



1/2020

REGELWERK
FÜR DIE INTERNE REVISION IN DER IMMOBILIENWIRTSCHAFT

Vorwort

DIE ERSTE AUSGABE DES REGELWERKS INTERNE REVISION WURDE IM JUNI 2010 VERÖFFENTLICHT und wird bis heute zur Unterstützung der unternehmensbezogenen Revision herangezogen. Aufgrund Zeitablauf und weiterentwickelter Rahmenbedingungen war eine Überprüfung und Aktualisierung des Regelwerks erforderlich.

Das nunmehr aktualisierte Regelwerk soll dahingehend auch Anregungen für die Neufassung oder Weiterentwicklung der in den Immobilienunternehmen vorhandenen Revisionshandbücher geben, unabhängig von der Größe des Unternehmens oder der Revisionsabteilung.

Die Aufstellung und Funktion der Internen Revision in den Immobilienunternehmen hat sich nicht zuletzt aufgrund gestiegener Corporate Governance Anforderungen in den letzten Jahren erheblich weiterentwickelt. Eine effiziente Ausgestaltung der Revisionsfunktion ist für eine ordnungsgemäße Unternehmensführung unerlässlich. Dies wird nicht nur durch die Aufsichtsgremien und Geschäftsleitungen in den Unternehmen benötigt, sondern inzwischen seitens zahlreicher Stakeholder nachgefragt.

Der Arbeitskreis Interne Revision beim BBU ist seit mehr als 11 Jahren aktiv. Er wurde mit dem Ziel gegründet, den Austausch von revisionsspezifischem Fachwissen in Verbindung mit praxisbezogenen Fällen zu fördern und zu pflegen.

Revisorinnen und Revisoren im Verbund des BBU sowie Mitarbeiter mit verwandten Aufgaben sind herzlich eingeladen, an den regelmäßigen Sitzungen des Arbeitskreises teilzunehmen.

Das Redaktionsteam

Vertreten durch Michael Billmeyer,
Vorsitzender des BBU-Arbeitskreises Interne Revision

Ansprechpartner beim BBU

Mario Hilgenfeld
Leiter Bereich Wohnungswirtschaft/-politik

Februar 2020

Inhaltsverzeichnis

3	Vorwort
7	Präambel
8	A Wertorientierte Revision
9	B Aufgaben, Rechte und Pflichten
9	B.I Aufgaben
10	B.II Informationsrechte
11	B.III Pflichten
15	C Organisatorische Stellung der Internen Revision
15	C.I Gesetzliche Bestimmungen und Standards
16	C.II Bestimmende Faktoren der organisatorischen Eingliederung
18	C.III Fachliche Kompetenz
19	C.IV Qualität
20	Impressum

Präambel

DIESES REGELWERK RICHTET SICH AN ALLE UNTERNEHMEN DER WOHNUNGS-/IMMOBILIENWIRTSCHAFT und berücksichtigt dabei auch mittelständische und kleine Wohnungsunternehmen mit dem Kerngeschäft in der Bestandsverwaltung. Es soll den Unternehmen als Unterstützung und praxisnahe Anleitung für eine gute und regelgerechte Unternehmensführung dienen, deren Bestandteil eine funktionierende Interne Revision ist.

Im Sinne einer knappen Darstellung der Prüfungsabläufe wird in diesem Regelwerk bewusst auf eine detaillierte Beschreibung einzelner Prozesse verzichtet und auf die Diskussionen und Fachvorträge unter anderem im Arbeitskreis Interne Revision beim BBU und den vertiefenden Fachveranstaltungen verwiesen.

Die Akzeptanz der Revisionstätigkeit ist insbesondere durch Transparenz und Objektivität des gesamten Revisionsvorganges anzustreben. Dazu zählen die Nachvollziehbarkeit des Prüfungsziels, die Anwendung angemessener Prüfungsmethoden, der faire Umgang mit allen Beteiligten des Revisionsverfahrens und die angemessene sachorientierte Darstellung des Ergebnisses.

A | Wertorientierte Revision

DIE MITARBEITER¹ DER REVISION VERPFLICHTEN SICH, in ihrer Arbeit und ihrem persönlichen Verhalten den berufsethischen Grundsätzen zu folgen, um damit die notwendige Vertrauensstellung gegenüber dem Unternehmen (Geschäftsleitung, Führungskräfte, Mitarbeiter) sowie externen Partnern einzunehmen. Zu diesen Grundsätzen zählen Fachkompetenz, Objektivität, Rechtschaffenheit und Vertraulichkeit.

Zur **Fachkompetenz** gehört es, Aufgaben nur bei entsprechendem Wissen, Fähigkeiten und entsprechender Erfahrung zu übernehmen. Revisionsarbeit ist unter Beachtung der und in Übereinstimmung mit entsprechenden Standards durchzuführen (vgl. Grundlagen IIA/DIIR²). Eine ständige Verbesserung der Fachkenntnisse, der Arbeitseffektivität und der Arbeitsqualität ist anzustreben.

Ein Höchstmaß an sachverständiger Objektivität ist für die Interne Revision unerlässlich. Alle relevanten Umstände sind ausgewogen zu beurteilen, unbeeinflusst durch eigene oder die Interessen Anderer. Die Arbeit ist so auszuführen, dass Arbeitsergebnisse und deren Qualität vorbehaltlos vertreten werden können. Bewahrung der **Objektivität** bedeutet, an keinen Aktivitäten und Beziehungen teilzuhaben, die ein unparteiisches Urteil beeinträchtigen könnten. Dies beinhaltet auch solche, die im Widerspruch zu Interessen des Unternehmens stehen könnten. Jeder Anschein eines Interessenkonflikts ist zu vermeiden.

Rechtschaffenheit umfasst eine korrekte, sorgfältige und verantwortungsbewusste Aufgabenwahrnehmung unter Beachtung des geltenden Rechts. Eine Einbeziehung in illegale Aktivitäten oder Handlungen, die den Berufstand oder das Unternehmen in Misskredit bringen könnten, ist zu vermeiden. Die Ziele und Werte des Unternehmens sind zu beachten und zu fördern.

Zur **Vertraulichkeit** gehört die Offenlegung aller wesentlichen Fakten, die die Berichterstattung über geprüfte Aktivitäten bei Nichtoffenlegung verfälschen würden. Mit im Verlauf der Tätigkeit erhaltenen Informationen ist umsichtig und Interessen wärend umzugehen. Es dürfen keine persönlichen Vorteile aus Informationen gezogen werden. Eine Nutzung zum Schaden des Unternehmens oder für ungesetzliche Ziele hat zu unterbleiben.

Der Rahmen für berufsständische Normen ergibt sich aus den gesetzlichen und aufsichtsrechtlichen Normen. Bei den berufsständischen Normen ist zu unterscheiden, ob sich aufgrund der Mitgliedschaft im DIIR eine Verpflichtung zur Einhaltung ergibt oder diese indirekt über die Anwendung von Best-Practice-Überlegungen naheliegt.

¹ Im Folgenden wird auf die Benennung der weiblichen und männlichen Geschlechtsspezifizierung zugunsten einer besseren Lesbarkeit verzichtet. Sämtliche Formulierungen beziehen sich auf beide Geschlechter gleichermaßen.

² Das Institute of Internal Auditors (IIA) und dessen Pendant, das Institut für Interne Revision e.V. (DIIR), geben als berufsständische Organisationen regelmäßig Grundlagenwerke zu den Standards einer ordnungsgemäßen Revisionsarbeit heraus. Siehe hierzu die Hinweise im Anhang.

B | Aufgaben, Rechte und Pflichten

B.I Aufgaben

Die Interne Revision ist ein Instrument der Geschäftsleitung und unterstützt sie in der Wahrnehmung ihrer Überwachungsaufgabe. Die Interne Revision übt ihre Funktion für das gesamte Unternehmen (Abteilungen, Stäbe, Geschäftsfelder einschließlich ggf. vorhandener Tochtergesellschaften sowie Mehrheitsbeteiligungen) aus und erstreckt sich über alle Betriebs- und Geschäftsabläufe.

Die Interne Revision führt in allen Unternehmensbereichen Prüfungen durch, berät die geprüften Bereiche in revisionsrelevanten Aspekten und begleitet beratend betriebswirtschaftliche und operative Projekte und wohnungswirtschaftliche Innovationen. Sie verfolgt insbesondere folgende Zielsetzungen:

- Prüfung und Beurteilung der Funktionsfähigkeit, Wirksamkeit, Wirtschaftlichkeit, Verlässlichkeit und Angemessenheit des
- Internen Kontrollsystems (IKS)
- Risikomanagementsystems
- Controllingsystems
- Finanz- und Rechnungswesens
- internen und externen Berichtswesens,
- Prüfung der Einhaltung gesetzlicher und aufsichtsrechtlicher Vorgaben sowie der Wahrung betrieblicher Richtlinien, Ordnungen, Vorschriften und Zielvorgaben der Unternehmensleitung,
- Prüfung der Geschäftsprozesse auf Sicherheit, Ordnungsmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Förderung der Unternehmensziele,
- Schutz des Unternehmens vor Verlusten und Schäden aller Art.

B.II Informationsrechte

Entsprechend ihrer Aufgabenstellung verfügt die Interne Revision über ein uneingeschränktes aktives und passives Informationsrecht.

Die Revisoren behandeln Informationen und Dokumente mit der gleichen Sorgfalt wie die üblicherweise Verantwortlichen, unter Einhaltung der einschlägigen gesetzlichen und internen Regelungen.

B.II.1 Aktives Informationsrecht

Den Mitarbeitern der Internen Revision sind im Zusammenhang mit der Revisionstätigkeit alle erbetenen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen sowie Einblick in alle Betriebs- und Geschäftsabläufe zu gewähren.

B.II.2 Passives Informationsrecht

Alle Organisationseinheiten haben eine Informationspflicht gegenüber der Internen Revision. Hierzu zählt insbesondere die laufende Information und Kommunikation zu wesentlichen Geschäftsvorfällen, Beschlüssen und Prozessänderungen.

B.III Pflichten

B.III.1 Prüfungsplanung

Zur zielorientierten effizienten Wahrnehmung der Überwachungsfunktion der Internen Revision ist ein Prüfungsplanungsverfahren zu definieren. Die Verantwortung zur fortlaufenden Weiterentwicklung des Planungsprozesses obliegt der Leitung der Internen Revision.

Dabei können Hinweise auf zu prüfende Sachverhalte oder Arbeitsabläufe durch die Geschäftsleitung und durch die Abteilungen selbst erfolgen. Die Interne Revision prüft entsprechende Hinweise und nimmt diese gegebenenfalls in die Planung mit auf.

B.III.1.a Strategische Revisionsplanung

Die strategische Revisionsplanung wird durch die Interne Revisionsprozess- und risikoorientiert vorgenommen. Hierbei sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Es sollen alle wesentlichen verbundenen Unternehmen, Bereiche und Geschäftsprozesse der Gesellschaft/Gruppe einbezogen werden.
- Jeder als wesentlich eingestuft Organisationseinheit sollen mögliche und für sie spezifische Prüfungsumfänge bzw. Prüffelder zugewiesen werden.
- Jede dieser Organisationseinheiten soll in einem unter risikoorientierter Betrachtung angemessenen Turnus geprüft werden.
- Die strategische Revisionsplanung wird sukzessive unter Berücksichtigung neuer Anforderungen und Veränderungen in der Risikoeinschätzung fortgeschrieben.

Die strategische Planung wird in einem Langfristprüfungsplan hinterlegt und dokumentiert.

B.III.1.b Langfristprüfungsplan

Der Langfristprüfungsplan bildet die Prüfungsbasis über einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren. Zur zielorientierten Nutzung der vorhandenen Prüferkapazitäten erfolgt eine Priorisierung der Prüfungen und Prüffelder auf Basis der mit der Strategie festgelegten Risiko- und Prozessbetrachtung.

Beispiel für eine Priorisierung:

Priorität AA	besondere Risiken mit jährlicher Prüfung
Priorität A	Sequenz bis 24 Monate
Priorität B	Sequenz bis 36 Monate
Priorität C	Sequenz > 36 Monate

Der Prüfungsturnus wird im Langfristprüfungsplan dokumentiert und aktualisiert. Dabei ist sicherzustellen, dass in den Unternehmen keine revisionsfreien Räume entstehen.

In den Prüffeldern sind Schwerpunkte, Reihenfolge, Methoden und Häufigkeit der Prüfungen über die Jahre hinweg wechselnd zu

gestalten. Im Hinblick auf das angestrebte Prüfungsziel sind daher unterschiedliche Prüfungsarten und -methoden anzuwenden.

B.III.1.c Jahresprüfungsplan

Auf Grundlage des Langfristprüfungsplans erstellt die Interne Revision den Jahresprüfungsplan für das Folgejahr. Die Jahresplanung ist insoweit flexibel zu gestalten, als dass unvorhersehbare Prüfungsnotwendigkeiten bzw. Sonderprüfungen berücksichtigt werden können. Darüber hinaus sind die Jahresabschlussberichte der Wirtschaftsprüfer, die darüber hinaus gehenden Hinweise der Wirtschaftsprüfer, Betriebsprüfungsberichte der Finanzbehörden sowie die aktuelle Risikoeinschätzung hinsichtlich dringender Prüfungsthemen zu analysieren. Die Prüffelder sind mit Prüfungsthemen zu untersetzen, die Prüfungsumfänge sind zu konkretisieren. Follow-ups und Nachschauprüfungen sind im Zeitbudget zu berücksichtigen. Der Jahresprüfungsplan ist von der Geschäftsleitung bzw. vom Aufsichtsrat zu genehmigen. Die Abarbeitung erfolgt anhand der Risikoorientierung unter Berücksichtigung der Kapazitäten der Internen Revision.

Bei Gesellschaften, die dem Haushaltsgrundsätzegesetz (§ 53 HGrG) unterliegen, ist die Prüfungsplanung mit dem Jahresabschlussprüfer abzustimmen.

Bei Nichteinhaltung der Planung ist die Geschäftsleitung rechtzeitig zu informieren. Wesentliche Anpassungen der Prüfungsplanung sind von dem für die Interne Revision zuständigen Mitglied der Geschäftsleitung zu genehmigen. Der Soll-/Ist-Abgleich der Planung erfolgt zum Ende des Kalenderjahres im Rahmen des Jahresberichts und ist der Geschäftsleitung zur Kenntnis zu geben. Prüfungsplanung, -methoden und -qualität sind kontinuierlich zu überprüfen und weiter zu entwickeln.

B.III.1.d Unterjährige Fortschreibung der Planung

Auf der Basis des Jahresprüfungsplans erfolgt eine kurzfristige Disposition der Prüfungen und Aktivitäten durch die Leitung der Internen Revision in Abstimmung mit der Geschäftsleitung. Ursachen für Dispositionsänderungen können unter anderem sein:

- Prioritätsänderungen aufgrund von Sonderprüfungen (dolose Handlungen, besondere Risiken)
- organisatorische und/oder personelle Veränderungen in den zu prüfenden Bereichen
- unvorhersehbarer erhöhter Prüfungsaufwand, z. B. aufgrund der Ausweitung von Prüfungshandlungen
- personelle Veränderungen in der Revision (langfristige Krankheit, Ein-/Austritt von Mitarbeitern).

Abweichungen sowie Hinweise zu Besonderheiten und Veränderungen sind entsprechend zu dokumentieren; sie bilden die Basis der Abweichungsanalyse zur Jahresprüfungsplanung.

B.III.2 Prüfungsprozess

Der Revisionsvorgang wird als ganzheitlicher Prozess von der Zielformulierung bis zur Lösungsumsetzung gesehen, der die Sicht der Beteiligten einbezieht, um zielorientierte, praktikable und nachvollziehbare Lösungen für das Unternehmen zu erarbeiten.

B.III.2.a Vorbereitung

Die Qualität einer Prüfung wird unter anderem durch die Vorbereitung geprägt. Die effektive Prüfungsvorbereitung versetzt den Prüfer in die Lage, die Prüfung zielorientiert und zügig durchzuführen.

Im Rahmen der Prüfungsvorbereitung sind auch die Prüfungsform (formell/materiell), der Prüfungsumfang (lückenlos/stichprobenweise), die Prüfungsrichtung (progressiv/retrograd) und die Prüfungsmethode (direkt/indirekt) festzulegen und in einem Arbeitsprogramm zu dokumentieren.

Das Arbeitsprogramm sollte vor Beginn der Prüfung durch die Revisionsleitung genehmigt werden.

Die geprüfte Stelle erhält mit angemessenem zeitlichem Vorlauf Auskunft zu Thema und Umfang der Prüfung in Form einer Prüfungsankündigung. Sonderprüfungen können auch ohne Ankündigung erfolgen. Die Prüfung von Barbeständen, Geldersatzmitteln ist nicht anzukündigen.

B.III.2.b Durchführung

Am Beginn steht das Eröffnungsgespräch, welches dazu dient, Prüfungsziele, Prüfmethoden Vorgehensweise und die voraussichtliche Dauer der Prüfung mit der Leitungsebene der geprüften Organisationseinheit und den wesentlichen Prozessverantwortlichen zu besprechen. Hier bietet sich auch die Gelegenheit, die Erwartungshaltung der geprüften Stelle zu erfragen.

Die geprüfte Stelle wird gebeten, zur effizienten Abarbeitung des Prüfauftrages Ansprechpartner für die einzelnen Sachhemen zur Ist-Aufnahme zu benennen und die Mitarbeiter in geeigneter Form zu informieren. Die Ist-Aufnahme bei den Ansprechpartnern erfolgt individuell nach entsprechender Kontaktaufnahme. Die konkreten Prüfungshandlungen orientieren sich an der Prüfungsart.

Für die Prüfungsdurchführung gelten folgende Grundsätze:

- Prüfungshandlungen dürfen nicht im Vertrauen auf Aussagen Dritter unterlassen werden. Bei der Verwendung von Prüfungsergebnissen externer Prüfer ist deren fachliche Kompetenz, berufliche Qualifikation und Erfahrung sicherzustellen. Es gelten die Erfordernisse der Objektivität, Eigenverantwortung und Gewissenhaftigkeit.
- Über die Prüfungsdurchführung sind Aufzeichnungen zu führen, die geeignet sind, einem fachkundigen Dritten Aufschluss über Prüfungsinhalte, -erkenntnisse und -ergebnisse zu liefern.
- Bei begründetem Verdacht beziehungsweise erwiesenen Unregelmäßigkeiten oder dolosen Handlungen ist die Revisionsleitung und die Geschäftsführung unverzüglich zu informieren. Über die kurzfristige Information des Verantwortlichen des geprüften Bereichs wird sodann entschieden.

Bei Feststellung von umfangreichen Mängeln und Schwachstellen ist gegebenenfalls die Stichprobe oder der Prüfungsumfang zu erweitern; die damit verbundene Abweichung vom ursprünglichen Arbeitsprogramm ist vorab mit der Leitung der Internen Revision abzustimmen.

Die Prüfungsfeststellungen werden zusammengeführt, bewertet und dokumentiert. Insbesondere die negativen Feststellungen sind lückenlos zu verifizieren, so dass eine sachlich präzise, aussagefähige und objektive Darstellung im Prüfungsbericht erfolgen kann. Anhand der Prüfungsunterlagen müssen die Beanstandungen nachvollziehbar sein.

Festgestellte Mängel sind nach ihren Auswirkungen zu differenzieren und zu gewichten. Dabei ist insbesondere das Abstellungserfordernis zu priorisieren. Weiterhin ist zwischen Systemmängeln (Organisation, IKS etc.) und Einzelfehlern (persönliches Fehlverhalten) zu differenzieren.

Bei einer Vielzahl von Mängeln ist zur besseren Übersicht für die geprüfte Stelle eine Mängelliste zu erstellen.

Den Abschluss der Prüfungshandlungen bildet die Ermittlung des Prüfungsergebnisses.

B.III.2.c Dokumentation und Archivierung

Jede Prüfung ist durch Arbeitsunterlagen systematisch und nachvollziehbar zu dokumentieren. Dies kann sowohl in Papier- wie auch in Dateiform geschehen. Für Prüfungsberichte, Prüfungsunterlagen sowie Arbeitspapiere sind Aufbewahrungsfristen festzulegen, die den internen Richtlinien der Organisation und den einschlägigen gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

B.III.2.d Berichterstattung und Revisionsbericht

Die Tätigkeit der Internen Revision zeichnet sich durch angemessene Kommunikation und größtmögliche Transparenz aus. Die Interne Revision berichtet objektiv, korrekt, konstruktiv und zeitnah über Prüfungsinhalte und -ergebnisse. Über jede Prüfung ist ein Bericht zu erstellen.

Revisionsberichte - basierend auf einer aussagefähigen und vollständigen Dokumentation der Prüfungshandlungen, abgesichert durch eine professionelle Berichtskritik- sind die Schlüsselergebnisse der Arbeit der Internen Revision. Der Bericht ist das Medium, das das Ergebnis einer Prüfung widerspiegelt. Er erfüllt folgende Aufgaben:

- Information über Art und Umfang der Prüfung im Hinblick auf die Beurteilung der Soll-Konzeption und des Ist-Zustandes
- Dokumentation des Ist-Zustandes als Orientierungshilfe für Geschäftsleitung, Geprüften und Prüfer
- Soll-/Ist-Vergleich
- Unterbreitung von Verbesserungsvorschlägen an das Management in Form umsetzbarer Handlungsempfehlungen bezüglich der Beseitigung von Schwachstellen und Lücken im internen Steuerungs- und Überwachungssystem sowie einer Optimierung der Soll-Konzeption
- Nachweis der Auftragserfüllung in quantitativer und qualitativer sowie in objektiver und formeller Hinsicht.

Die Berichtspflicht und alle mit dieser in Zusammenhang stehenden Anforderungen sind in der Geschäftsordnung zu regeln. Berichtsaufbau, Layout und Darstellung der Prüfungsergebnisse sind einheitlich zu fixieren.

Die Gestaltung des Revisionsberichts sollte in Abstimmung mit der Erwartungshaltung bzw. den Anforderungen der Geschäftsleitung erfolgen. Die Revisionsleitung kann die Form des Berichtes an die Erfordernisse der Prüfung anpassen.

Wegen des Zieles der schlanken Berichterstattung für die Geschäftsleitung einerseits und der umfassenden Dokumentation der Prüfungshandlungen, Beanstandungen und Empfehlungen sowie der vollständigen Information an die geprüfte Stelle andererseits, kann die Berichterstattung zweiteilig erfolgen.

Hierzu wird die Erstellung einer Management-Summary zusätzlich zum eigentlichen Revisionsbericht empfohlen.

Die geprüfte Stelle erhält den Revisionsbericht in seiner ausführlichen Form.

Der Revisionsbericht besteht aus dem Deckblatt, ggf. einem Management Summary, dem Bericht sowie gegebenenfalls Anlagen und ist zum Beispiel gegliedert in:

- I. Prüfungsauftrag/Prüfungsumfang
- II. Prüfungsgrundlagen (wesentliche Unterlagen, interne/externe Regelungen)
- III. Prüfungsergebnisse und Empfehlungen
- IV. Schlussbemerkung (Dokumentation der Schlussbesprechung, Einverständnis) bzw. Verweis auf abweichenden Standpunkt

Alternativ ist auch eine inhaltliche Gliederung des Berichts möglich, diese wird empfohlen zu strukturieren nach:

- Zielen und Aufgabenstellung sowie der Durchführung des Prüfungsauftrages
- Darstellung der untersuchten Prozesse
- Zusammenfassung der Ergebnisse in Tabellenform und allgemeine Bewertung.

Optional kann eine handlungsorientierte Anlage zum Bericht verfasst werden. Diese richtet sich an die für die praktische Umsetzung zuständigen Mitarbeiter und stellt durch den folgenden Aufbau sicher, dass in der geprüften Gesellschaft oder in dem Bereich keine weiteren formalen und organisatorischen Arbeitsschritte vor der praktischen Umsetzung der im Bericht gegebenen Empfehlungen der Revision notwendig sind:

- Feststellung – Risiko – Handlungserfordernis/Handlungsempfehlung – Stellungnahme und Priorität
- Termin und Zuständigkeit für die Realisierung.

B.III.2.e Abschluss der Prüfung

Auf Basis des Berichtsentwurfs findet die Schlussbesprechung statt. An der Schlussbesprechung nehmen in der Regel die Verantwortlichen der geprüften Stelle (Geschäftsführer, Bereichs-, Abteilungsleiter etc.), die maßgeblich beteiligten Prüfer sowie die Leitung der Internen Revision teil.

Ziel der Schlussbesprechung ist es, eine Übereinstimmung bezüglich der sachlichen Richtigkeit der Feststellungen der Prüfer zu schaffen und die Akzeptanz zur Umsetzung der Handlungsempfehlungen zu erreichen.

Weiterhin gilt es, den jeweiligen Zeitrahmen für die Abstellung der einzelnen Mängel verbindlich zu vereinbaren. Für die Umsetzung der Handlungsempfehlungen ist die geprüfte Stelle verantwortlich.

Die Abstimmung wird mit einem Vermerk, beispielsweise „Einverstanden“, dokumentiert. Falls erwünscht, werden Änderungsvorschläge berücksichtigt oder zusätzliche Informationen in Form einer Stellungnahme aufgenommen oder die leitenden Führungskräfte das Risiko akzeptiert haben, keine Maßnahmen durchzuführen.

Sofern im gemeinsamen Einvernehmen aller Beteiligten auf eine Schlussbesprechung verzichtet wird, ist dies ebenfalls zu dokumentieren.

Nach der Erstellung des Endberichtes wird dieser der Geschäftsleitung und der geprüften Stelle sowie gegebenenfalls anderen betroffenen Bereichen gemäß einem definierten Berichtsverteiler zur Kenntnis gegeben.

B.III.2.f Follow-up/Nachschauprüfung

Zur Überwachung der vereinbarten Termine für die Umsetzung der Handlungsempfehlungen wird durch die Interne Revision das Follow-up in kontinuierlicher Form organisiert. Grundsätzlich wird die Interne Revision hierzu die geprüfte Stelle spätestens zu den vereinbarten Realisierungsterminen auffordern Dokumentationen über die ergriffenen Maßnahmen einzureichen, welche durch die Interne Revision auf Plausibilität geprüft werden.

Die Handlungsempfehlungen basieren auf einer Bewertung des Ist-Zustandes im Prüfungszeitraum. Durch die Umstrukturierung von Gesellschaften lassen sich Feststellungen möglicherweise auch anders als durch die Umsetzung der formulierten Handlungsempfehlung erledigen. In diesen Fällen ist die Veränderung der Ausgangslage beziehungsweise die alternative Maßnahme gegenüber der Internen Revision zu dokumentieren.

Liegt zu dem jeweils vereinbarten Termin weder ein Nachweis der Umsetzung noch eine genehmigte Verlängerung vor, ist die Umsetzung verfristet. Geeignete Eskalationsstrategien sind festzulegen.

Es bietet sich an, regelmäßig Follow-up-Berichte zu erstellen. Hierin werden alle Handlungsempfehlungen aufgelistet, deren Realisierungstermine nach nochmaliger rechtzeitiger Benachrichtigung ohne Nachweisführung verstrichen sind. Folgerungen hieraus sind von der zuständigen Geschäftsführung bzw. Vorstand zu ziehen und die entsprechenden Entscheidungen zu treffen.

In Erweiterung durch Follow-up können bei besonderer Schwere des mit der Feststellung verbundenen Risikos beziehungsweise bei berechtigten Zweifeln an der Glaubwürdigkeit berichteter Umsetzungen Nachschauprüfungen angesetzt werden. Diese schließen konkrete Prüfungsschritte vor Ort ein.

Über die Erledigung einer Feststellung (abhängig von der Bedeutung der Feststellung) entscheidet die Geschäftsführung oder die Interne Revision.

B.III.2.g Jahresbericht

Die Interne Revision erstellt nach Ablauf des Geschäftsjahres einen Jahresbericht über ihre Tätigkeit. Der Jahresbericht informiert über die Umsetzung der Prüfungsplanung, die wesentlichen Feststellungen und den Stand der Umsetzung durch die geprüften Stellen. Weiterhin wird über die Beratungsaktivitäten der Internen Revision berichtet. Dieser Jahresbericht kann - je nach Anforderung des Aufsichtsrates beziehungsweise der Gesellschafterversammlung - auch für die Berichterstattung der Geschäftsleitung gegenüber diesen Gremien genutzt werden.

C | Organisatorische Stellung der Internen Revision

BEI DER EINRICHTUNG EINER INTERNEN REVISION obliegt der Geschäftsleitung³ die Abwägung hinsichtlich der umfänglichen Beachtung dieses Regelwerks beziehungsweise der Anpassung an die organisatorischen und personellen Gegebenheiten im eigenen Unternehmen.

Die Einrichtung einer funktionsfähigen und wirksamen Internen Revision ist Teil der ordnungsgemäßen Unternehmensführung.

C.I Gesetzliche Bestimmungen und Standards

Die Geschäftsleitung hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden können (§ 91 Abs. 2 AktG in analoger Anwendung für GmbH und Genossenschaften).

Weil sowohl der Wortlaut des Gesetzes als auch dessen Begründung keinen Aufschluss über eine detaillierte Gestaltung des geforderten Frühwarnsystems geben, muss sich die Geschäftsleitung bei der praktischen Umsetzung zunächst an betriebswirtschaftlich gebotenen Grundsätzen, unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, orientieren (§ 93 Abs. 1 S.1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs.1 S. 1 GenG). Die schuldhaftige Verletzung der Organisationsverpflichtung führt zur Haftung der Unternehmensleitung (§ 93 Abs. 2 S. 1 AktG, § 43 Abs. 2 GmbHG, § 34 Abs. 2 GenG) und ist nach § 30 OWiG sogar bußgeldbewährt.

Die Umsetzung dieser Organisationsverpflichtung der Unternehmensleitung erfolgt durch unternehmensinterne Anweisungen und Kontrollen. Die Interne Revision stellt nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen das Instrument dar, um die Geschäftsleitung bei der Wahrnehmung dieser Überwachungsaufgaben zu unterstützen.

Genossenschaften mit Spareinrichtungen haben darüber hinaus § 25a Abs. 1 Kreditwesengesetz - KWG zu beachten. Die

Aufgaben der Internen Revision dieser Unternehmen werden in den Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) genauer beschrieben.

Die quantitative und qualitative Ausgestaltung unternehmerischer Kontrolle durch die Interne Revision bleibt der Geschäftsleitung überlassen, doch hat diese im Streitfall nachzuweisen, dass sie dabei die Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung angewandt hat.

Das Aufgabenspektrum des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft beziehungsweise einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft verpflichtet zur Prüfung und Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und der Wirksamkeit des internen Revisionssystems (§ 107 Abs. 3 S. 2 AktG, § 34 Abs. 1a S. 1 GenG).

Das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) hat (in Kooperation mit dem Institute of Internal Auditors, IIA) als Berufsverband der Internen Revisoren umfangreiche Standards veröffentlicht und hält weitere Grundlagen bereit, die zu berücksichtigen sind. Grundprinzipien für die berufliche Praxis, Ethikkodex, Standards, Zielvorstellung und Definition der Internen Revision sind international gültige Regelungen für die Interne Revision, unabhängig von der Größe des Unternehmens und/oder ihrer Revisionen.

³ Geschäftsleitung: Sofern sich aus gesetzlichen Bestimmungen, auf die Bezug genommen wird, nichts anderes ergibt, werden unter dem Begriff „Geschäftsleitung“ sowohl Vorstände als auch Geschäftsführer verstanden.

C.II Bestimmende Faktoren der organisatorischen Eingliederung

Folgende Elemente sind essentiell für die ordnungsgemäße Ausübung und Funktion der Internen Revision. Sie können als minimale Voraussetzungen beziehungsweise Anforderungen angesehen werden:

C.II.1 Eingliederung in die Unternehmensstruktur

Die Interne Revision ist der Geschäftsleitung (möglichst dem Vorsitzenden) organisatorisch direkt als Stabsstelle personell und fachlich zugeordnet.

C.II.2 Objektivität und Unabhängigkeit

Revisionsaufträge werden unvoreingenommen so ausgeführt, dass Arbeitsergebnisse und deren Qualität vorbehaltlos durch die Interne Revision vertreten werden können. Dies setzt beim prüfenden Revisor voraus, dass die Sachverhaltsprüfung objektiv erfolgt. Hierbei sind insbesondere potenzielle oder tatsächliche Interessenkonflikte auf persönlicher oder sachlich-organisatorischer Ebene zu vermeiden.

Die Objektivität ist beispielsweise als beeinträchtigt anzusehen, wenn ein Revisor Prüfungen in einem Bereich durchführt, für den er vor oder neben der Tätigkeit in der Internen Revision verantwortlich war beziehungsweise ist (mangelnde Unabhängigkeit). Revisoren, die in diesen Bereichen tätig waren, sind erst nach einem angemessenen Zeitraum mit der Prüfung der Aktivitäten zu beauftragen, die sie vorher ausführten.

Die Interne Revision als unabhängiges Überwachungsinstrument setzt personelle und räumliche Eigenständigkeit im Unternehmen voraus. Die Interne Revision arbeitet prozessunabhängig. Sie unterliegt weder Weisungen des geprüften Bereiches noch verfügt sie über eigene Weisungsbefugnisse. Sie handelt unabhängig auch bei der Auswahl der Prüfungsgebiete im Rahmen der Prüfungsplanung und in der Abgrenzung der Prüfungsdurchführung. Begrenzte Kapazitäten können bei entsprechendem Budget durch den Einkauf externer Prüfungsleistungen ausgeglichen werden.

C.II.3 Abgrenzungen zu ausgewählten revisionsfremden Tätigkeiten

Im Falle der Übertragung weiterer Aufgaben an Mitarbeiter der Internen Revision ist sicherzustellen, dass die notwendige Objektivität und Unabhängigkeit der Revision nicht beeinträchtigt wird.

Die Interne Revision als Prüfer sämtlicher Unternehmensbereiche kann mit der Übernahme weiterer Aufgaben nicht mehr als kritischer Betrachter von Funktionsfähigkeit, Wirksamkeit und Effizienz der eigens verantworteten Aufgaben wirken. Die Geschäftsleitung ist dann verpflichtet, diese Prüfung durch externe Prüfer durchführen zu lassen. Gleichwohl ist eine Beeinträchtigung von Objektivität und Unabhängigkeit der Internen Revision durch die verantwortliche Übernahme von Sonderaufgaben möglich. Häufig anzutreffende Aufgabenkombinationen sind zum Beispiel:

C.II.3.a Betrieblicher Datenschutz

Die Aufgaben des betrieblichen Datenschutzbeauftragten nach dem Bundesdatenschutzgesetz und der DSGVO werden der Internen Revision gelegentlich als eigenständige Aufgabe übertragen. Die Vorteilhaftigkeit dieser Aufgabekumulation wird dabei in der Überschneidung von Prüffeldern gesehen. Die Einhaltung gesetzlicher Regelungen wie auch die technisch-organisatorischen Maßnahmen der Datensicherung sind häufig Befassungsgegenstand des betrieblichen Datenschutzbeauftragten wie auch der Internen Revision.

Zur Auflösung möglicher Konfliktsituationen hinsichtlich der Unabhängigkeit und der Gewährleistung ordnungsgemäßer Aufgabenerfüllung können bei der Bestellung eines Mitarbeiters der Internen Revision zum Datenschutzbeauftragten externe Datenschutzaudits beitragen. So wird vermieden, dass der Internen Revision nahestehende Bereiche durch diese geprüft werden.

C.II.3.b Risikomanagement

Die Interne Revision hat zu prüfen, ob das Risikomanagementsystem tatsächlich den formulierten Ansprüchen gerecht wird. Es ist eine zentrale Aufgabe der Internen Revision, das Unternehmen bei der Erkennung und Bewertung von wesentlichen Risikopotentialen zu unterstützen und Beiträge zur Verbesserung des Risikomanagements und der Kontrollsysteme zu leisten. Daher ist die verantwortliche Übernahme der Aufgabe des Risikomanagements grundsätzlich nicht mit der Revisionsarbeit vereinbar. Auch das Einnehmen einer proaktiven Rolle bei der erstmaligen Einrichtung eines Risikomanagementprozesses kann die Unabhängigkeit der Internen Revision beeinträchtigen.

C.II.3.c Compliance-Management

Die Übertragung von Teilaufgaben im Compliance-Managementsystem an die Interne Revision kann als grundsätzlich vereinbar angesehen werden. Insbesondere die Sachverhaltsklärung als Teilaufgabe bei compliance-relevanten Sachverhalten stellt eine originäre Revisionsaufgabe dar. Die Prüfung des Compliance-Managementsystems ist dann zwingend an einen externen Dritten zu übertragen.

C.II.4 Direkter Berichtsweg

Als Instrument der Geschäftsleitung ist die Interne Revision dieser direkt berichtspflichtig. So wird sichergestellt, dass sie an einen Empfänger berichtet, welcher über die erforderliche Autorität zur Umsetzung von Revisionsempfehlungen verfügt, aber nicht für die geprüfte Sparte unmittelbar verantwortlich ist.

Dem Jahresabschlussprüfer werden auf Anforderung und nach der Kenntnisnahme durch die Geschäftsleitung alle Prüfungsberichte sowie der Jahresbericht der Internen Revision zur Verfügung gestellt.

C.III Fachliche Kompetenz

Die Aufträge sind mit Fachkompetenz und größter Sorgfalt durchzuführen.

Hierzu müssen Revisoren über verschiedene Kompetenzen und eine Reihe persönlicher Fähigkeiten verfügen. Selbstverständlich sind Fachkompetenz, berufliche Erfahrung sowie fundierte Unternehmenskenntnisse.

Interne Revisoren sollen über das Wissen, die Fähigkeiten und sonstige Qualifikationen verfügen, die erforderlich sind, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden. Interne Revisoren müssen sich über die Risiken bewusst sein, die Auswirkungen auf Geschäftsziele, Geschäftsprozesse oder Ressourcen haben können. Sie sollen zur erfolgreichen Erfüllung ihrer Aufgaben

über ausreichendes Wissen verfügen, um Indizien für dolose Handlungen zu erkennen und Kenntnisse der grundlegenden Risiken und Kontrollen von Informationstechnologien (IT) sowie der verfügbaren IT-gestützten Prüfungstechniken besitzen.

Sie müssen jedoch nicht über die gleiche Sachkenntnis wie ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachrichtung verfügen. Falls es ihren Mitarbeitern an Wissen, Fähigkeiten oder sonstigen Qualifikationen mangelt, die zur teilweisen oder vollständigen Erfüllung des Auftrags erforderlich sind, ist die Interne Revision gehalten, Rat und Unterstützung einzuholen.

Interne Revisoren müssen ihre Fachkenntnisse sowie die Effektivität und Qualität der Arbeit ständig verbessern.

C.IV Qualität

Während die Interne Revision im Rahmen ihrer Tätigkeit die Überwachung und Einhaltung von internen und gesetzlichen Regelungen prüft, obliegt das interne Revisionssystem selbst einer regelmäßigen Selbstbeurteilung. Dazu werden eigene Qualitätsstandards entwickelt, die den Revisoren helfen, effektiver zu sein. Zusätzlich können Standards dazu beitragen, die Akzeptanz der Internen Revision innerhalb der Organisation eines Unternehmens zu verbessern.

Zu den Mindestqualitätsstandards gehören⁴:

- Vorhandensein einer offiziellen schriftlichen, angemessenen Regelung (Geschäftsordnung, Revisions-Richtlinie o.ä.)
- Sicherstellung der Neutralität, Unabhängigkeit von anderen Funktionen sowie uneingeschränktes Informationsrecht
- angemessene quantitative und qualitative Personalausstattung
- Erstellung des Prüfungsplanes der Internen Revision auf Grundlage eines standardisierten und risikoorientierten Planungsprozesses
- Einheitliche sachgerechte und ordnungsgemäße Dokumentation der Art und des Umfangs der Prüfungshandlungen und -ergebnisse
- Überwachung der Umsetzung der im Bericht dokumentierten Maßnahmen einen effektiven Follow-up-Prozess

Die Prüfung der Wirksamkeit der prozessintegrierten Maßnahmen zur Qualitätssicherung erfolgt durch ein externes Quality Assessment und dient einem objektiven Nachweis der ermesensfehlerfreien Ausübung der Organisations- und Sorgfaltspflichten.

Eine regelmäßige Durchführung von Quality Assessments führt zur Stärkung des Qualitätsbewusstseins in der internen Revision und zu mehr Akzeptanz der Revision innerhalb des Unternehmens.

Wesentliche mitgeltende Bestimmungen und Literatur: Weitergehende Hinweise zur Aufgabenerfüllung, zu den gesetzlichen Bestimmungen sowie zu den Berufsgrundlagen von Revisoren finden Sie unter:

<http://www.diir.de>

⁴ gemäß DIIR Revisionsstandard Nr. 3: Qualitätsmanagement in der Internen Revision

Impressum

Herausgeber

BBU Verband Berlin-Brandenburgischer
Wohnungsunternehmen e.V.
Lentzeallee 107, 14195 Berlin
E-Mail: info@bbu.de
Internet: www.bbu.de

Redaktion

Arbeitskreis Interne Revision

Layout

Kerstin Braun

Foto

Umschlag © racorn / shutterstock.com

Telefon: 030/89 781 130
Telefax: 030/89 781 249

Berlin, im Februar 2020

© copyright

Der Nachdruck oder die Vervielfältigung und Verbreitung sind nur mit schriftlicher Genehmigung des Herausgebers gestattet. Kein Teil des Werkes darf in irgendwelcher Form (Fotokopie, Mikroverfilmung, Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen oder Programmen) ohne schriftliche Genehmigung des Herausgebers verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Hinweis

Alle Angaben sind gewissenhaft aufgrund der Rückmeldungen von Wohnungsunternehmen, mündlichen oder schriftlichen Bestätigungen bzw. auf Grundlage von Veröffentlichungen der Versorger im Internet erstellt worden.

Der BBU Verband Berlin-Brandenburgischer Wohnungsunternehmen e.V. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen den BBU, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der angebotenen Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens des BBU kein nachweislich vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.