

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

An die  
Geschäftsstelle des  
Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf

Per Email an: [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)

Theodor-Heuss-Allee 108  
60486 Frankfurt am Main  
Telefon (069) 71 37 69 - 0  
Fax (069) 71 37 69 - 69  
[www.diir.de](http://www.diir.de)  
[info@diir.de](mailto:info@diir.de)

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

Frankfurt am Main  
4. März 2019

## **Stellungnahme zum Entwurf eines Prüfungsstandards: International Standard on Auditing [Entwurf-DE] 610 (Revised 2013) Nutzung der Tätigkeit Interner Revisoren (ISA [E-DE] 610)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zu dem von Ihnen veröffentlichten Entwurf des Prüfungsstandards

### **„International Standard on Auditing [Entwurf-DE] 610 (Revised 2013) Nutzung der Tätigkeit Interner Revisoren (ISA [E-DE] 610)“**

einzureichen.

Wir geben Ihnen im Folgenden zunächst einen kurzen Überblick über das DIIR und die Rolle und Aufgaben der Internen Revision und gehen anschließend auf den Hintergrund zur Abgabe einer Stellungnahme ein. Im Anschluss finden Sie unsere detaillierten Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zu einzelnen Abschnitten des ISA [E-DE] 610.

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

Das DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. wurde 1958 als gemeinnützige Organisation gegründet und zählt heute mehr als 3.000 Firmenmitglieder und persönliche Mitglieder aus allen Bereichen der Wirtschaft, Verwaltung und Wissenschaft, darunter aus allen DAX 30-Unternehmen und dem Großteil aller HDAX-Unternehmen. Das DIIR nimmt die fachliche Interessenvertretung der Internen Revision in Deutschland wahr und unterstützt die in der Internen Revision tätigen Fach- und Führungskräfte u. a. mit der Bereitstellung von Revisionsstandards.

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

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).

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

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

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

Die Definition der Internen Revision ist in den weltweit anerkannten Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF) des Institute of Internal Auditors (The IIA), dem globalen Berufsverband der Internen Revision, wie folgt festgelegt:

*„Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“*

Die Anforderungen an die Zusammenarbeit mit anderen prüfenden Instanzen im Unternehmen ergeben sich für die Interne Revision aus den verbindlichen Internationalen Standards im Rahmen des IPPF. Hier ist insbesondere der Standard 2050 relevant:

#### *2050 Koordination und Vertrauen*

*Der Leiter der Internen Revision soll Informationen austauschen, Aktivitäten koordinieren und das Vertrauen auf die Arbeiten anderer interner und externer Prüfungs- und Beratungsdienstleister berücksichtigen, damit eine angemessene Abdeckung erzielt und Doppelarbeiten vermieden werden.*

#### *Erläuterung*

*Bei der Koordinierung der Aktivitäten kann der Leiter der Internen Revision auf die Tätigkeit anderer Prüfungs- und Beratungsdienstleister vertrauen. Grundlage dieses Vertrauens sollte ein etablierter, konsistenter Prozess sein. Der Leiter der Internen Revision soll die Kompetenz, Objektivität und berufssübliche Sorgfalt der Prüfungs- und Beratungsdienstleister berücksichtigen. Der Leiter der Internen Revision soll außerdem ein klares Verständnis von Umfang, Zielen und Ergebnissen der Tätigkeiten von anderen Prüfungs- und Beratungsdienstleistern haben. Auch wenn er auf die Arbeit anderer vertraut, ist der Leiter der Internen Revision trotzdem noch verantwortlich dafür sicherzustellen, dass Schlussfolgerungen und Beurteilungen der Internen Revision angemessen belegt werden.*

### **Hintergrund der Stellungnahme des DIIR zum ISA [E-DE] 610**

DIIR und IDW haben bei der Erarbeitung eines gemeinsamen Standards zur Prüfung des Internen Revisionssystems (veröffentlicht 2017 als DIIR Revisionsstandard Nr. 3 und IDW PS 983) vertrauensvoll und gut zusammengearbeitet, um einen praxisbezogenen Standard mit einheitlichen Anforderungen an die Einrichtung und die Beurteilung eines Internen Revisionssystems herauszugeben.

Aus unserer Sicht ist es für eine effektive Corporate Governance unbedingt erforderlich, dass die Anforderungen, die an die Zusammenarbeit von Abschlussprüfern und Internen Revisoren gestellt werden, in den beruflichen Standards der Wirtschaftsprüfer und der Internen Revision miteinander in Einklang stehen. Dies ist eine grundlegende Voraussetzung dafür, dass die entsprechenden Prozesse wirksam und wirtschaftlich in einem Unternehmen eingerichtet werden können, und dafür, dass sich Interne Revisoren und Abschlussprüfer effizient abstimmen und zusammenarbeiten können.

Wir möchten daher die Gelegenheit nutzen, unsere Anmerkungen hinsichtlich der Nutzung der Tätigkeit Interner Revisoren durch den Abschlussprüfer in den IDW Prüfungsstandard einfließen zu lassen.

### **Anmerkungen zum ISA [E-DE] 610**

Nachfolgend haben wir unsere Anmerkungen zum ISA [E-DE] 610 bezogen auf einzelne Abschnitte und Textziffern des Entwurfs zusammengefasst. Wir schlagen vor, Ergänzungen zum Entwurf als sog. „D.-Textziffern“ vorzunehmen.

#### Anmerkungen zu Kapitel 5.1 Definition der Internen Revision

In Tz. 14 wird der Begriff der Internen Revision definiert. Wir schlagen vor, dazu die im IPPF verwendete und global akzeptierte Definition in den Anwendungshinweisen zu ergänzen. Diese wird auch im IDW PS 983 zitiert und liegt in Deutschland der Prüfung von Internen Revisionssystemen nach IDW PS 983 und der Durchführung von Quality Assessments nach DIIR Revisionsstandard Nr. 3 zugrunde. Die Verwendung unterschiedlicher Definitionen einer Internen Revision in Prüfungsstandards des IDW könnte u. E. zu Unklarheiten und Inkonsistenzen bei der Beurteilung einer Internen Revision durch Wirtschaftsprüfer in der Praxis führen und z. B. die Verwertung der Ergebnisse einer Beurteilung der Internen Revision eines Wirtschaftsprüfers nach IDW PS 983 durch einen Abschlussprüfer, der ISA DE 610 zu beachten hat, erschweren.

D.A1.1 In Deutschland ist die im IPPF enthaltene Definition durch das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) anerkannt und liegt auch der Beurteilung der Internen Revision gemäß IDW PS 983 und DIIR Revisionsstandard Nr. 3 zugrunde. Vor diesem Hintergrund wird als Interne Revision eine Einheit verstanden, die die folgende Definition der Internen Revision gemäß IPPF erfüllt: *„Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“<sup>1</sup>*

In Tz. 10 wird die Abgrenzung der Internen Revision zu internen Kontrollen im Unternehmen behandelt. Wir schlagen vor, in einer Ergänzung der Anwendungshinweise insbesondere die Anwendung des IPPF und ggf. der Revisionsstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (DIIR) als Kriterium für das Vorhandensein einer Internen Revision zu akzeptieren.

D.A1.2 Von einer Internen Revision ist in einer Einheit insbesondere dann auszugehen, wenn das IPPF<sup>2</sup> und ggf. die Revisionsstandards des Deutschen

---

<sup>1</sup> Die Definition der Internen Revision wurde wörtlich aus der deutschen Übersetzung des IPPF übernommen. Die Vorgaben zur Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision ergeben sich aus dem IPPF.

<sup>2</sup> Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF) des Institute of Internal Auditors (The IIA).

Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) als Grundlage der Tätigkeit vereinbart wurden und genutzt werden und damit Objektivität, Fachkompetenz und systematische und zielgerichtete Vorgehensweise sowie ein kontinuierliches Qualitätssicherungs- und -verbesserungsprogramm sichergestellt sind.

In Tz. 2 wird ausgeführt, dass der ISA (DE) keine Anwendung findet, wenn die Einheit nicht über eine Interne Revision verfügt. Vor dem Hintergrund einer grundsätzlichen Verpflichtung zur Einrichtung einer Internen Revision bei nahezu allen prüfungspflichtigen Unternehmen in Deutschland aufgrund aktienrechtlicher Vorschriften mit Ausstrahlungswirkung auf andere Rechtsformen sowie spezialgesetzlicher Regelungen schlagen wir die Aufnahme der nachfolgenden Textziffer in den Anwendungshinweisen vor. Die vorgeschlagenen Ausführungen stehen in Einklang mit den entsprechenden Ausführungen in IDW PS 983, Tz. 5 ff. sowie Tz. A1 f. Die Aufnahme eines entsprechenden Hinweises erscheint u. E. auch deshalb sachgerecht, da sich bei einer pflichtwidrig nicht eingerichteten Internen Revision Konsequenzen auf das weitere Prüfungsvorgehen (aufgrund eines Mangels in der Komponente „Überwachung“ des Internen Kontrollsystems) sowie die Berichterstattung (ggf. Bericht über einen sonstigen Gesetzesverstoß im Prüfungsbericht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB) ergeben können.

D.A2.1 In Deutschland ergibt sich die grundsätzliche Verpflichtung zur Einrichtung einer Internen Revision unter anderem 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).

#### Anmerkungen zu Kapitel 5.2.1 Beurteilung der Internen Revision

In Tz. A7 werden Kriterien zur Beurteilung der Objektivität der Internen Revision aufgeführt. Unter anderem werden im letzten Spiegelstrich die Berufsorganisationen der Internen Revision, deren Standards und entsprechende interne Regelungen erwähnt. Wir schlagen vor, die sehr konkreten Regelungen des Berufsstands der Internen Revision explizit aufzuführen.

D.A7.1 Als Berufsorganisation der Internen Revision in Deutschland und Teil der weltweiten Organisation des Institute of Internal Auditors (The IIA) verpflichtet das DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. seine Mitglieder zur Einhaltung der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF) sowie zur Beachtung der DIIR Revisionsstandards. Im IPPF sind Vorgaben zur Objektivität in den Standards 1100-1130 aufgeführt. Nichtmitglieder können über interne Regelungen in der Geschäftsordnung für die Interne Revision den gleichen Vorgaben unterliegen.

In Tz. A8 werden Kriterien zur Fachkompetenz der Internen Revision aufgeführt. Unter anderem werden im dritten Spiegelstrich eine angemessene fachliche Ausbildung und im letzten Spiegelstrich die Berufsorganisationen der Internen Revision und deren Standards erwähnt. Wir schlagen vor, die global und in Deutschland relevanten beruflichen Zertifizierungen und die sehr konkreten Regelungen

des Berufsstands der Internen Revision explizit aufzuführen (vgl. auch IDW PS 321, Tz. 17).

D.A8.1 Als Berufsorganisation der Internen Revision in Deutschland und Teil der weltweiten Organisation des Institute of Internal Auditors (The IIA) verpflichtet das DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. seine Mitglieder zur Einhaltung der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF) sowie zur Beachtung der DIIR Revisionsstandards. Im IPPF sind Vorgaben zur Fachkompetenz in den Standards 1200-1230 aufgeführt. Nichtmitglieder können über interne Regelungen in der Geschäftsordnung für die Interne Revision den gleichen Vorgaben unterliegen. Zudem können erworbene, international (z. B. Certified Internal Auditor (CIA)) oder national (Interner Revisor<sup>DIIR</sup>) anerkannte Zertifizierungen bei der Beurteilung der Fachkompetenz unterstützen.

In den Tz. 15-16 wird festgelegt, anhand welcher Kriterien der Abschlussprüfer bestimmt, ob er die Tätigkeit der Internen Revision für Zwecke der Abschlussprüfung nutzen kann. Wir schlagen vor, in den Anwendungshinweisen ergänzend auf die Kriterien zur Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Internen Revision nach IDW PS 983 einzugehen. Hiernach ist eine Interne Revision dann als angemessen und wirksam zu beurteilen, wenn sie die Standards und den Ethikkodex aus dem IPPF einhält. Ein erfolgtes externes Quality Assessment der Internen Revision ist damit ein sinnvolles Instrument zur Beurteilung der in den Tz. 15-16 aufgeführten Kriterien Objektivität, Fachkompetenz und systematisches und zielgerichtetes Vorgehen einschl. Qualitätssicherung.

D.A11.1 Der Abschlussprüfer kann insbesondere dann die Tätigkeit der Internen Revision für die Abschlussprüfung nutzen, wenn die Interne Revision durch eine erfolgte Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Internen Revision (externes Quality Assessment) nach IDW PS 983 bzw. DIIR-Revisionsstandard Nr. 3 nachweist, dass sie die Anforderungen an Objektivität, Fachkompetenz und systematisches und zielgerichtetes Vorgehen einschl. Qualitätssicherung erfüllt.

In Tz. A11 werden Kriterien zur systematischen und geregelten Vorgehensweise der Internen Revision aufgeführt. Unter anderem werden im letzten Spiegelpunkt die Berufsorganisationen der Internen Revision und deren Standards zur Qualitätssicherung erwähnt. Wir schlagen vor, die sehr konkreten Regelungen des Berufsstands der Internen Revision explizit aufzuführen.

D.A11.2 Als Berufsorganisation der Internen Revision in Deutschland und Teil der weltweiten Organisation des Institute of Internal Auditors (The IIA) verpflichtet das DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. seine Mitglieder zur Einhaltung der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework, IPPF) sowie zur Beachtung der DIIR Revisionsstandards. Im IPPF sind Vorgaben zum Qualitätssicherungs- und -verbesserungsprogramm in den Standards 1300-1322 aufgeführt. Diese umfassen insbesondere laufende Überwachung, regelmäßige interne Beurteilungen sowie mindestens alle fünf Jahre unabhängige externe Beurteilungen (Quality Assessments gemäß DIIR-Revisionsstandard Nr. 3 bzw. IDW PS 983) der

Internen Revision. Nichtmitglieder können über interne Regelungen in der Geschäftsordnung für die Interne Revision den gleichen Vorgaben unterliegen.

Anmerkungen zu Kapitel 5.3.2 Prüfungshandlungen zur Feststellung der Angemessenheit der Tätigkeit der Internen Revision

In Tz. A28 wird aufgeführt, welche Prüfungshandlungen der Abschlussprüfer durchführen kann, um die Qualität der Internen Revision zu beurteilen. Hierzu sollten auch die Ergebnisse des Qualitätssicherungs- und -verbesserungsprogramms der Internen Revision zählen. Wir schlagen daher eine Ergänzung vor.

D.A28 Hierzu sollte auch die Durchsicht der Ergebnisse aus dem Qualitätssicherungs- und -verbesserungsprogramm der Internen Revision gehören, wie Ergebnisse von externen Qualitätsprüfungen gemäß IDW PS 983 bzw. DIIR Revisionsstandard Nr. 3, Ergebnisse von internen Qualitätsprüfungen und Ergebnisse der laufenden Überwachung.

Wir würden uns freuen, wenn diese Ergänzungen im neuen Standard Berücksichtigung finden. Für Rückfragen stehen Ihnen Dorothea Mertmann (unter 069/713769-30 oder d.mertmann@diir.de) oder Michael Bünis (unter 069/713769-10 oder m.buenis@diir.de) gerne zur Verfügung. Gerne besprechen wir unsere Anmerkungen mit Ihnen auch in einem persönlichen Gespräch.

Mit freundlichen Grüßen



Dorothea Mertmann  
Geschäftsführerin



Michael Bünis  
Leiter Grundsatzabteilung