

– Working Paper 1/2006 –

Elmar Schwager
unter Mitarbeit von Udo Stauß

Best Practices in der Internen Revision

Überblick und Diskussionsgrundlage
zum notwendigen Stand der Praxis
in der Internen Revision

Mit Anmerkungen zum Text des Arbeitskreises für
„Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“
der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Köln

Inhalt

| | Seite |
|--|-----------|
| 1. Best Practices in der Internen Revision | 3 |
| 2. Vorbemerkungen | 3 |
| 3. Übergeordnete Aspekte der Berufsausübung | 4 |
| 3.1. Definition der Internen Revision | 4 |
| 3.2. Einschränkungen in der Wirksamkeit der Internen Revision | 4 |
| 3.3. Inhouse oder Outsourcing-Lösung | 4 |
| 3.4. Prüfungsleistungen | 5 |
| 3.5. Beratungsleistungen | 5 |
| 3.6. Berufsethik | 5 |
| 3.7. Objektivität und Unabhängigkeit der Internen Revision | 5 |
| 3.8. Person des Chief Audit Executive (CAE) | 6 |
| 3.9. Aufgaben, Rechte und Pflichten der Internen Revision | 6 |
| 3.10. Risikoorientierung im Prüfungsansatz der Internen Revision | 7 |
| 3.11. Kompetenzen und Ausstattung der Internen Revision | 7 |
| 4. Operative Aspekte der Berufsausübung | 8 |
| 4.1. Kernprozesse der Internen Revision | 8 |
| 4.2. Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität | 8 |
| 4.3. Qualitätsmanagement | 9 |
| 4.4. Human Resources in der Internen Revision | 9 |
| 4.5. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer | 10 |
| 4.6. Zusammenarbeit mit dem Überwachungsorgan | 10 |
| 5. Zusammenfassende Synopsis | 10 |
| 5.1. Vorbemerkungen zum Text der Schmalenbach-Gesellschaft | 11 |
| 5.2. Funktion und Aufgabenstellung der Internen Revision | 11 |
| 5.3. Best Practice für die Interne Revision | 11 |
| 5.4. Angemessenheit der Internen Revision (These 1) | 12 |
| 5.5. Grundsätze der Berufsethik (These 2) | 13 |
| 5.6. Verantwortlichkeiten des Leiters der Internen Revision (These 4) | 14 |
| 5.7. Geschäftsordnung der Internen Revision (These 5) | 14 |
| 5.8. Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen (These 6) | 15 |
| 5.9. Risikoorientierter Prüfungsansatz (These 7) | 15 |
| 5.10. Fachliche Kompetenzen und Ressourcen der Internen Revision (These 8) | 15 |
| 5.11. Qualitätsmanagement der Internen Revision (These 10) | 16 |
| 5.12. Aus- und Weiterbildung der Revisoren (These 12) | 16 |
| 5.13. Informationsordnung der Internen Revision (These 13) | 16 |
| 6. Zusammenfassung | 17 |

1. Best Practices in der Internen Revision

Mit diesem Working Paper 1/2006 wählen wir eine vom sonstigen Verfahren abweichende Darstellung unserer fachlichen Arbeit.

Der Urtext für dieses Working Paper wurde vom Verfasser als Mitarbeiter einer der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entwickelt und dem Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Köln vorgelegt. Mittlerweile hat es dieser Arbeitskreis nach drei Jahren geschafft, seine Sicht der Dinge in Bezug auf Best Practice darzustellen und eine entsprechende Publikation veröffentlicht.¹ Dem Autor wurde während dieser drei Jahre kein Feedback über seine ursprünglichen Thesen gegeben. Das ist durchaus legal, aber vielleicht nicht unbedingt legitim.

Wir nutzen die Gelegenheit, den mittlerweile durch uns überarbeiteten und erweiterten Urtext mit dem nun veröffentlichten Text der Schmalenbach-Gesellschaft zu vergleichen und einige kritische Anmerkungen zu machen. Von Interesse sind hierbei sowohl das, was von dem Arbeitskreis geschrieben, wie auch das, was nicht geschrieben wurde. Insofern ergeben sich einige interessante Abweichungen, die einer Diskussion für würdig befunden werden dürften. Der Leser findet in Kapitel 5 eine Kommentierung des Textes der Schmalenbach-Gesellschaft.

2. Vorbemerkungen

Die nachfolgenden Thesen skizzieren die Anforderungen an eine Interne Revision, wie sie im Zuge der neueren Entwicklungen definiert werden müssen, um eine professionelle Aufgabenerfüllung sicherzustellen.

Beruf und Berufsbild eines Internen Revisors sind nicht verbindlich, etwa durch ein Gesetz, beschrieben. Dies unterscheidet ihn etwa vom Abschlussprüfer, bei dem die Voraussetzungen zur Siegelführung verbindlich definiert sind. Darum ist, neben einem Rückgriff auf die Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision, auch eine Konsultation von Best Practices anderer Professionen notwendig.

Ebenso wichtig ist es, die Praxis professioneller Interner Revisionsabteilungen in einen solchen Text einfließen zu lassen, weil viele, und vor allem innovative Impulse aus der Praxis heraus kommen. Die ausschließliche Fokussierung auf kodifizierte Grundlagen (Standards, Rundschreiben, etc.) ist unzureichend, entspricht nicht Best Practice und kann auch zwingend nicht zu einem Best Practice-Ansatz führen.

Die Interne Revision kann als interne Funktion oder als externe Funktion oder auch als Mischung zwischen beidem (Partnering) eingerichtet sein. Dies basiert auf einer Entscheidung des Managements bzw. der Überwachungsorgane, die beispielsweise auf Grund von Kosten- und Nutzenanalysen getroffen wird. Eine Koordinationsfunktion innerhalb der Organisation, namentlich der oberste Revisionsverantwortliche (Chief Audit Executive), ist in jedem Falle notwendig.

Wesentlich für die Einhaltung von Best Practices in der Internen Revision ist der Chief Audit Executive (CAE), der alle Vorgaben für die Erbringung von Dienstleistungen definiert, ihre Qualität maßgeblich beeinflusst und überwacht. Dies gilt für eine etablierte Interne Revisionsabteilung ebenso wie für einen externen Dienstleister. CAE kann damit der Leiter der Revision sein oder diejenige Person, die als Koordinationsverantwortlicher eingesetzt wird.

¹ Vgl.: DER BETRIEB, Heft 05 vom 3.2.2006, Seite 225 - 229

Bei einigen der nachfolgend skizzierten Best Practices können kleine Revisionsabteilungen Probleme in der praktischen Umsetzung haben, die im wesentlichen auf ihre eingeschränkte personelle Kapazität zurückzuführen sind (Beratungsleistungen, Kernprozesse, Qualitätsmanagement, Kompetenzen und Ausstattung, Human Resources Prozesse).

3. Übergeordnete Aspekte der Berufsausübung

3.1. Definition der Internen Revision

Die Interne Revision ist eine organisationsinterne, unabhängige und objektive Funktion zur Durchführung von Prüfungs- und Beratungsleistungen. Sie schafft einen Mehrwert für ihre Organisation und hilft bei der Verbesserung der Prozesse.

Sie unterstützt die Organisation dadurch in der Erreichung ihrer Ziele, dass sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und sie verbessern hilft. Die Interne Revision ist außerdem die wichtigste Funktion zur Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität in jeder Organisation.

3.2. Einschränkungen in der Wirksamkeit der Internen Revision

Die Interne Revision darf in der Erfüllung ihrer Aufgaben nicht eingeschränkt sein oder behindert werden. Eine Einschränkung ist beispielsweise festzustellen bei:

- Einer mangelhaften Geschäftsordnung
- Einschränkungen betreffend den Zugang zu Informationen der Organisation
- Beeinträchtigungen der Objektivität der Internen Revision
- Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit der Internen Revision
- Beschränkungen auf Grund sachlicher oder personeller Engpässe

Es ist Aufgabe des CAE darauf hinzuwirken, dass Einschränkungen nicht von dauerhafter Natur sind bzw. erst gar nicht eintreten. Er hat hierüber an die ihm übergeordnete Stelle zu berichten.

3.3. Inhouse oder Outsourcing-Lösung

Die Interne Revision, eine interne Funktion der Organisation, kann als interne oder als externe Dienstleistung organisiert sein. Dies ist regelmäßig eine Entscheidung des Managements. In diese Entscheidung finden verschiedene Faktoren Einfluss:

- Flexibilisierung der Kosten
- Know-how
- Zugriff auf ein größeres Kompetenzen-Netzwerk
- Größere Unabhängigkeit des Externen
- Umfassende Kenntnisse über die Organisation, deren Prozesse und Branche
- Die Möglichkeit zur Ausbildung eigener Mitarbeiter kann entfallen

Viele Organisationen haben darüber hinaus, vor allem in einer ersten Einführungsphase, gute Erfahrungen mit einem Partnering-Ansatz gemacht. Hierbei werden von erfahrenen und auf Interne Revision speziali-

sierten Dienstleistern Unterstützungsleistungen erbracht, die abhängig sind von der speziellen Situation der jeweiligen neu etablierten Abteilung. In einem Partnering-Ansatz können die Vorteile beider Lösungen vereint werden.

3.4. Prüfungsleistungen

Die Interne Revision erbringt Prüfungsleistungen. Dies sind Projekte, bei denen wesentliche Risiken der Organisation identifiziert, untersucht, unabhängig beurteilt und mögliche Steuerungsmaßnahmen empfohlen werden. Durch Prüfungsleistungen werden die Objektivität und Unabhängigkeit der Internen Revision grundsätzlich nicht beeinträchtigt. Allerdings können im Rahmen von Prüfungen Risiken vorhanden sein, die zu einer Beeinträchtigung der Objektivität der Internen Revision führen können; der CAE hat die Aufgabe, diese Risiken angemessen zu steuern.

3.5. Beratungsleistungen

Die Interne Revision kann Beratungsleistungen erbringen. Dies sind Projekte, bei denen zwischen der Internen Revision und dem Auftraggeber zuvor definierte Ziele im Rahmen einer Projektmethodik erreicht werden sollen. Durch Beratungsleistungen können die Objektivität und die Unabhängigkeit der Internen Revision beeinträchtigt werden. Die Überprüfung dieses Risikos liegt beim CAE, der gegebenenfalls Gegenmaßnahmen zu ergreifen hat. Sofern sich die Frage stellt, ob eine Prüfungs- oder eine Beratungsleistung erbracht werden soll, gilt grundsätzlich das Primat der Prüfung.

3.6. Berufsethik

Die Interne Revision gibt sich einen ethischen Kodex, der beschreibt, wie sich interne Revisoren bei ihrer Aufgabenerfüllung verhalten sollen und welche Voraussetzungen für eine professionelle Durchführung von Prüfungen und Beratungen vorhanden sein müssen. Der Kodex ist insofern normativ für die Interne Revision.

Weder der CAE noch die der Internen Revision vorgesetzte Stelle darf die Interne Revision in eine Lage bringen, in der sie den ethischen Kodex verletzen muss.

Der Geltungsbereich des Kodex umfasst alle Mitarbeiter, die als Interne Revisoren tätig sind, unabhängig davon, ob sie den Titel Certified Internal Auditor führen oder nicht.

Inhaltlich muss sich der Kodex mindestens an dem Code of Ethics des Institute of Internal Auditors orientieren. Er soll für die Internen Revisoren der Organisation eine Orientierung geben, was in für sie kritischen Situationen an Handlungsmöglichkeiten bestehen. Kritische Situationen sind solche, bei denen divergierende Interessen eine zu treffende objektive Entscheidung der Internen Revision beeinflussen können.

3.7. Objektivität und Unabhängigkeit der Internen Revision

Die Interne Revision muss ihre Aufgaben objektiv und unabhängig erfüllen können. Verantwortlich für die Sicherstellung dieser fundamentalen Voraussetzungen ist der CAE.

Objektivität bedeutet, dass die Interne Revision sich hinsichtlich ihrer Planung, Prüfungsdurchführung und bei der Bildung ihres Prüfungsurteils keinen Beeinflussungen oder Einschränkungen ausgesetzt sehen darf.

Unabhängigkeit wird sichergestellt, indem die Interne Revision einer Person oder einem Gremium unterstellt wird, die bzw. das sicherstellen kann, dass eine angemessene Ausstattung der Revision vorliegt, die organi-

sationsinterne Überwachung ausreichend ist sowie die Berichte der Revision in einer Weise wahrgenommen werden, dass die Umsetzung von Empfehlungen durchgesetzt werden kann.

Sollten sich hinsichtlich der Objektivität und der Unabhängigkeit Beeinträchtigungen ergeben, so ist der CAE verpflichtet, hierüber zu berichten. Er soll bei seinem Bericht auf die möglichen Auswirkungen auf die Organisation eingehen.

3.8. Person des Chief Audit Executive (CAE)

Der CAE trägt die oberste Verantwortung für die Durchführung von Prüfungs- und Beratungsprojekten. Ist die Interne Revision outgesourct, so hat der CAE die Aufgabe, den Dienstleister zu steuern und die von ihm erbrachte Qualität zu überwachen, um die Ziele der Internen Revision zu erreichen.

Die Ernennung des CAE erfolgt auf der Grundlage eines Anforderungsprofils, das fachliche, persönliche, methodische und soziale Kompetenzen verbindlich definiert. Die Auswahl des CAE an Hand des Anforderungsprofils muss nachvollziehbar dokumentiert sein.

Die Tätigkeiten des CAE sind planender, koordinierender, informierender sowie überwachender Natur. Er gibt außerdem alle wesentlichen Sollvorgaben (Prozesse und Verfahren) für die Aufgabenerfüllung vor und stellt die Anwendung dieser Vorgaben sicher.

3.9. Aufgaben, Rechte und Pflichten der Internen Revision

Die Interne Revision definiert grundsätzliche Aufgaben, Rechte und Pflichten (Prüfungs- und Beratungsleistungen) in schriftlicher Form in einer Geschäftsordnung (Charter).

Die Geschäftsordnung muss sich hierbei an den Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision orientieren.

Die Geschäftsordnung definiert ebenfalls verbindlich die organisationsinternen Voraussetzungen zur Wahrung der Objektivität und der Unabhängigkeit der Internen Revision.

Die Geschäftsordnung enthält die der Internen Revision eingeräumten Rechte, vor allem die zur passiven und aktiven Information innerhalb der Organisation. Der Internen Revision ist ein freier und uneingeschränkter Zugang zu Personen, Informationen und Vermögensgegenständen der Organisation einzuräumen.

Falls zutreffend, kann die Geschäftsordnung auch die Art und Weise der Erbringung von Beratungsleistungen durch die Interne Revision definieren. Hinsichtlich der grundsätzlichen Entscheidung über die Erbringung von Beratungsleistungen ist eine Genehmigung von der für die Interne Revision verantwortlichen Stelle einzuholen.

Die Geschäftsordnung enthält Pflichten zur Berichterstattung, insbesondere eine Pflicht zur ad hoc Berichterstattung über wesentliche Risiken und dolose Handlungen, sowie die Pflicht, regelmäßig über die Risikosituation der Organisation zu berichten.

Die Revision muss an die ihr vorgesetzte Stelle über Einschränkungen berichten, denen sie beispielsweise hinsichtlich ihrer Ressourcen oder Informationsbeschaffung unterliegt. Dies gilt vor allem dann, wenn die organisationsinterne Überwachung nicht im notwendigen Umfang erfolgen kann.

Best Practices in der Internen Revision - 7

Der CAE lässt sich die Geschäftsordnung von der ihr vorgesetzten Stelle genehmigen. Die Geschäftsordnung wird auch den Überwachungsorganen zur Kenntnis vorgelegt.

Der CAE überprüft mindestens einmal jährlich, ob die Geschäftsordnung noch den aktuellen Gegebenheiten der Organisation entspricht. Er leitet notwendige Anpassungen ein.

3.10. Risikoorientierung im Prüfungsansatz der Internen Revision

Der CAE stellt sicher, dass die Interne Revision risikoorientiert plant, prüft, berichtet und nachverfolgt.

Mit diesem risikoorientierten Ansatz werden die knappen Ressourcen der Internen Revision auf risikoträchtige Prüffelder gelenkt, um nur die für die Zielerreichung der Organisation wesentlichen Risiken zu identifizieren und zu beurteilen (insbesondere Kernprozesse). Damit wird eine angemessene Entscheidungsgrundlage für das Management geschaffen, ob hinsichtlich der vorhandenen Steuerungsmaßnahmen Handlungsbedarf besteht.

Unter Risiko im Kontext Interne Revision wird eine mögliche Fehlentscheidung des Managements oder der Überwachungsorgane verstanden, die auf Grund einer unzureichenden Informationslage über die organisatorische Risikosituation zustande kommt. Ein solches Risiko soll durch eine angemessen arbeitende Interne Revision minimiert und im besten Fall ausgeschaltet werden.

Die Risikobeurteilung über die gesamte Organisation hinweg muss mindestens einmal jährlich stattfinden. Die Interne Revision bedient sich dabei aller notwendigen internen und externen Quellen zur Einschätzung der Risikosituation. Die Beurteilung muss dokumentiert werden in einer Art und Weise, die es einem sachverständigen Dritten ermöglicht, die Beurteilung in angemessener Zeit nachzuvollziehen und zum gleichen Ergebnis wie die Interne Revision zu kommen.

Der CAE überwacht die Einhaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes. Die Überwachung kann delegiert werden.

Der CAE definiert in seinen Sollvorgaben diejenigen Maßnahmen, die für die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes notwendig sind.

3.11. Kompetenzen und Ausstattung der Internen Revision

Der CAE stellt sicher, dass die Kompetenzen und die Ausstattung der Internen Revision ausreichend sind, um mindestens die Kernprozesse der Organisation überwachen zu können.

Wenn die Kompetenzen nicht vorgehalten werden können, müssen sie gegebenenfalls von innerhalb oder außerhalb der Organisation beschafft werden.

Die personellen und sachlichen Ressourcen müssen ausreichend sein, um den Prüfungsplan der Internen Revision abarbeiten zu können. Ein angemessener zeitlicher Puffer für ad hoc Prüfungen muss eingeplant werden.

Über Einschränkungen in der Ausstattung und bei den verfügbaren Kompetenzen berichtet der CAE an die übergeordnete Stelle sowie die Überwachungsorgane.

4. Operative Aspekte der Berufsausübung

4.1. Kernprozesse der Internen Revision

Der CAE definiert die Kernprozesse der Internen Revision in schriftlicher Form als Vorgabe für die Voraussetzungen und die Durchführung von Prüfungs- und Beratungsleistungen. Eine solche Vorgabe erfolgt regelmäßig in Form eines Handbuchs. Bei kleinen Revisionen kann die Erarbeitung von Arbeitsanweisungen ausreichend sein.

Kernprozesse sind beispielsweise: Risikoerhebung und -beurteilung, Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung, Berichterstattung, Nachschau, Qualitätsmanagement, Beratungsleistungen und Human Resources Prozesse.

Der CAE kommuniziert diese Vorgaben an diejenigen Mitarbeiter bzw. Dienstleister, die für die Ausübung der Revisionsfunktion verantwortlich sind. Diese formalen Vorgaben bilden die verbindliche Grundlage für die Durchführung ihrer Aufgaben.

Der CAE überwacht die Einhaltung der Sollvorgaben in geeigneter Form und nachvollziehbar für Dritte. Solche Dritte können die Qualitätsverantwortlichen, die Reviewer von Berichten oder auch der Abschlussprüfer sein.

Der CAE überprüft regelmäßig, mindestens aber alle zwei Jahre, ob die Sollvorgaben der Internen Revision noch angemessen sind. Gegebenenfalls definiert er neue Sollvorgaben.

4.2. Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität

Die Interne Revision ist neben einem eventuellen Fraudmanager die wichtigste Funktion mit der Aufgabe der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität innerhalb der Organisation. Die Interne Revision stellt sicher, dass bei ihr hinreichende Kompetenzen zur Identifikation und die umfassende Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität vorhanden sind.

Die Interne Revision ist in die Aufgaben Prävention, Aufdeckung und Untersuchung doloser Handlungen zumindest eingebunden. Die hierfür benötigten Kompetenzen sind durch Schulungs- und Fortbildungsmaßnahmen des eigenen Revisionspersonals oder durch den Einkauf von externem Know-how auszubilden und auf dem Laufenden zu halten.

Die Interne Revision überprüft für ihre Organisation, ob es Prozesse und Organisationseinheiten gibt, die besonders anfällig für Wirtschaftskriminalität sind; sie selbst nimmt hierfür spezifische Untersuchungen zur Einschätzung des Risikos für Wirtschaftskriminalität vor und sie begleitet denkbare Self Assessments.

Aus den Ergebnissen dieser Aktivitäten leitet die Interne Revision entsprechende Handlungsmaßnahmen ab (Prävention). Diese Aufgaben der Internen Revision müssen integrale Bestandteile eines umfassenden, von der Internen Revision mit oder ausschließlich betreuten Präventionskonzepts sein.

Darüber hinaus prüft die Interne Revision im Rahmen ihrer Risikoorientierung die identifizierten Risikozonen auf Basis ihres Prüfungsplanes mit einem besonderen Schwerpunkt (Aufdeckung).

Ferner untersucht die Interne Revision Hinweise und Verdachtsfälle von dolosen Handlungen und bereitet die Untersuchungsergebnisse gerichtsverwertbar auf (Aufarbeitung).

Die Interne Revision besitzt für diese Aufgaben fundierte fachliche und methodische Kenntnisse aus den Bereichen Betriebs- und Rechtswissenschaften sowie aus forensischen Disziplinen (IT, Kriminologie u.a.), um Projekte aus dem Bereich Wirtschaftskriminalität fachlich kompetent durchführen zu können. Hält sie die entsprechenden Kompetenzen und Ressourcen nicht vor, muss sie den Zugriff auf externes Know-how sicherstellen.

Der CAE legt unter anderem im Rahmen seiner Verantwortung für die Human Resources-Prozesse fest, ob spezielle Fachexamina aus dem Bereich Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität in der Internen Revision abzulegen sind, wenn dies auf Grund der Risikosituation zweckmäßig ist.

Die Interne Revision kann ihre spezifischen Rollen in diesem Bereich ausfüllen, namentlich eine Präventionsfunktion, eine Identifikationsfunktion (Aufdeckung), eine Untersuchungsfunktion (Aufarbeitung) und eine (anlassbezogene) Beratungsfunktion, wobei letztere wiederum fließend in die Präventionsfunktion übergeht.

4.3. Qualitätsmanagement

Der CAE definiert und installiert Maßnahmen, die zur Erreichung und Sicherung einer gleich bleibend hohen Qualität in der Aufgabenerfüllung notwendig sind. Die Summe dieser Maßnahmen bildet das Qualitätsmanagement der Internen Revision.

Das Qualitätsmanagement deckt alle Kernprozesse der Internen Revision ab. Es umfasst mindestens die Qualitätsplanung sowie die Qualitätssteuerung. Das Qualitätsmanagement muss an drei Elementen ansetzen: dem Revisionspotenzial, dem Revisionsprozess und den Revisionsergebnissen.

Neben funktionsinternen sind auch funktionsexterne Maßnahmen wie externe Reviews in das Qualitätsmanagement einzubeziehen.

Das Qualitätsmanagement muss für einen kompetenten Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar sein, um sich ein umfassendes Urteil über die Qualität der Revision bilden zu können.

Die Interne Revision darf dann, wenn ein externes Review die Übereinstimmung ihrer Aufgabenerfüllung mit den Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision bestätigt hat, die entsprechende Formulierung in ihren Berichten nutzen.

4.4. Human Resources in der Internen Revision

Der CAE definiert in schriftlicher Form die Vorgaben für das Human Resources Management der Internen Revision.

Subprozesse im Human Resources Management sind: Personalbeschaffung, Einarbeitung neuer Mitarbeiter, laufende Fortbildung, Förderung der Mitarbeiter und Personalführung.

Der CAE definiert, welche Fachexamen durch die Mitarbeiter abgelegt werden sollen, um insgesamt eine hohe Professionalität der Internen Revision zu erreichen.

Der CAE soll ein Budget zur Fortbildung und Förderung von mindestens 80 Stunden im Jahr pro Mitarbeiter vorsehen. Eine Fokussierung lediglich auf Fortbildungsmaßnahmen ist unzureichend.

4.5. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer

Der CAE definiert in schriftlicher Form die Art und Weise der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer.

Er übergibt dem Abschlussprüfer die von ihm definierten Sollvorgaben für die Aufgabenerfüllung, um eine Begutachtung zu ermöglichen. Er räumt dem Abschlussprüfer auch den Zugang zu den Mitarbeitern und Unterlagen der Internen Revision ein. Dies führt zu einer möglichen Berücksichtigung von Arbeitsergebnissen der Internen Revision durch den Abschlussprüfer.

Inwieweit der Abschlussprüfer Ergebnisse übernimmt, verbleibt in seiner Verantwortung.

Der CAE soll in Abstimmung mit dem Abschlussprüfer entscheiden, inwieweit Modifikationen am Prüfungsprogramm der Internen Revision vorgenommen werden sollen, um eine höhere Wirtschaftlichkeit in der Prüfungsdurchführung zu erreichen. Die Zusammenarbeit der beiden Prüfungseinrichtungen muss dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprechen.

Der CAE soll darauf hinwirken, durch den Abschlussprüfer Informationen zur Risikosituation der Organisation zu erhalten, um seinen Prüfungsplan gegebenenfalls modifizieren zu können.

4.6. Zusammenarbeit mit dem Überwachungsorgan

Der CAE schlägt in schriftlicher Form die Art und Weise der Zusammenarbeit mit dem Überwachungsorgan vor. Er stimmt sich hierbei mit der Unternehmensleitung und dem Überwachungsorgan ab.

Er übergibt dem Überwachungsorgan die von ihm definierten Sollvorgaben für die Aufgabenerfüllung, um eine Begutachtung zu ermöglichen. Er räumt dem Überwachungsorgan auch den Zugang zu den Mitarbeitern und Unterlagen der Internen Revision ein.

Der CAE soll darauf hinwirken, über das Management in eine direkte Kommunikation mit dem Überwachungsorgan einzutreten. Das Überwachungsorgan soll die Internen Revision auch direkt beauftragen, wenn es dies für notwendig hält.

Der CAE soll darauf hinwirken, durch das Überwachungsorgan Informationen zur Risikosituation der Organisation zu erhalten, um seinen Prüfungsplan gegebenenfalls modifizieren zu können.

5. Zusammenfassende Synopsis

Der Text des Arbeitskreises für „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. beschäftigt sich mit Best Practice ausschließlich aus Sicht der bestehenden kodifizierten Grundlagen, beispielsweise die Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision, die Erkenntnisse der Wissenschaft, die Standards anderer Berufsgruppen sowie die für bestimmte Bereiche (Banken, Versicherungen, öffentliche Unternehmen) definierten Mindestanforderungen.

Der Arbeitskreis ignoriert damit diejenigen Impulse, die aus der Praxis der Internen Revision kommen und die die tägliche Arbeit der Internen Revisionen beeinflussen.

Wir stellen im Folgenden in Bezug auf die Thesen des Arbeitskreises unsere Auffassung dar und leiten eine Darstellung der wesentlichen Unterschiede ab, die wir als weitere Diskussionsgrundlage verstanden wissen wollen.

5.1. Vorbemerkungen zum Text der Schmalenbach-Gesellschaft

Das Thesenpapier richtet sich nach Aussage des Arbeitskreises vor allem an Vorstände, Geschäftsführer und Aufsichtsräte. Wir sind der Auffassung, dass wichtige Adressaten in jedem Falle auch alle CAEs sind, die ihre tägliche Arbeit an einem solchen Sollkonzept spiegeln könnten, sofern dieses auch tatsächlich die Best Practice wiedergibt.

Es ist weder ersichtlich noch nachvollziehbar, warum die obersten Revisionsverantwortlichen hier ausgenommen worden sind. Die CAEs haben ja gerade die Aufgabe, für eine professionelle Revisionsfunktion zu sorgen.

5.2. Funktion und Aufgabenstellung der Internen Revision

Der Arbeitskreis argumentiert in Bezug auf die Funktion und die Aufgaben zunächst mit betriebswirtschaftlichen Anforderungen, führt aber auch aus, dass die Pflicht zur Unternehmensüberwachung sich „i.d.R. zur Pflicht zur Einrichtung einer Internen Revision verdichtet.“ Die nicht näher bezeichneten betriebswirtschaftlichen Anforderungen als ein Grund für die Einrichtung einer Internen Revision ist aus unserer Sicht allenfalls ein unzureichend ausgeführtes Argument. Kernaufgaben des Managements sind die Planung, Steuerung und Überwachung der organisatorischen Prozesse mit dem Ziel der Erreichung des Organisationszwecks. Diesen Zweck können verschiedene Risiken bedrohen, deren Identifizierung und Beurteilung Fachleuten vorbehalten sein muss. Dies bedeutet, dass ein ordentlicher Kaufmann seiner Primäraufgabe der Überwachung bei einer hinreichend komplexen Organisation nur durch eine entsprechend ausdifferenzierte Revision nachkommen kann; betriebswirtschaftliche Anforderungen spielen in diesem Zusammenhang allenfalls eine Nebenrolle.

Des Weiteren schreibt der Arbeitskreis, dass die teilweise oder vollständige Auslagerung der Internen Revision ein Ausnahmefall sei. Was dies angeht, so ist Auslagerung nicht ausnahmsweise, sondern nach sorgfältiger Erwägung der Pros und Contras vorzunehmen. Hierbei spielen vor allem die Professionalität eines Dienstleisters, sein Kompetenzprofil und die mit einer externen Vergabe verbundenen Kosten und Einsparungspotentiale eine Rolle. Für Unternehmen des Mittelstandes macht die Auslagerung gerade in einer Situation Sinn, wo die Kosten eines qualifizierten externen Dienstleisters, unter den Kosten eines oder mehrerer Interner Revisoren liegen.

Richtig bleibt allerdings, dass die Unternehmensleitung, bzw. der dafür verantwortliche CAE die Verantwortung für alle Revisionsaktivitäten behält.

5.3. Best Practice für die Interne Revision

Der Arbeitskreis beschränkt sich in seinem Ansatz auf kodifizierte Grundlagen. Eine der wichtigsten Quellen für Best Practice (daher auch der Name) ist aber die Praxis der Internen Revision. Warum der Arbeitskreis hier lediglich auf kodifizierte Grundlagen verweist, ist unverständlich und praxisfern. Viele wichtige Entwicklungen sind erst im Laufe der Zeit in kodifizierte Grundlagen eingegangen, bzw. einige der wichtigsten sind gerade noch nicht kodifiziert. Das Ergebnis einer Fokussierung auf kodifizierte Grundlagen ist fehlendes Innovationspotential sowie die Ausblendung von Entwicklungen und Trends des Berufsstandes.

Auch der amerikanische Dachverband Institute of Internal Auditors, dem sich das Deutsche Institut durch die Übernahme der Standards verpflichtet fühlt, sieht die Entwicklung von Standards als kontinuierlichen Prozess: Der „Internal Auditing Standards Board“ ist bei der Abfassung der Standards zu einem intensiven Beratungsprozess verpflichtet. Bevor ein Dokument veröffentlicht wird, gibt der Standard Board auf internationaler Ebene Arbeitspapiere heraus, zu denen die Öffentlichkeit Kommentare abgeben kann. Falls erforderlich, holt der Standards Board auch Fachmeinungen von Experten ein. Die Entwicklung von Standards ist ein kontinuierlicher Prozess. Der Standards Board begrüßt Beiträge von IIA-Mitgliedern und anderen interessierten Kreisen, um so neue Entwicklungen zu identifizieren, die neue Standards oder die Überarbeitung aktueller Standards erfordern.²

Die Bestimmung von Best Practice darf folglich nicht bei dem wenig kreativen Zusammentragen einschlägiger Normen enden, sondern muss zwingend auch relevante neuere Entwicklungen berücksichtigen, sofern diese eben Best Practice entsprechen.

5.4. Angemessenheit der Internen Revision (These 1)

Der Arbeitskreis führt aus: „Ein Verzicht auf die Einrichtung einer Internen Revision bedeutet den Verzicht auf eine wesentliche Überwachungsfunktion, die nur schwerlich durch andere Maßnahmen ersetzt werden kann.“

Das ist richtig. Zwar ist es bei kleinen, nicht komplex strukturierten Unternehmen des Mittelstandes denkbar, durch ein funktionierendes Controlling sowie ein angemessenes Internes Kontrollsystem und ein Risikomanagement auf eine Interne Revision zu verzichten.

Es wird allerdings für die wenigsten Unternehmen möglich sein, auf eine Interne Revision zu verzichten. Dies liegt zum einen an den gesetzlichen Anforderungen, zum anderen an der heute in der Praxis zu beobachtenden Komplexität der organisatorischen Prozesse. Diese Komplexität verlangt zwingend eine professionelle Risikoüberwachung durch Fachleute aus der Internen Revision.

Darüber hinaus ist es wichtig zu betonen, dass die Notwendigkeit für beispielsweise gemeinnützige oder auch öffentlich-rechtliche Organisationen für die Einrichtung einer Internen Revision ähnlich begründet ist. Aus diesem Grund ist die vom Arbeitskreis vorgenommene Fokussierung auf Unternehmen nicht ausreichend.

Der Arbeitskreis führt ferner aus: „Prüfungsleistungen sind Projekte, bei denen wesentliche Risiken und Chancen des Unternehmens identifiziert und untersucht sowie Maßnahmen (inhärente Beratung) empfohlen werden.“

Eine Prüfung im engsten Sinne ist der Vergleich zwischen einem Soll und dem durch die Interne Revision aufgefundenen Ist-Zustand. Hierbei kann sowohl ein definiertes Soll vorliegen, wie auch ein sich aus Best Practice-Grundlagen ergebendes, nicht kodifiziertes Sollkonzept.

Der von Peemöller/Richter so genannte Ziel-, Regelungs- und Handlungsrahmen bildet hierbei die Grundlage für die Erarbeitung der Feststellungen.³ Diese Ausformulierung von Feststellungen ist noch keine inhärente Beratung, weil sich die Leistung der Internen Revision bislang lediglich auf die Identifizierung der Abweichungen beschränkt.

² The Institute of Internal Auditors: Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision, Altamonte Springs, USA, 2001

³ Vgl. hierzu: Peemöller/Richter, Entwicklungstendenzen in der Internen Revision, 2000

In der Wahrnehmung der Fachöffentlichkeit ergibt sich eine inhärente Beratung in der Prüfung bereits aus der Ableitung nahe liegender Maßnahmen zur Schließung der Abweichungen zwischen Soll-Konzept und Ist-Zustand. Nur in diesem Zusammenhang kann von inhärenter Beratung gesprochen werden. Der Begriff der inhärenten Beratung darf nicht mit der Erbringung von Beratungsleistungen durch die Interne Revision verwechselt werden.

Wir haben an anderer Stelle den Beratungsbegriff definiert.⁴ Der Arbeitskreis hat diesen Beratungsbegriff für seine Ausführungen auch übernommen.

Der Arbeitskreis greift außerdem den Begriff der Chancenprüfung auf und übernimmt ihn für die Durchführung von Prüfungsleistungen durch die Interne Revision. Der Begriff der Chancenprüfung ist dann in sich falsch, wenn sich die Interne Revision von ihrer Kernaufgabe der organisationsinternen Überwachung verabschiedet und sich unternehmerische Aufgaben – wie die Planung und Strategiedefinition – anmaßt. Das Begriffspaar Chancen und Risiken in Bezug auf die Strategieoptionen in einem Unternehmen zu benutzen, ist in diesem Zusammenhang falsch, weil es sich um eine originäre Aufgabe des Managements handelt.⁵

Allenfalls kann dann von Chancenprüfung durch die Interne Revision gesprochen werden, wenn beispielsweise im Rahmen konkreter Prozessprüfungen bei Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen Möglichkeiten (Chancen) zur Ertragssteigerung oder Kostensenkung identifiziert werden. Die vom Arbeitskreis unkommentiert übernommene Begrifflichkeit ist hier unreflektiert und irreführend. Best Practice würde es entsprechen, hier von der Verwendung des Begriffs Chancenprüfung gänzlich abzusehen.

5.5. Grundsätze der Berufsethik (These 2)

Der Arbeitskreis wählt in Bezug auf den ethischen Kodex die einfachste denkbare Lösung und zitiert lediglich den Code of Ethics des Institute of Internal Auditors, der unverändert auch vom Deutschen Institut für Interne Revision übernommen worden ist. Die kritischen Fälle, in denen eine Berufsethik tatsächlich zum Tragen kommt, bleiben damit ausgeklammert. Solche kritischen Fälle können die Berichterstattung über Verfehlungen des Managements oder des Überwachungsorgans sein. In solchen Situationen wird die berufliche Ethik für den Einzelnen auf ihren nackten Kern reduziert.

Die Person, die sich ihr freiwillig für ihre beruflichen Pflichten unterworfen hat, muss auf der Grundlage des ethischen Kodex über die in der jeweiligen Situation richtige Maßnahme entscheiden. Die von den Berufsverbänden definierten Kodizes übernimmt der Arbeitskreis. Diese sind aber gerade nicht geeignet, hinsichtlich möglicher kritischer Fälle eine Handlungsanleitung zu geben.

Der Arbeitskreis bleibt ferner die Antwort auf die wichtige Frage schuldig, warum eine Berufsethik für den nicht hinsichtlich der Ausbildung, etc. definierten Beruf des Internen Revisors notwendig ist. Berufsethik ist kein Selbstzweck.

Die Antwort auf die Frage nach dem Warum lautet: Der Beruf Interner Revisor ist mit einer hohen Erwartungshaltung an die Berufsangehörigen verbunden. Diese Erwartungshaltung wird vor allem von Seiten der Organisation selbst sowie von Seiten des Überwachungsorgans, teilweise auch des Abschlussprüfers an die Interne Revision herangetragen. Ebenso gibt es eine mehrdimensionale und zunehmende Erwartungshaltung von externen Dritten an die Interne Revision, beispielsweise hinsichtlich der Verhinderung von Wirtschaftskriminalität in einer Organisation.

⁴ Vgl. hierzu: Schwager, Elmar; Stauß, Udo; Wegst, Heiko: Beratung durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 2004

⁵ Vgl. hierzu: Steinmann/Schreyögg, Management, 2005

Aus diesem Grund muss die Aufgabenerfüllung auch jene Grenzfälle berücksichtigen, in denen es zu Konfliktsituationen zwischen der Aufgabe (dem Beruf) und anderen Interessen wie denen des Managements oder internen bzw. externen Stakeholdern kommen kann. Eine Berufsethik gibt für diese Grenzfälle eine Handlungsanleitung für den Angehörigen des Berufs.

5.6. Verantwortlichkeiten des Leiters der Internen Revision (These 4)

Der Arbeitskreis ignoriert in Bezug auf den obersten Revisionsverantwortlichen (CAE), dass es für den Chief Audit Executive verschiedene Rollen geben kann. Er ist nicht zwangsläufig der Leiter einer mit eigenem Personal ausgestatteten Abteilung, sondern kann – im Extremfall – auch derjenige sein, der einen Dienstleister komplett steuert (Outsourcing). Warum diese, gerade im Mittelstand gängige und zweckmäßige Lösung hier ignoriert wird, ergibt sich aus dem Text des Arbeitskreises nicht.

Ebenso vorstellbar und in der Praxis auch anzutreffen ist die Mischform, bei der ein CAE sowohl eigene Mitarbeiter wie auch solche des Dienstleisters führt (Partnering, Cosourcing). Auf diese Weise werden fehlende Kapazitäten wie auch fehlende Kompetenzen einer Abteilung kompensiert.

5.7. Geschäftsordnung der Internen Revision (These 5)

In Abweichung vom Best Practice-Verständnis spricht der Arbeitskreis in Bezug auf die Geschäftsordnung von der organisatorischen Ausgestaltung der Internen Revision. Es bleibt im Übrigen unklar, ob damit Aufbau- oder Ablauforganisation oder eventuell auch beides gemeint sein kann. Der Arbeitskreis bleibt hier unnötiger Weise unpräzise und gibt nicht wider, was in den Standards für die Geschäftsordnung richtigerweise und umfassend beschrieben ist: Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision.

Damit wird der babylonischen Sprachverwirrung gefolgt, die in der Praxis dazu führt, dass Mission Statement, Geschäftsordnung und Handbuch inhaltlich und begrifflich nicht klar gegeneinander abgegrenzt werden. Der Standard 1000 sagt: Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision sind offiziell und in Übereinstimmung mit den Standards in einer Geschäftsordnung (Charter) zu definieren und von der Unternehmensleitung bzw. dem Board zu genehmigen.⁶ Das ist nach unserer Meinung umfassend und ausreichend.

Hinzu kommt, dass der Arbeitskreis explizit nur kodifizierte Grundlagen als Basis für seinen Text gewählt hat und insofern die Standards auch in diesem sehr wichtigen Punkt nicht ignorieren sollte.

Was ferner vom Arbeitskreis in Bezug auf die Geschäftsordnung mit genereller Ausrichtung der Internen Revision gemeint ist, verbleibt für den Leser unklar. Der Revisionsansatz wird in der Geschäftsordnung nach Best Practice nur hinsichtlich der Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen angesprochen, eventuell mit einem cursorischen Verweis auf Risikoorientierung und Wesentlichkeit. Eine Risiko- und Prozessorientierung finden Eingang in Arbeitsanweisungen oder in ein Handbuch.

Die Nennung der wesentlichen Berichtsadressaten in der Geschäftsordnung halten wir für möglich, aber letztlich unnötig. Die Berichtsadressaten werden abhängig von den jeweiligen Prüffeldern definiert. Üblich sind in der Praxis dabei standardisierte Verteiler. In der Geschäftsordnung ist dies verzichtbar.

⁶ The Institute of Internal Auditors: Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision, Altamonte Springs, USA, 2001

5.8. Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen (These 6)

Der Arbeitskreis bleibt in der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen weit hinter dem Notwendigen zurück. Zwar wurde das Primat der Prüfung übernommen, aber welche Konsequenzen aus der Erbringung von Beratungsleistungen zu ziehen sind, bleibt offen. Wir verweisen hier lediglich nochmals auf Ausführungen, die erschöpfend bereits an anderer Stelle gemacht wurden.⁷

5.9. Risikoorientierter Prüfungsansatz (These 7)

Der Risikoorientierte Prüfungsansatz⁸ bezieht sich nicht, wie im Text des Arbeitskreises fälschlicherweise suggeriert wird, lediglich auf die Prüfungsplanung. Er zieht sich durch alle Subprozesse im Rahmen der Prüfungsabwicklung und umfasst neben der Planung, die Prüfung im engeren Sinne (Soll-Ist-Vergleich), die Berichterstattung und auch die Nachschau. In jedem dieser Subprozesse muss die Interne Revision sicherstellen, dass sie ihre Ressourcen effizient einsetzt, um eine Transparenz hinsichtlich der zu treffenden Entscheidungen für die Organisation zu erreichen.

Erstmals wurde das Thema umfassend in einer in 2001 vorgelegten Dissertation behandelt. Mittlerweile sind seit der Vorlage dieser Dissertation mehrere Jahre vergangen und einige weitere Publikationen zum Thema Risikoorientierter Prüfungsansatz veröffentlicht worden. Es ist unverständlich, warum die Mitarbeiter derjenigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Arbeitskreis, unter deren Logo diese Dissertation veröffentlicht worden ist, diesen offensichtlichen Fehler des vom Arbeitskreis veröffentlichten Textes vor der Drucklegung nicht behoben haben.

Die im Text des Arbeitskreises vorzufindende einseitige Fokussierung der Risikoorientierung auf die Planung ist schlichtweg falsch: Sie bezieht sich nämlich ausschließlich auf die Mehrperioden- und Mehrprojektplanung. Sie unterschlägt in der Konsequenz wesentliche Elemente des Best Practice Ansatzes. Wir halten diese falsche Verengung des Risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die Planung für den gravierendsten Mangel des Textes.

5.10. Fachliche Kompetenzen und Ressourcen der Internen Revision (These 8)

Im Bereich der Kompetenzen der Internen Revision spricht der Arbeitskreis lediglich von den fachlichen Kompetenzen der Internen Revisoren.

Kompetenzen werden heute nach einem modernen Verständnis im Human Resources Management in folgende Teilkompetenzen differenziert: fachliche, methodische und soziale Kompetenzen.⁹

Fachliche Kompetenzen (beispielsweise Wissen) sind nur ein Element, und vielleicht nicht immer das wichtigste. Methodische Kompetenzen (beispielsweise Projektmanagement) und soziale Kompetenzen (beispielsweise Konfliktmanagement) sind für professionell arbeitende Interne Revisoren unabdingbar.

Kompetenz wird neben dem Wollen, Können und Dürfen auch durch die Technologie und den Markt bestimmt. Die Kombination dieser Elemente bildet ein Anforderungsprofil (im Soll) bzw. ein Kompetenzenprofil (im Ist) ab. Warum der Arbeitskreis hier nur auf fachliche Kompetenzen fokussiert, ist unklar und auch völlig unzureichend. Sofern der Arbeitskreis mit dem Begriff der fachlichen Kompetenz auch die anderen Kompetenzen mit benannt zu haben glaubte, ist dies definitorisch falsch und entspricht nicht Best Practice.

⁷ Vgl. hierzu: Schwager, Elmar; Stauß, Udo; Wegst, Heiko: Beratung durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 2004

⁸ Vgl. hierzu Krey, 2001

⁹ Vgl. als ein Standardwerk: Becker, 1999

5.11. Qualitätsmanagement der Internen Revision (These 10)

Der Arbeitskreis führt aus: „Das Qualitätsmanagement deckt alle Kernprozesse der Internen Revision ab. Das Qualitätsmanagement umfasst mindestens die Qualitätsplanung sowie die Qualitätssteuerung. Die Qualitätssteuerung muss an drei Elementen ansetzen: den Revisionsressourcen, dem Revisionsprozess und den Revisionsergebnissen.“

Zum ersten: Das ist falsch hinsichtlich des Ansatzes bei der Qualitätssteuerung anstelle des Qualitätsmanagements. Es ist ferner fragwürdig hinsichtlich des Elementes Ressourcen an Stelle des Elementes Potential, weil hierbei vom zu Grunde gelegten EFQM-Modell abgewichen wird, ohne dass für den Leser hierfür eine Begründung gegeben wird.

Richtig ist, dass im Rahmen des Qualitätsmanagement zunächst an der Qualitätsplanung und nicht an der Qualitätssteuerung angesetzt werden muss. Die Qualitätsplanung definiert detailliert die Elemente, die im Rahmen des Systems einer Steuerung unterzogen werden müssen.

Zum zweiten: Die Standards, die erklärtermaßen eine der Grundlagen für den vorliegenden Text des Arbeitskreises sind, erlauben es einer Internen Revision dann, wenn sie ein angemessenes Qualitätsmanagement eingerichtet hat, eine spezifische Formulierung in ihren Berichten zu nutzen.

Der Arbeitskreis erwähnt nicht, dass eine Interne Revision nach dem erfolgreichen Bestehen eines externen Reviews die entsprechende Formulierung betreffend die Einhaltung der Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision nutzen darf. Eine Begründung hierfür wird nicht gegeben.

Wir halten diese Dokumentation der Professionalität für notwendig und sinnvoll, weil damit eine standardkonform arbeitende Revisionsabteilung auch nach außen hin – beispielsweise auch gegenüber dem Abschlussprüfer – ihr Qualitätsniveau dokumentieren kann.

5.12. Aus- und Weiterbildung der Revisoren (These 12)

In Abweichung zum Urtext formuliert der Arbeitskreis in Bezug auf die Aus- und Weiterbildung ein Budget von 40 Stunden pro Jahr, das wir für unzureichend halten. Er fokussiert dabei lediglich auf Aus- und Weiterbildung und ignoriert Fördermaßnahmen, die einen ebenso wichtigen Teil der Entwicklung von Mitarbeitern darstellen. Unter Fördermaßnahmen versteht man weitergehende, zunehmend komplexere Aufgaben für einzelne Mitarbeiter, die ihnen erlauben sollen, sich in neue Themengebiete einzuarbeiten (beispielsweise Wirtschaftskriminalität) oder sich bislang noch nicht in ihrem Kompetenzportfolio befindende Methoden anzueignen (beispielsweise Projektmanagement).

Moderne Personalentwicklung kann allerdings ohne Fördermaßnahmen nicht gedacht werden, es sei denn man engt den Fokus wissentlich und willentlich auf die engste Definition der Personalentwicklung ein: den Bildungsbegriff. Dies stellt jedoch eindeutig einen veralteten Ansatz dar. Unter Best Practice in der Personalentwicklung wird heute der Maßnahmenmix verstanden, der zielorientiert die Planung, Realisierung und Evaluierung von Bildung, Förderung und Organisationsentwicklung integriert.¹⁰

5.13. Informationsordnung der Internen Revision (These 13)

Warum der Arbeitskreis abweichend von seiner These 14 – Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer – für die Zusammenarbeit mit dem Überwachungsorgan eine wie auch immer im Detail ausgestaltete und unserer

¹⁰ Vgl. hierzu Becker, 1999, S. 4

Meinung nach unnötige Informationsordnung einführt, statt einfach von einer Zusammenarbeit zu sprechen, erschließt sich nicht und dürfte sich auch schwer begründen lassen.

In der Praxis finden wir eine Zusammenarbeit und auch eine direkte Beauftragung der Internen Revision durch die Überwachungsorgane, dann, wenn bereits eine gewisse Erfahrung mit der Revisionsfunktion vorliegt. Bei der Neueinrichtung der Internen Revision ist von Beginn an darauf hinzuwirken, dass eine entsprechende Berichterstattung stattfindet und auch Konsultationen in regelmäßigen Abständen durchgeführt werden.¹¹

Begrüßens- und unterstützenswert ist es allerdings – und das wiegt die Formulierung hier durchaus auf – dass der Arbeitskreis hier ein klares Bekenntnis für eine direkte, wenn auch über die Unternehmensleitung zu Stande kommende Zusammenarbeit abgibt. Das haben wir auf Grund der bisherigen Zurückhaltung des Arbeitskreises in dieser Frage so gar nicht erwartet.

Die Übermittlung der Berichte über die Unternehmensleitung mag so stehen bleiben; de facto wird sie über die direkte Ansprache des CAE durch das Überwachungsorgan in der Praxis wohl früher oder später auch unterlaufen werden. Das mag nicht unkritisch für das Verhältnis zwischen Interner Revision und Unternehmensleitung bleiben, denn es besteht ohne jeden Zweifel die Möglichkeit eines Spannungsverhältnisses, wenn das Überwachungsorgan direkt auf den CAE zugeht. Dieses Spannungsverhältnis aufzulösen, ohne es zu verhindern, ist eine Aufgabe der Zukunft für die Interne Revision.

Der Passus, wonach Prüfungsaufträge mit Bezug zur Unternehmensleitung regelmäßig externen Dienstleistern zu übertragen sei, dürfte auf die Präsenz der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Arbeitskreis zurückzuführen sein und lässt sich nicht plausibel begründen. Es ist durchaus denkbar – und findet in der Praxis auch statt – dass man sich hierzu der eigenen Internen Revision bedient. Solche Aufträge sind nicht einfach, aber durch eine professionelle Interne Revision durchaus auch abzubilden. Wir teilen diese Auffassung des Arbeitskreises nicht.

6. Zusammenfassung

Der Vergleich beider Texte fördert eine Reihe von signifikanten Unterschieden zu Tage, die wir hier in knapper Form zusammenfassen und aus unserer Sicht kommentieren wollen.

Unternehmen des Mittelstandes sind von den Folgen einer immer internationaler agierenden Wirtschaft in gleicher Form betroffen wie Großunternehmen. Auch bei ihnen existiert das Spannungsverhältnis zwischen Kostendruck einerseits und der hohen Erwartungshaltung an die Interne Revision andererseits. Dass der Arbeitskreis – in der Würdigung der Rolle des CAE sowie in der Existenz von Partnering- oder Outsourcingmodellen – nicht explizit auf die Realität abhebt, ist unzureichend und vermag auch keinen umfassenden Best Practice Ansatz zu vermitteln; dies haben wir oben aufgezeigt. Vielleicht mag dieser Rückzug damit zusammenhängen, dass die Realität nicht ausreichend kodifiziert ist.

Outsourcing oder Partneringmodelle sind heute für die Interne Revision an der Tagesordnung und eine betriebswirtschaftliche Entscheidung des Managements, die im Text des Arbeitskreises in der Diskussion der Funktion und Aufgaben der Internen Revision zumindest anklingt. Es ist heute für eine objektive und umfassende Würdigung der möglichen Lösungen unerlässlich, sich mit diesem Thema zu beschäftigen und die Pros und Contras offen zu diskutieren.

¹¹ Schwager, Elmar: The AuditFactory: Working Paper 3/2005: Einführung einer Internen Revision, Online unter www.auditfactory.de.

Die nicht nur verbale Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen ist sinnvoll und notwendig. Hierfür sind im Handbuch entsprechende Passagen von Nutzen und auch unabdingbar. Genauso gilt, dass ein Primat der Prüfung im Zweifelsfalle dafür sorgen muss, dass eine Interne Revision ihrer Überwachungsaufgabe nachkommt.

Es wäre außerdem eine klare, den Standards folgende Beschreibung der Geschäftsordnung der Internen Revision notwendig gewesen, um die teilweise herrschende babylonische Sprachverwirrung nicht nochmals zu vertiefen.

Es ist falsch, in der Prüfungsdurchführung die Erbringung von Beratung gedanklich zu implementieren, sofern damit mehr als die oben angesprochene so genannte inhärente Beratung gemeint sein sollte. Wohl kann darüber hinaus aus einer Prüfungsleistung eine Beratungsaufgabe für die Interne Revision erwachsen, aber Prüfung und Beratung sind gedanklich klar zu trennen. Hierfür eignet sich am ehesten eine Projektmethodik, in der Ziele, Vorgehen und Ergebnisse neben den zu überwachenden weiteren Indikatoren zur Beurteilung der Projektqualität Berücksichtigung finden müssen.

Unreflektiert ist es weiterhin, die Interne Revision mit einer wie auch immer in der Praxis gearteten Chancenprüfung zu beauftragen; das führt im Extremfall zu einer Strategieausarbeitung oder Strategieüberprüfung, und das ist keine Aufgabe der Internen Revision. Auch eine der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist in der Vergangenheit mit ihrem Modell einer Strategieberatung gescheitert, und wir sehen keinen Grund, es ihr in diesem Punkt für den Berufsstand der Internen Revisoren nachzutun. Der Begriff der Chancenprüfung ist in diesem Zusammenhang ein Leerbegriff, den die Interne Revision nicht mit Leben zu erfüllen vermag, weil es nicht ihre Aufgabe ist.

Der Code of Ethics des amerikanischen Dachverbands für Interne Revisoren ist eine erste Grundlage für eine Beschäftigung mit dem Thema des ethischen Dilemmas, das sich einem Internen Revisor in der Erfüllung seiner Aufgaben stellen kann. Dieser Code of Ethics alleine reicht allerdings nicht aus. Eine Berufsethik, wie sie der Arbeitskreis versteht, fokussiert letztlich auf das Unterschreiben des Code of Ethics, ohne sich mit dem dahinter stehenden Kernproblem des potentiellen ethischen Dilemmas auseinander gesetzt zu haben. Neben den im Code of Ethics des IIA formulierten, durchaus richtigen Anforderungen gibt es eine Vielzahl weiterer denkbarer Problemfälle, die dort aber nicht reflektiert werden. Ein Beispiel haben wir oben genannt. Ein weiteres Beispiel lässt sich mit kompatiblen, inkompatiblen und komplementären Wertesystemen nennen, die im Rahmen von internationalen Prüfungen wiederum zu Fragen führen können, die durch einen ethischen Kodex zu beantworten wären.¹²

Die Erwartungshaltung an die Interne Revision hinsichtlich ihrer Präventions-, Aufdeckungs- und Aufarbeitungsfunktion in dem komplexen und schwierigen Gebiet Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität existiert ohne jeden Zweifel. Sie wird spätestens mit dem Aufkommen von Verdachtsmomenten oder im Falle doloser Handlungen sehr präsent und explizit von den Mitarbeitern, dem Management und dem Überwachungsorgan geäußert. Der Arbeitskreis hat sich zu diesem Thema, trotz seines im Namen geführten Zweckes, unserem Wissen nach bislang nicht geäußert. Das ist mehr als erstaunlich.

So verwundert es allerdings nicht, dass konsequenter Weise diese Aufgabe der Internen Revision auch in dem hier diskutierten Text nicht besprochen wird. Richtig ist das allerdings nicht, und verständlich ist es noch viel weniger, sollten doch zumindest die im Arbeitskreis vertretenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften für das Thema mehr als sensibilisiert sein. In der Best Practice der Internen Revision ist es allerdings so, dass sich bereits viele Interne Revisionen mit diesem Thema beschäftigen. Einige sind schon so weit, dass sie derartige Sonderuntersuchungen bereits professionell abwickeln können und auf externe Unterstützung nicht

¹² Vgl. hierzu: Schwager, Elmar: Ethikmanagementsysteme und die Ethik der Governance, Working Paper 01/2005 der AuditFactory, 2005, Online unter www.auditfactory.de.

mehr angewiesen sind; andere lernen noch. Wir halten die Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität für eine Kernaufgabe der Internen Revision, die in jedem Fall unter die Best Practices zu subsumieren ist; im Übrigen weisen auch die Standards auf diese Aufgabe hin. Dieser Punkt ist ein Beispiel, in dem die Praxis der Internen Revision die bisherige Best Practice zu innovieren vermag – wenn man denn bereit ist, sich von kodifizierten Grundlagen zu lösen, diese kritisch zu hinterfragen und gegebenenfalls über sie hinaus zu gehen.

Der größte Mangel des Textes des Arbeitskreises ist das Fehlverständnis hinsichtlich des Risikoorientierten Prüfungsansatzes. Der Risikoorientierte Prüfungsansatz in der Internen Revision unterscheidet sich durchaus von dem der Abschlussprüfung. Der Abschlussprüfer muss dergestalt prüfen, dass er wesentliche Falschansweise in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Bilanz mit hinreichender Sicherheit erkennt und ein Testat über die Ordnungsmäßigkeit erteilen kann. Die Interne Revision muss mit dem Risikoorientierten Prüfungsansatz sicherstellen, dass sie einerseits der Erreichung der Unternehmensziele dient, andererseits ihre Ressourcen in allen Teilphasen der Prüfungsdurchführung so einsetzt, dass sie effizient genutzt sind: „Risikoorientierung war bislang auf die Planungsaktivitäten beschränkt, jetzt ist darunter ein, den gesamten Prüfungsprozess der Internen Revision umfassender Prüfungsansatz zu verstehen.“¹³ Der Arbeitskreis fokussiert hier auf einen antiquierten und überholten Ansatz, der im heutigen Spannungsverhältnis zwischen Professionalität und Kostendruck nicht mehr funktionabel ist.

So bleibt insgesamt ein bestenfalls zwiespältiger Eindruck von diesem teilweise veraltet wirkenden Text, von dem wir nicht sicher sind, ob er dem Berufsstand wirklich einen guten Dienst geleistet hat. Es finden sich etliche, auch handwerkliche Fehler sowie einige Thesen, die bei genauerer Betrachtung auch besser hätten formuliert werden können, weil sie in der jetzigen Formulierung rückwärts gewandte und teilweise veraltete Implikationen besitzen. Dies gilt mindestens für die These zur Fortbildung der Internen Revisoren und für die These zur Berufsethik. Darüber hinaus fehlt die These für den wichtigen Bereich der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität.

Die Diskussion der Vor- und Nachteile ausgelagerter Revisionsfunktionen wird ebenfalls unterlassen und auch nicht in Thesenform präsentiert, obwohl es auch hierzu bereits einige, vor etlichen Jahren veröffentlichte Texte gibt. Diese Ausblendungen spiegeln die Realität und auch die Erwartungshaltung der Stakeholder der Internen Revision nicht wider.

Der Arbeitskreis hat zumindest in der Vergangenheit mit seinen Arbeiten eine gewisse Signalfunktion übernommen. Es ist darum umso bedauerlicher, dass die Möglichkeit für die Formulierung von Best Practice für die Interne Revision nicht genutzt wurde.

¹³ Vgl. Krey, 2001, S. 23