vorsieht, dass der Prüfungsausschuss die externe Prüfung „veranlasst“ und nicht etwa selbst „beauftragt“, da dies in die Kompetenz des Vorstandes fällt.

Da Ergebnisse der externen Prüfung des internen Revisionssystems nur im Rahmen des durch das Unternehmen festgelegten Zyklusses vorliegen, sollte sich der Prüfungsausschuss zwischenzeitlich mit den jährlichen Bestätigungen aus den berufsrechtlichen Standards insb. zur Unabhängigkeit und Ressourcenausstattung beschäftigen. Wir schlagen daher vor, die Empfehlung D.3 weiterhin wie folgt zu ergänzen:

**“...und externe Prüfungen in einem vom Unternehmen festzulegenden Zyklus auch des internen Revisionssystems veranlassen sowie sich mit den jährlichen Bestätigungen insbesondere zur Unabhängigkeit und Ressourcenausstattung durch die Interne Revision zu beschäftigen.”**

Mit freundlichen Grüßen

Thomas Berger

Dorothea Mertmann