

Interne Revision Jahrbuch 2006

Die Interne Revision als Managementinstrument

Anforderungen an die Interne Revision aus
Sicht der Unternehmensleitung

Dr. Lorenz Zwingmann
Mitglied der Geschäftsführung der STILL GmbH,
Hamburg

Mit freundlicher Unterstützung der
IBS Schreiber GmbH
(www.ibs-hamburg.com)

Ottokar Schreiber
Verlag GmbH



1 Hintergrund

In vielen Unternehmen fristet die Interne Revision noch immer ein Schattendasein. Vielfach wird sie von den Beteiligten mehr als "Störfaktor" denn als "Partner" angesehen. Dementsprechend fokussieren sich die Hauptsatzgebiete der Internen Revision oft nur auf die Bereiche der Financial bzw. der Operational Audits.

Eine solcherart ausgerichtete Interne Revision wird allerdings zunehmend den Anforderungen einer modernen Unternehmensführung nicht mehr gerecht. Insbesondere vor dem Hintergrund einiger Unternehmenszusammenbrüche und Bilanzmanipulationen sowohl in den USA als auch in Europa und der hierdurch ausgelösten verstärkten Corporate Governance Diskussion unterliegen vor allem Revisionsabteilungen international agierender Konzerne einem deutlichen Wandel. Aber auch in Deutschland ist spätestens mit der Verabschiedung des KonTraG die Bedeutung der Internen Revision als ein wesentliches Element eines prophylaktischen Risikomanagements durch den Gesetzgeber deutlich hervorgehoben worden.

Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden aufgezeigt werden, wie sich eine modern aufgestellte Interne Revision diesen Herausforderungen stellen und durch eine stärkere Berücksichtigung der Anforderungen der Unternehmensleitung zur aktiven Wertsteigerung beitragen kann.

Nach einigen grundsätzlichen Ausführungen zum Aufgabenspektrum der Internen Revision sollen dementsprechend zunächst die Anforderungen der Unternehmensleitung an den Prüfungsprozess dargelegt werden. Daran anschließend wird auf das Thema der Zusammenarbeit der Internen Revision mit anderen Grenzen und Stakeholdern des Unternehmens einzugehen sein, bevor die Qualitätssicherung der Revisionsarbeit in den Fokus gerückt werden wird. Abgeschlossen werden die Ausführungen mit Überlegungen zu den Themenfeldern *Interne Revision* und *Management Development* bzw. zur Selbstdarstellung der Internen Revision.

2 Aufgabenspektrum der Internen Revision

Aus Sicht der Unternehmensleitung ist in Bezug auf das Aufgabenspektrum der Internen Revision eine klare Zweiteilung zu erkennen. Neben den traditionellen Aufgabebereichen des Financial, des Operational und des Management Auditing¹ treten immer mehr die ergänzenden neuen Aufgabebereiche hinzu. Hierunter sind insbesondere die Themen *Risk Management / Corporate Governance*, *Internal Consulting* sowie *Due Diligence* und *Post Merger Integration* Aktivitäten zu fassen. Auf beide Themenkomplexe soll hier kurz eingegangen werden.

Zunächst zum Bereich des Financial Auditing. Hierbei handelt es sich quasi um die historische Keimzelle der Revisionsarbeit. Im Mittelpunkt der Prüfungsaktivitäten in diesem klassischen Themenkomplex steht die Prüfung des Finanz- und Rechnungswesens und des im Unternehmen dahinter liegenden Internen Kontrollsystems (IKS). Darüber hinaus sind mit dieser Prüfungsaktivität aber auch Ordnungsmäßigkeits- und Compliance-Prüfungen verbunden. Hierunter verbergen sich z.B. Reiseabrechnungs- und - insbesondere in internationalen Konzernen - Management Remuneration Prüfungen. Zudem geht es vielfach auch um Prüfungen im Hinblick auf die Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften, wie z.B. Kartellrechts- und Exportkontrollprüfungen. Obwohl das Feld in diesem Bereich somit recht breit gefächert ist, steht im Zusammenhang mit dem Financial Auditing ein Aspekt klar im Fokus: nämlich die Sicherung des Vermögens des Unternehmens. Insofern gibt es in diesem Themenumfeld auch einen großen Überschneidungsbereich mit den klassischen Aufgaben der Wirtschaftsprüfungsbranche. Financial Auditing ist somit mehr oder weniger gleich zu setzen mit den so genannten "Assurance-Leistungen" der Wirtschaftsprüfer. In Umfragen des Institutes der Internen Revision kommt klar zum Ausdruck, dass in vielen Unternehmen dem Bereich des Financial Auditing immer noch eine große Beachtung beigemessen wird. Gleichwohl tritt die Bedeutung des Financial Auditing in der letzten Zeit etwas zu Gunsten des Operational Auditing in den Hintergrund. Zudem zeichnet sich ein klarer Trend ab, das Financial Auditing mehr und mehr den Wirtschaftsprüfern zu überlassen, um hierdurch Doppelarbeit zu vermeiden und letztlich Kosten zu reduzieren.

Als zweiter traditioneller Aufgabebereich der Internen Revision ist das Operational Auditing zu nennen. Hierbei handelt es sich immer noch um das Kerngeschäft der Internen Revision. Im Fokus stehen Prüfungen der Aufbau- und Ablauforganisation mit dem Ziel, Prozessverbesserungen aufzudecken. Die Interne Revision untersucht im Zusammenhang mit Operational Audits hierbei die gesamte Bandbreite des unternehmerischen Handelns: angefangen von Entwicklungs- und Produktionsprüfungen, über Vertriebs-, Marketing- und Serviceaudits, bis hin zu Prüfungen in Unterstützungsfunktionen wie Personal, Beschaffung und Finanzen. Sämtliche Prozesse, Funktionen und Abläufe werden unternehmens- und/oder konzernweit revisionsseitig abgedeckt.

Im Themenfeld *Operational Auditing* liegt insbesondere in großen Konzernen das immense Potenzial der internen Revision. Dort kennt die Interne Revision in der Regel das gesamte Umfeld, ist vertraut mit den Best Practices und ist somit ein guter Facilitator, um die positiven Erfahrungen aus dem einen Unternehmensbereich in andere Bereiche des Konzerns zu übertragen.² Hier steckt zudem auch das größte Potenzial, wenn es um das Thema *Kostenreduktion* sowie *Wirtschaftlichkeitsfaktore* geht, und insofern trägt die Interne Revision in diesem Bereich klar zu Effektivitäts- und Effizienzsteigerungen bzw. zur Wertschöpfung im Gesamtunternehmen bei.

Eine weitere Aktivität, die ebenfalls dem Operational Auditing zuzuordnen ist, betrifft IT-Prüfungen. So sollten beispielsweise IT-Sicherheitsaudits und Berechtigungskonzeptprüfungen in SAP und anderen ERP-Verfahren auf jeder Agenda einer modernen aufgestellten Internen Revision stehen.

Klassischerweise rundet in der Literatur das Management Auditing den Kanon der traditionellen Aufgabenbereiche der Internen Revision ab. In diesem Kontext steht im Vordergrund die Beurteilung oder Prüfung der Managementleistung bzw. die Managementkompetenz. Aus Sicht der Unternehmensleitung ist dieser Themenkomplex der Internen Revision sehr differenziert zu betrachten.

Die Managementleistung kann die Interne Revision einzig im Rahmen einer finanziellen „ex-post“-Analyse beurteilen. Sie kann dabei durchaus die Vergangenheitszahlen analysieren und hieraus ihre Schlüsse hinsichtlich der Managementfähigkeiten der zurück liegenden Perioden ziehen. Gleichwohl darf sie hierbei jedoch nicht die externen Faktoren außer Acht lassen, und insofern muss sie ihr Ergebnis immer in den Kontext des Wettbewerbs und des Marktes stellen.

Grundsätzlich anders ist das Thema der Beurteilung der Managementkompetenz durch die Interne Revision gelagert. Die Interne Revision ist sicherlich nicht die geeignete Instanz im Unternehmen, um die Managementkompetenz im Sinne der Prüfung der strategischen, der sozialen und interkulturellen bzw. der Veränderungskompetenz etc. der Unternehmensleitung zu prüfen. Diese Aufgabe obliegt eher den so genannten Personalberatungen. Etablierte Unternehmen dieser Branche, wie z.B. Egon Zehnder und Kienbaum, haben für die Themen *Management Audit* und *Management Appraisal* eigene Unternehmensstelle aufgebaut. Die Berater, die diese Management Appraisals durchführen, bringen zudem in der Regel ganz andere Kompetenzen und Qualifikationen mit als sie die Interne Revision vorhält, wie z.B. Psychologen. Obwohl die Fachliteratur zum Thema *Interne Revision* das Management Auditing immer noch in diesem klassischen Fächerkanon abbildet, muss daher dieser Themenbereich aus Sicht der Unternehmensleitung zum Großteil aus der Revisionsarbeit ausgeklammert werden.

Abbildung 1 fasst die oben gemachten Ausführungen zu den klassischen Aufgabenbereichen der Internen Revision noch einmal schaubildlich zusammen.

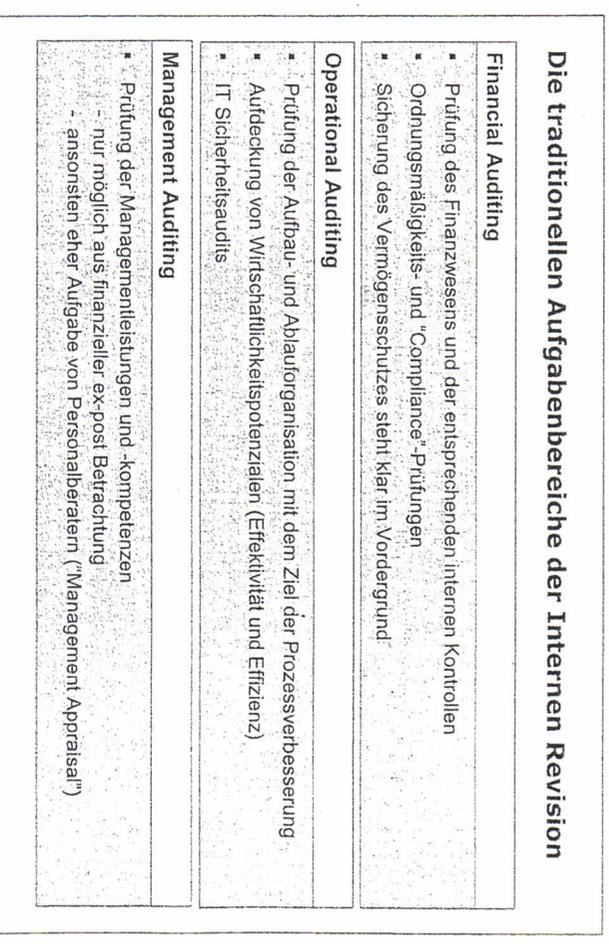


Abbildung 1: Die traditionellen Aufgabenbereiche der Internen Revision

Aus Sicht der Unternehmensleitung gibt es neben diesen drei klassischen Aufgabenbereichen mindestens noch drei weitere ergänzende Aufgabenkomplexe, die durch die Interne Revision abgedeckt werden sollten. Dies sind die Themenfelder *Risk Management/Corporate Governance*, *Internal Consulting* sowie *Due Diligence* und *Post Merger Integration Support*. Zunächst zum Aufgabenbereich *Risk Management* und *Corporate Governance*: Dieses Thema ist eigentlich prädestiniert, in den Fächerkanon der Internen Revision aufgenommen zu werden. Mit Risk Management ist beispielsweise in Deutschland das Thema *KonTraG* angesprochen, wo in diesem Kontext die Interne Revision klar als ein Mosaikstein eines prophyktischen Risikomanagements gesehen wird und insofern auch als Teil eines internen Überwachungssystems fungiert. In diesem Zusammenhang bringt die Interne Revision einen großen und umfangreichen „Know-how“-Schatz mit, der beispielsweise bei Themen wie Risikoidentifikation, Risikobewertung und Risikoaggregation unternehmensweit sehr gut nutzbar ist. Insofern betrachtet auch die Unternehmensleitung die Interne Revision als Teil eines aktiven Risikomanagements. Die Interne Revision sollte dementsprechend bestrebt sein, bei Risikofragen im Unternehmen, wie z.B. der quartalsmäßigen

Risikoprägregation und Risikobesprechung mit der Unternehmensleitung, eine aktive Rolle zu spielen.

Ähnlich sieht das auch das angloamerikanische Unternehmensumfeld: Stichwort *Sarbanes Oxley Act* und hier insbesondere die Sektion 404a des Sarbanes Oxley Acts.³ In diesem Zusammenhang ist insbesondere bei europäischen Tochterunternehmen von an der US Stock Exchange gelisteten Müttern die Interne Revision aufgefördert, die Einhaltung der internen Kontrollmechanismen bezüglich der Erstellung des Financial Reportings einer regelmäßigen Überprüfung zu unterziehen und zudem im Rahmen der so genannten Disclosure Committees, die die Offenlegung der Quartals- und Jahresabschlüsse vorbereiten, mitzuwirken. Letztlich muss die Interne Revision in diesem Umfeld sowohl bei der Dokumentation der gesamten Internen Kontrollen als auch bei der Kreierung von Datenbanklösungen, welche die internen Kontrollen aufzeigen, unterstützend tätig werden.

Neben dem Bereich *Risikomanagement / Corporate Governance* muss sich eine modern aufgestellte Interne Revision auch dem Thema *Internal Consulting* stellen. Es geht hierbei primär um die Frage, ob die Interne Revision auch zur Abgabe von Beratungsdienstleistungen im Sinne einer so genannten „ex-ante“-Prüfung befugt ist. Da grundsätzlich das Treffen von Feststellungen und das Ableiten von Empfehlungen im Rahmen der Berichterstattung ganz normale Audit-Arbeit darstellt, könnte man auch von ungefragter Beratungsleistung im Rahmen der Prüfungstätigkeit sprechen und hiervon die gefragte Beratung in Zusammenhang mit Internal Consultingleistungen abgrenzen. Oder anders ausgedrückt: einerseits von prüfungsabhängiger und andererseits von prüfungsunabhängiger Beratung sprechen.⁴

Insofern ist das ein Spannungsfeld, das es mehr oder weniger schon immer gab. Aus Sicht der Unternehmensleitung sollte das Know-how, das die Interne Revision vorhält, aktiv genutzt werden, um z.B. bei SAP-Einführungen und der damit einhergehenden Definition der internen Kontrollen wertsteigernd eingesetzt werden.⁵ Als andere Bereiche, in denen die Interne Revision als Berater angesprochen sein könnte, kämen zudem Organisationsfragestellungen und „Prozess-Reengineering“-Themen in Betracht.

Natürlich sollte man nicht verkennen, dass es in diesem Zusammenhang auch einige Problembereiche gibt. Das eine ist das Thema *Unabhängigkeit*. Kann ein interner Revisor seine Unabhängigkeit noch wahren, wenn er z.B. bei der Einführung eines SAP-Systems mitgearbeitet hat? Wie geht ein Prüfer mit einem von ihm mit initiierten IKS-System um, wenn sich hinterher heraus stellt, dass dieses erhebliche Mängel aufweist? Ein anderes Problem stellt sich, wenn eine Unternehmensseinheit aktiv auf die Interne Revision zugeht und diese mit einer konkreten Beratungsleistung beauftragt und die Revision später dieses Themenfeld einer Prüfung unterziehen will. Dies sind Spannungsfelder, aber keine unüber-

windbaren Konflikte. So lassen sich sicherlich hierfür klare Verabredungen finden, die z.B. dazu führen könnten, dass Bereiche/Prozesse, in denen die Interne Revision beratend tätig war, erst mit einem zeitlichen Abstand von zwei bis drei Jahren einer Prüfung unterzogen werden dürfen. Durch entsprechende Regelungen könnten die Problembereiche zwischen Prüfung und Beratung zumindest teilweise abgefedert werden.

Letztlich könnte auch die Frage der Kapazitätsplanung ein Problem darstellen. Wie viel interne Kapazität soll die Interne Revision für das Thema Beratung vorhalten? Hier gibt es sicherlich keine Königsantwort. Dies hängt zum einen von den spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens ab, zum anderen ist es aber auch vom internen Standing der Internen Revision abhängig, und damit verbunden mit der Frage, ob überhaupt interne Beratungsleistungen von den Unternehmensbereichen abgefordert werden.

Aus Sicht der Unternehmensleitung steht als letzte ergänzende neue Aufgabe der Bereich der Mitwirkung bei Due Diligence und Post Merger Integration Aktivitäten auf der Agenda der Internen Revision. Im „Due Diligence“-Umfeld kann die Interne Revision eine Vielzahl von Unterstützungsleistungen bei geplanten Unternehmenstransaktionen leisten. Insbesondere natürlich im Rahmen der so genannten Financial Due Diligence. Aber je nach Aufstellung und Qualifikation der Internen Revision kann das Thema auch weiter gefasst werden und um Bereiche wie Environmental oder Legal Due Diligence ergänzt werden.

Darüber hinaus sollte nach einer erfolgten Unternehmenstransaktion auch Post Merger Integration Support durch die Interne Revision gewährt werden. Hier steht insbesondere das Vertrautmachen der akquirierten Organisation mit den neuen Anforderungen des erwerbenden Konzernunternehmens im Vordergrund.

Abbildung 2 fasst die Ausführungen zu den ergänzenden neuen Aufgabenbereichen aus Sicht der Unternehmensleitung schaubildartig zusammen.

Die ergänzenden neuen Aufgabenbereiche der Internen Revision

| |
|--|
| Risk Management / Corporate Governance <ul style="list-style-type: none"> ▪ Risikoidentifikation, -bewertung sowie –aggregation; Abhalten von Risk Workshops ▪ IR Teil eines prophylaktischen Risikomanagements / Internen Überwachungssystems (KontraG) ▪ Sarbanes Oxley Compliance Prüfungen (sec. 404 a: Internal Controls over Financial Reporting) ▪ Mitarbeit in Disclosure Committees / Unterstützung bei Dokumentation und Datenbankslösungen |
| Internal Consulting ("ex ante Prüfung") <ul style="list-style-type: none"> ▪ Prüfungsbezogene vs. prüfungsunabhängige Beratung? ▪ Best practice sharing, z.B. bei SAP Einführungen und Process Reengineering ▪ Problembereiche: Unabhängigkeit, Kapazität; "Beratung und dann Prüfung"! |
| Due Diligence / Post Merger Integration Unterstützung <ul style="list-style-type: none"> ▪ Unterstützung bei geplanten Unternehmenstransaktionen > Financial Due Diligence ▪ PMI Support > Vertrautmachen der akquirierten Organisation mit neuen Konzernanforderungen |

Abbildung 2: Die ergänzenden neuen Aufgabenbereiche der Internen Revision

3 Anforderungen an den Prüfungsprozess

Der Prüfungsprozess der Internen Revision gliedert sich traditionell in vier größere Abschnitte: Angefangen mit der Prüfungsplanung und -vorbereitung über die Prüfungsdurchführung, die Berichterstattung inklusive der dazu gehörigen Aktionsplanung mündet der Prüfungsprozess schließlich in das so genannte Follow-up der Prüfungsergebnisse. Welche Detailanforderungen sind nun aus Sicht der Unternehmensleitung an diese Subprozesse zu stellen?

In Zusammenhang mit der Prüfungsplanung ist hier sicherlich das Thema der risikoorientierten Prüfungsthemenwahl zuerst zu nennen. Hier besteht ein direkter Zusammenhang zu den vorher angesprochenen Aufgabenbereichen der Internen Revision. Weiter oben wurde bereits angesprochen, dass Riskoworkshops und Risikoidentifizierung klar im Fokus der Internen Revision stehen sollten. Die hierbei von der Internen Revision gewonnenen Erkenntnisse sollten dann letztlich bei der Themenauswahl für das Durchführen der zukünftigen Prüfungen genutzt werden.

Eine solcherart risikoorientierte Themenauswahl der Internen Revision weicht zum Teil allerdings erheblich von den vielfach noch genutzten Regelplanungen oder Pflichtprogrammen, die beispielsweise eine Einkaufsprüfung alle drei oder eine Entwicklungsprüfung alle fünf Jahre auf dem Themengenda stehen haben, ab. Ähnlich wie die Wirtschaftsprüfungsbranche kommt eine modern aufgestellte Interne Revision aus Sicht der Unternehmensleitung heute nicht daran vorbei, ihre Prüfungsthemen risikoorientiert zu selektieren, um hierdurch eher den Bedürfnissen der Organisation nach einem Wertbeitrag der Revisionsarbeit gerecht zu werden.

Neben der risikoorientierten Themenauswahl ist zudem aus Unternehmensleitungsicht eine rechtzeitige Ankündigung der Prüfung zu fordern. Dies beinhaltet zum einen die Abstimmung mit der zu auditierenden Organisation bezüglich der konkreten Themeninhalte als auch zum anderen eine beiderseitige Festlegung des Prüfungszeitraumes. In diesem Zusammenhang muss allerdings hervorgehoben werden, dass es diesbezüglich Ausnahmen von der Regel gibt. Dies sind z.B. Prüfungen doloser Handlungen oder forensische Untersuchungen. In diesen Fällen ist logischerweise von der rechtzeitigen Abstimmung mit der Unit abzusehen.

Darüber hinaus ist seitens der Unternehmensleitung in Bezug auf die Prüfungsvorbereitung zu fordern, dass sich die Interne Revision bereits im Vorfeld mit ausreichenden Informationen über das Umfeld der zu prüfenden Organisation vertraut macht. So sollen beispielsweise vorab die monatliche Berichterstattung und auch sonstige themenspezifische weitere Informationen kritisch von der Internen Revision analysiert werden, um sich optimal auf die Prüfungsdurchführung vorzubereiten.

Schließlich sollte jede Prüfung des Prüfungsjahresprogramms der Internen Revision aus Sicht der Unternehmensleitung kapazitiv mit einem Stundenvolumen vorgeplant werden. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, um revisionsseitig auch ein Gefühl dafür zu erlangen, wie viel Gesamtkapazität – sprich Personal – man für das Gesamtjahresprogramm benötigt.

Bei der Betrachtung der Anforderungen der Unternehmensleitung an die Prüfungsdurchführung ist zunächst das Thema der entsprechenden Qualifikation der Revisoren anzusprechen.⁴ Hierbei muss es im Eigeninteresse der Internen Revision liegen, für eine ausgewogene Mischung von fach- und/oder themenspezifischen Spezialisten zu sorgen, um hierdurch alle unternehmensweit denkbaren Themen revisionsseitig abzudecken. Zunehmend wichtiger wird es in diesem Zusammenhang, insbesondere in internationalen Konzernen, dass sich die Interne Revision auch mit Themen wie Fachexamina in Form des CIA oder des CISA auseinandersetzt. Diese international gebräuchlichen Abschlüsse werden in der Zukunft für die Kunden der Internen Revision – ähnlich wie z.B. der Titel Wirtschaftsprüfer – eine Art zwingend zu erfüllendes Qualitätsmerkmal darstellen.

Insbesondere bei einigen "exotischen" Themen, wie z.B. der Prüfung der Werbung oder der Forschung, wird es der Internen Revision sehr schwer fallen, das entsprechende Fach- "Know-how" vorzuhalten und die Prüfungen entsprechend qualifiziert durchzuführen. Für diese Fälle sollte die Interne Revision in großen Konzernen aus Sicht der Unternehmensleitung versuchen, sogenannte multidisziplinäre Prüfungen zu organisieren. Hierbei wird das Auditteam bei der Prüfung in Organisation A von Fachspezialisten aus der Organisation B unterstützt. Insoweit ergänzen sich hier das interne Kontrollwissen der Internen Revision und das fachliche Know-how der Schwesterfachabteilung. Im Ergebnis wird eine solcherart durchgeführte Prüfung zum einen zu einer größeren Akzeptanz bei der geprüften Unit und zum anderen auch zu signifikant besseren Prüfungsergebnissen und Empfehlungen beitragen.

Aus dem Blickwinkel der Unternehmensleitung stehen im Kontext der Prüfungsdurchführung aber auch Themen wie Co- oder Outsourcing der Revisionsdienstleistung auf der Agenda.⁵ So ist zum Beispiel Co-sourcing sicherlich dann ein probates Mittel zur Steigerung der Revisionsleistung, wenn eine gänzlich andere Revisionsmethodologie im Unternehmen eingeführt werden soll. Hier kann eine zeitlich begrenzte Zusammenarbeit mit hierfür spezialisierten Dienstleistern wie den „Contractual Internal Audit“-Abteilungen der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu einer schnelleren Implementierung führen als ein nur von der Internen Revision getriebener Prozess.

Das Thema *Outsourcing* der Internen Revision hängt insbesondere sehr stark mit der Unternehmensgröße zusammen. Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen stehen oft vor der Frage, ob sie sich einen "Full-time-Auditor" überhaupt leisten können.

In diesem Fall kann sich durchaus das Outsourcing dieser Dienstleistung als der Königsweg herausstellen. Zum anderen sind es aber auch große internationale Konzerne, die partielles oder komplettes Outsourcing für bestimmte Fachthemen, wie z.B. Prüfungen im Bereich der IT, oder aber für bestimmte Regionen und Länder betreiben.

Als weitere wichtige Anforderung der Unternehmensleitung an die Prüfungsdurchführung ist zudem eine kurze Prüfungsdauer anzuführen. Die Belastung der zu prüfenden Organisation sollte auf ein für beide Seiten verträgliches Maß begrenzt werden. Hierbei sollten Prüfungszeiträume von ca. zwei Wochen nicht überschritten werden. Um dieses in der Praxis zu gewährleisten, versteht es sich von selbst, dass die Prüfungshandlungen der Internen Revision und die entsprechenden Interviews mit den Fachverantwortlichen vorab sorgfältig sowohl zeitlich als auch inhaltlich zu planen und vorzubereiten sind. Schließlich muss seitens der Unternehmensleitung gefordert werden, dass jede Prüfung vor Ort mit einem qualifizierten Abschlussgespräch, in dem sämtliche Feststellungen, die im Rahmen der Prüfung getroffen wurden, dem Auditierten zusammen mit den von der Revision vorgeschlagenen Empfehlungen oder Gegensteuerungsmaßnahmen offen kommuniziert werden.

Im Zusammenhang mit der Berichterstattung der Internen Revision kommt dem Thema *Aktualität* eine spezielle Bedeutung zu. Nur aktuelle, kurz nach der Prüfungstätigkeit vor Ort abgeschlossene Berichte stellen für die Unternehmensleitungen added value dar. Im heutigen dynamischen Geschäftsumfeld werden Prozesse auch kurzfristig verändert und angepasst. Hier kann es sich die Interne Revision nicht leisten, durch lang andauerndes Reporting und Berichtsentwurfsabsimmung Gefahr zu laufen, nicht mehr den aktuellen Stand der Prozessaufnahme darzulegen.

Neben der schnellen Berichtsabstimmung muss es der Internen Revision aber auch darum gehen, ihre Feststellungen und Empfehlungen empfängerorientiert kurz, knapp und präzise herüberzubringen. Der Wunsch der Unternehmensleitung geht hier klar in Richtung des sogenannten "One Pagers", des Auditreports auf einer Seite. Natürlich ist mit dieser kurzen Berichterstattung ein gewisser Nachteil für die geprüfte Organisation verbunden. Es wird dann nämlich in der Regel nur noch über die Schwachstellen in der Organisation berichtet werden können. Die Bereiche, die gut organisiert und aus interner Kontrollsicht zufriedenstellend aufgesetzt sind, finden im Report keine Berücksichtigung. Aus Sicht der Unternehmensleitung ist dieser Nachteil allerdings hinzunehmen. Es kann dem Management immer nur um die Verbesserung der Ist-Situation gehen. Von der Internen Revision im Rahmen der Prüfung gefundene „Best Practices“ sollten demgegenüber in einer zentralen Datenbank z.B. im unternehmensweiten Intranet einem breiteren interessierten Kreis im Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, damit auch andere Unternehmensbereiche hiervon profitieren können.

Prüfungsberichte sollten ferner einer einheitlichen Sprache und Struktur folgen. In internationalen Konzernen ist es sicher vorteilhaft, wenn Auditreports in der englischen Sprache geschrieben sind, damit sie für jedermann im Unternehmen verständlich sind. Darüber hinaus sollte die Konzernrevision dafür Sorge tragen, dass auch die Gliederungen und die Strukturen der Berichte konzernweit einer stringenten und einheitlichen Struktur folgen.

Pflichtbestandteil eines jeden Prüfungsberichts muss zudem ein mit der Organisation abgestimmter Aktionsplan sein. Hierin muss die Verbesserungsmaßnahme kurz beschrieben, mit einem Verantwortlichen versehen und natürlich ein Fertigstellungstermin fixiert sein. Zudem sollte je Aktion auch eine Priorisierung vorgenommen werden, aus der für den Geprüften klar ersichtlich ist, wo seine Hauptverbesserungspotenziale liegen und wie dringlich die Umsetzung dementsprechend ist.

Aus der Sichtweise der Unternehmensleitung kann es aber schließlich nicht nur bei dieser einmaligen Berichterstattung bleiben. Insbesondere bei kritischen Auditberichten muss seitens der Internen Revision sichergestellt sein, dass nach einem angemessenen Zeitraum von ca. 12 - 24 Monaten eine kurze Prüfung im Hinblick auf die Umsetzung der verabschiedeten Aktionen vorgenommen wird. Diese sogenannten Follow-up Audits sollten vorbereitend revisionsseitig über intranetbasierte Tools unterstützt werden. Mittels dieser Hilfsmittel sollte der geprüfte Bereich regelmäßig, z.B. quartalsweise, passwortgeschützt über den aktuellen Abarbeitungsstand der jeweiligen Aktionen kurz berichten, um der Internen Revision und letztlich auch der Unternehmensleitung einen Eindruck von der Umsetzungsgeschwindigkeit zu geben.⁸

In der folgenden Abbildung 3 sind die Kernaussagen zu den Anforderungen an den Prüfungsprozess aus Sicht der Unternehmensleitung schaubildartig zusammengefasst.

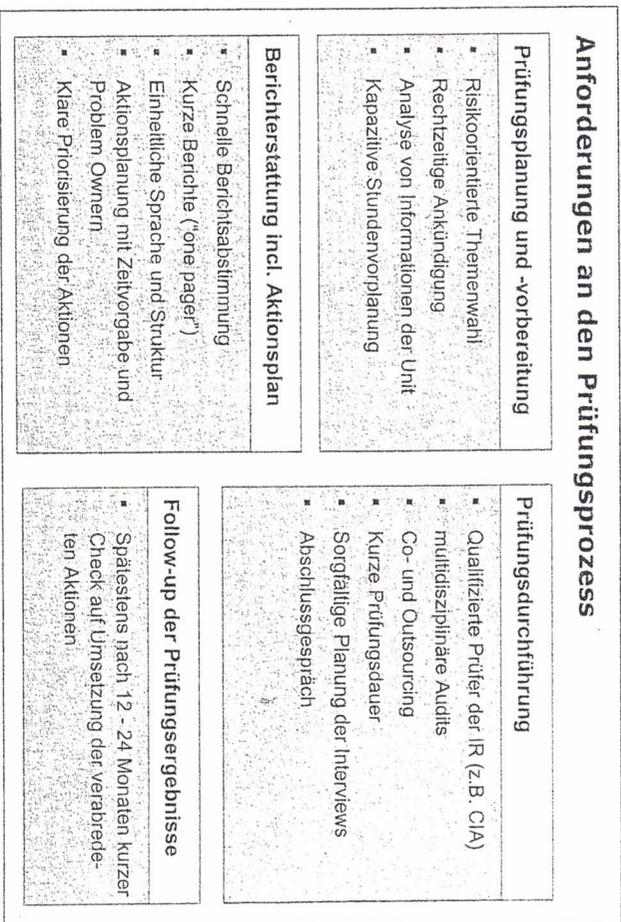


Abbildung 3: Anforderungen an den Prüfungsprozess

4 Zusammenarbeit der Internen Revision mit anderen Gremien

Wenn es um die Zusammenarbeit der Internen Revision mit anderen Gremien der deutschen Betriebsverfassung geht, dann sind hiervon insbesondere die Unternehmensleitung in Form von Vorstand oder Geschäftsführung, der Aufsichtsrat, der Jahresabschlussprüfer sowie das im Zusammenhang mit der „Corporate Governance“-Diskussion in Deutschland für kapitalmarktorientierte Unternehmen eingeführte sogenannte Audit Committee (Prüfungsausschuss) angesprochen. Auf das entsprechende Beziehungsgeflecht dieser Gremien und die spezielle Rolle der Internen Revision hierbei soll im Folgenden eingegangen werden.

Im klassischen deutschen zweistufigen Modell der Unternehmensüberwachung war es bisher so, dass die eigentliche Aufgabe des Aufsichtsrats darin bestand, das Management - sprich den Vorstand oder die Geschäftsführung - zu überwachen. Die Unternehmensleitung ihrerseits implementierte in der Regel die unabhängige Funktion der Internen Revision zur Überprüfung des Internen Überwachungssystems. Prüfungsaufträge der Internen Revision gingen ausschließlich von der Unternehmensleitung an die Interne Revision.

Durch die Neueinführung des die gesamten Prüfungsaktivitäten koordinierenden sogenannten Prüfungsausschusses im Zusammenhang mit dem deutschen *Corporate Governance Kodex* könnte man der Meinung sein, dass sich in dieser Zusammenarbeit etwas verändert haben könnte. So wäre es z. B. theoretisch denkbar, dass bedingt durch diese neue Konstellation auch der Aufsichtsrat direkt Prüfungsaufträge an die Interne Revision vergeben. Nach herrschender Meinung dürfte es allerdings auch in dieser neuen Situation guter Unternehmensführungspraxis entsprechen, dass auch weiterhin aufgrund der übergeordneten Unternehmensüberwachungsstruktur des deutschen Rechts einzig und allein die Unternehmensführung Prüfungsaufträge erteilt.⁹ Bei einem Abweichen von dieser geübten Praxis könnte die Interne Revision sehr leicht in einen Gewissenskonflikt geraten und unter Umständen sogar ihre unabhängige Rolle gefährden. Es dürfte dementsprechend guter Unternehmensführung entsprechen, wenn das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision durch eine "dotted line" angedeutet wird. Die Mitglieder des Aufsichtsrates sollten dementsprechend bestrebt sein, die Ergebnisse der Internen Revision aktiv für die Aufsichtsratsfähigkeit zu nutzen, gleichwohl aber nicht direkt die Interne Revision mit Prüfungen zu beauftragen.

Die Beziehung zwischen Abschlussprüfer und Interner Revision schließlich sollte grundsätzlich partnerschaftlich aufgebaut sein. Dies ist allein schon dadurch bedingt, dass es

doch einen erheblichen Schnittbereich zwischen beiden prüfenden Instanzen gibt und die Unternehmensleitung bestrebt sein muss, Doppelarbeit zu vermeiden und somit Kosten zu senken. Eine gut gesteuerte Beziehung zwischen Interner Revision und der Wirtschaftsprüfung sollte auf regelmäßigen, mindestens quartalsweise durchzuführenden Abstimmungsmeetings basieren. Hierbei sollte man sich zum einen über die Prüfungsplanung der nächsten Periode, zum anderen aber auch über die Prüfungsergebnisse zurückliegender Audits austauschen. Darüber hinaus sollte in diesem Kontext aber auch über Themen wie *Joint Audits* etc. nachgedacht werden.

Die folgende Abbildung 4 fasst die Ergebnisse der Ausführungen zu diesem Kapitel noch einmal überblicksartig zusammen.

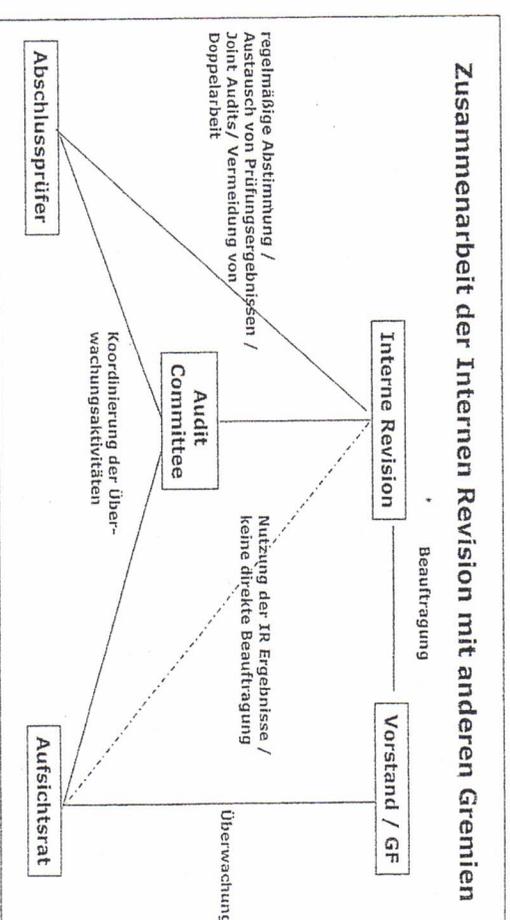


Abbildung 4: Zusammenarbeit der Internen Revision mit anderen Gremien

5 Qualitätssicherung der Internen Revision

Das Thema *Qualitätssicherung der Internen Revision*¹⁰ ist zumindest aus zwei Blickwinkeln heraus zu betrachten.

Zum einen ist die Interne Revision selbst Prüfungsgegenstand der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung. Die Externe Revision muss in diesem Zusammenhang bestrebt sein, die Funktionsfähigkeit der Internen Revision zu prüfen und sich insoweit die Frage beantworten, inwiefern die Prüfungsergebnisse der Internen Revision im Rahmen der Jahresabschlussprüfung Berücksichtigung finden können. Diese Prüfungshandlung kann als ein erster Mosaikstein einer externen Qualitätssicherung der Internen Revision verstanden werden.

Hine modern operierende Interne Revision muss zum anderen aber auch intern qualitäts-sichernde Maßnahmen mit dem Ziel der Überwachung der Wirksamkeit der Revisionsarbeit bzw. zur Sicherstellung des Wertbeitrags der Revisionsdienstleistung ergreifen. Diese internen Qualitätssicherungsmaßnahmen können einerseits auf internen Beurteilungen, andererseits aber auch auf externen Beurteilungen basieren.

Im Zusammenhang mit internen Beurteilungen bzw. internen qualitätsichernden Maßnahmen sind zunächst so genannte regelmäßige Reviews entweder durch den Leiter der Internen Revision, durch andere Mitarbeiter der Internen Revision oder, wenn es sich um größere Revisionsabteilungen handelt, durch den Qualitätsbeauftragten der Internen Revision angesprochen. Diese internen Beurteilungen werden beispielsweise mittels intern erstellter Checklisten durchgeführt, anhand derer z.B. die Prüfungsabteilung eines jeweiligen Prüfungsobjektes bzw. die Arbeitsweise und der Prüfungsablauf der Internen Revision einem Review unterzogen wird und hierdurch versucht wird, revisionsintern einen einheitlichen Standard sicher zu stellen.

Auch im Zusammenhang mit externen Beurteilungen sind verschiedene Spielarten denkbar. Auf der einen Seite sind hier insbesondere bei großen Konzernrevisionen mit mehreren dezentralen Audit-Büros regelmäßige Reviews durch den Leiter der Konzernrevision zu nennen. Auf der anderen Seite wäre aber auch darüber nachzudenken, periodische Reviews durch die Qualitätssicherungsabteilung des Unternehmens in der Internen Revision durchführen zu lassen. Letztlich sollte auch darüber nachgedacht werden, so genannte *Peer Audits*, bei denen betreffende Revisionsabteilungen eine Beurteilung im Hinblick auf Qualitätssicherungsmaßnahmen durchführen, regelmäßig aufzusetzen.

Auch das Institut der Internen Revision hat sich kürzlich mit einem unterstützenden Leitfaden zum Revisionsstandard Nr. 3 zur Qualitätssicherung in der Internen Revision

diesem Thema genähert und eine Checkliste mit ca. 90 Fragen heraus gegeben, anhand derer *Quality Assurance Reviews* für die Interne Revision vorgenommen werden können.¹¹

Abbildung 5 fasst die Aussagen zum Thema *Qualitätssicherung der Internen Revision* noch einmal zusammen.

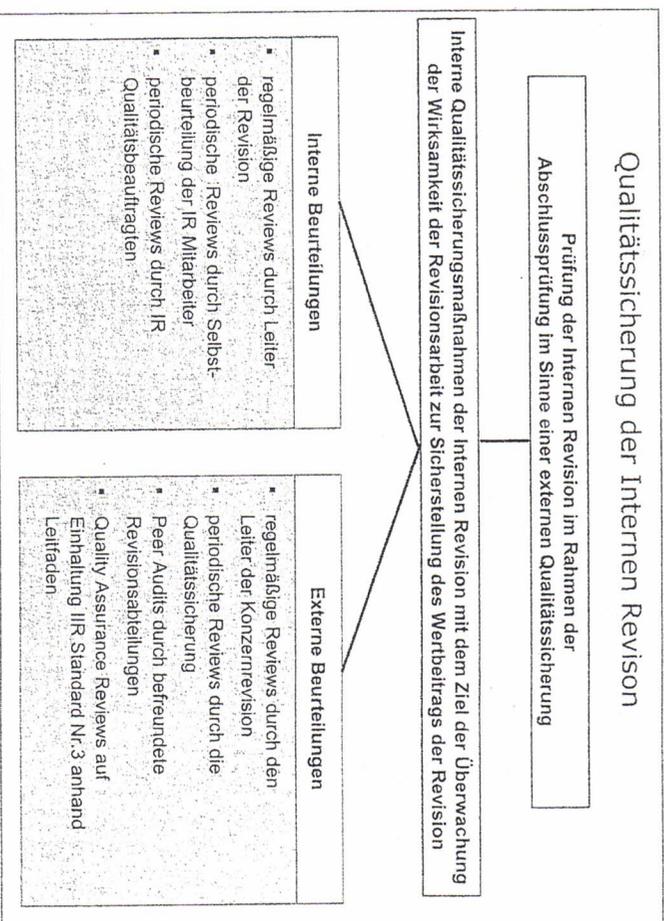


Abbildung 5: *Qualitätssicherung der Internen Revision*¹²

6 Interne Revision und Management Development

Aus Sicht der Unternehmensleitung muss die Interne Revision ebenfalls ein klar strukturiertes Management Development Konzept aufbauen. Idealerweise sollte sie sich hierbei von einem zweiteiligen Karrieremodell leiten lassen, das die Interne Revision sowohl als Führungsnachwuchspool betrachtet als auch Entwicklungsmöglichkeiten für den sogenannten Karriereauditor bietet. Hinschränkend muss allerdings bereits an dieser Stelle angemerkt werden, dass dieser "Königsweg" der Personalentwicklung der Internen Revision eine gewisse Größe der Konzernrevision voraussetzt und sicherlich nicht für kleine oder mittelständische Unternehmen umsetzbar ist und insofern primär für größere Konzerne Relevanz besitzt.

In ihrer Funktion als Führungsnachwuchspool sollte die Interne Revision bestrebt sein, junge Hochschulabgänger bzw. Mitarbeiter mit erster Berufserfahrung an sich zu binden. Nach der Rekrutierung sollten dann ein konsequentes Training-on-the-job sowie geeignete Aus- und Weiterbildungsprogramme die Entwicklung der Mitarbeiter konsequent fördern. Idealerweise wäre die Interne Revision zudem in die jeweiligen Personalentwicklungsprogramme des Gesamtunternehmens einzubeziehen. Nach ca. 3 - 4 Jahren Berufserfahrung in der Internen Revision sollten diese Mitarbeiter dann den Sprung in die erste Führungsverantwortung in der Linienorganisation schaffen. Aus Mitarbeitersicht besteht der Vorteil einer Tätigkeit bei der Internen Revision darin, dass sie sich innerhalb einer kurzen Zeit einen exzellenten Überblick über alle Unternehmensstelle sowie alle dort vorzufindenden Prozesse und Funktionen verschaffen können. Aus Sicht der Revisionsabteilung stehen dem Vorteil des stetigen Zuflusses von neuen Fachleuten die Nachteile eines regelmäßigen „Know-how“-Verlustes und des immer wieder "Neu-Anlernens" der Mitarbeiter gegenüber.¹³

Auf der anderen Seite sollte aber auch eine Karriere innerhalb der Internen Revision eine echte Alternative darstellen. In großen Revisionsabteilungen sollten hierbei zum einen eine ausreichende Anzahl von Führungsfunktionen und entsprechenden Hierarchieebenen - wie z.B. Revisor, Prüfungsleiter, Leiter einer dezentralen Revisionsabteilung und schließlich Leiter der Konzernrevision - zur Verfügung stehen. Darüber hinaus sollten zum anderen aber auch Anreize für eine fachliche Karriere in der Revision geschaffen werden. Hierbei ist z.B. zu denken an Spezialfunktionen wie Baurevision oder IT-Revision. Zudem sollten auch für den Kreis der Karriereauditoren entsprechende Weiterqualifizierungsangebote gewährt werden. Hier ist beispielsweise zu denken an unternehmensseitig geförderte Programme zum Erwerb des CIA oder des CISA Zertifikats.

Abschließend soll noch einmal betont werden, dass es aus Sicht der Unternehmensleitung zur Aufrechterhaltung einer funktionsfähigen Revisionsabteilung unabdingbar ist, ein aus-

gewogenes Verhältnis zwischen Nachwuchskräften und Karriereauditoren sicherzustellen. Hierfür sollte ungefähr eine Mischung von 50 zu 50 angestrebt werden.

Abbildung 6 vermittelt die Überlegungen zum Thema *Interne Revision und Management Development* noch einmal mittels eines Schaubilds.

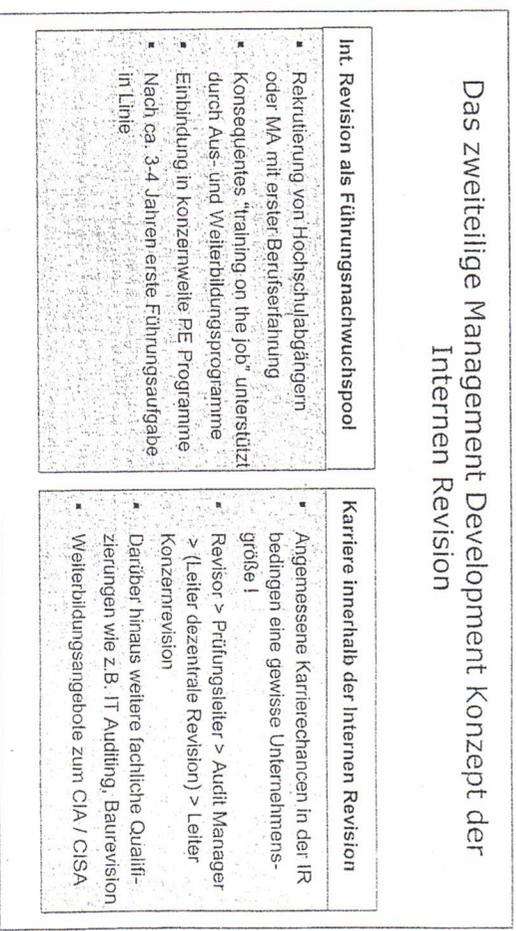


Abbildung 6: Das zweiteilige „Management Development“ Konzept der Internen Revision

7 Selbstdarstellung der Internen Revision

Ein weiteres wesentliches Ziel der Internen Revision muss aus Unternehmenssicht darin bestehen, als echter Business Partner seitens der zu prüfenden Organisationseinheiten wahrgenommen zu werden. Hierzu bedarf es des kontinuierlichen Aufbaus und der Pflege einer internen Kunden-Lieferanten-Beziehung.

Um zu einem solchen Idealzustand zu gelangen, muss sich die Interne Revision im Unternehmen adäquat positionieren und durch entsprechende unterstützende Maßnahmen auch eine gewisse Selbstdarstellung betreiben. Zu diesen Maßnahmen gehören zum einen traditionelle Revisionsmarketingaktivitäten und zum anderen auch ein angemessener Intranetauftritt der Revisionsabteilung.¹⁴

Im Zusammenhang mit den klassischen Revisionsmarketingmaßnahmen sind zunächst eine Audit Charta oder ein Revisionsleitbild zu nennen. Hieraus sollten sich für die internen Kunden die Vision, die Mission sowie die Ziele der Revision verständlich ablesen lassen.¹⁵ Zudem sollte auch über das Erstellen einer Imagebrochure nachgedacht werden. Hierin könnten z. B. Themen wie „Wann und warum kommt die Revision zu den Units?“ „Wie läuft eine klassische Prüfung der Internen Revision ab?“ oder aber „Wie ist die Interne Revision organisiert?“ einem breiten Kreis im Unternehmen nahegebracht werden. Als eine weitere Möglichkeit im Rahmen eines proaktiven Revisionsmarketings sollten Auditbereiche darüber hinaus auch die so genannten Mitarbeiterzeitschriften nutzen, um hierdurch ihr vielfach negatives Image abzulegen und sich moderner im Unternehmen zu präsentieren.

Im Kontext der Selbstdarstellung ist zudem das Thema *Transparenztabellen der Revisionskosten* anzusprechen. Die Revisionsdienstleistung wird nicht umsonst erbracht, sondern verursacht Kosten. Einer modern operierenden Internen Revision steht es dementsprechend gut an, diese Kosten den zu prüfenden Organisationen gegenüber offen zu legen. Das kann sogar so weit gehen, dass Kostensätze nicht nur transparent gemacht, sondern auch an die Organisationen weiter berechnet werden.

Begleitet werden sollte die Selbstdarstellung der Internen Revision durch einen entsprechenden Intranetauftritt. Ähnlich wie andere Querschnitts- oder Konzernfunktionen, wie die Steuer- oder die Rechtsabteilung, sollte die Intranet-Homepage der Internen Revision hierbei eingebunden werden in das Intranetkonzept des Gesamtunternehmens.

Kernelemente eines Intranetauftritts sollten neben den jeweiligen Ansprechpartnern der Internen Revision (z. B. auch mit Hintergrundinformationen zum Lebenslauf und den spezifischen Erfahrungen der Prüfer) das konkrete Dienstleistungsspektrum der Internen

Revision sowie Prüfungschecklisten darstellen. Darüber hinaus sollten sich aber auch hier konkrete Aussagen zum „Management Development“-Konzept der Internen Revision wiederfinden und unter Umständen auch e-learning-Tools zu Themenkreisen wie z. B. IKS allgemein zugänglich interessierten Unternehmensinternen zur Verfügung gestellt werden. Ein Abschnitt mit sogenannten "frequently asked questions" sollte den Intranetauftritt abrunden.

Der Intranetauftritt der Internen Revision dient neben der Marketingfunktion primär auch der generellen Informationsvermittlung sowie zur Kommunikation mit den zu prüfenden Organisationen. Darüber hinaus kann er aber auch zur internen Personalbeschaffung genutzt werden.¹⁶

Abbildung 7 fasst die Aussagen zum Themenkomplex *Selbstdarstellung der Internen Revision* zusammen.

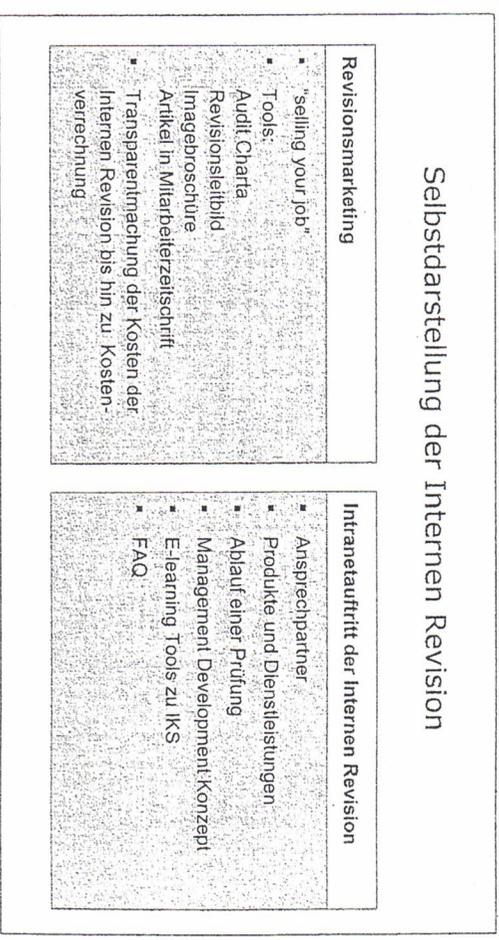


Abbildung 7: Selbstdarstellung der Internen Revision

8 Schlussbemerkung

Durch die oben gemachten Ausführungen sollte verdeutlicht werden, wie aus einer eher traditionell aufgestellten Revisionsabteilung mittels gezielter Maßnahmen ein eher als "Change Agent" operierendes "Internal Audit and Consulting Department" entwickelt werden kann, das dann als wirkliches Managementinstrument anzusehen ist.

Eine solcherart ausgerichtete Interne Revision ist deutlich besser in der Lage, die immer komplexer werdenden Anforderungen der Unternehmensleitung zu erfüllen und somit zur aktiven Wertsteigerung des Unternehmens beizutragen.

9 Endnoten

- 1 Vgl. hierzu Hofmann, R., (1982), S. 2474 ff., sowie Lück, W. / Henke, M., (2004), S. 2.
- 2 Vgl. Hunneke, J., (2004), S. 30.
- 3 Vgl. hierzu insbesondere Buderath, H. M., (2004), S. 39 ff.
- 4 Vgl. Hunneke, J., (2004), S. 28.
- 5 Ähnlich auch Jozseff, T., (2003), S. 9.
- 6 Vgl. Lindner, M. / Dummstorf, M., (2004), S. 20.
- 7 Vgl. zum Outsourcing der Internen Revision insbesondere Schwager, E., (2003), S. 2133 ff.; Lück, W. / Jung, A., (1994), S. 173 ff.
- 8 Vgl. Zwingmann, L., (2004), S. 4.
- 9 Ähnlich auch Lück, W. / Henke, M., (2004), S. 11.
- 10 Vgl. hierzu grundsätzlich Krey, S., (2001), S. 2460 ff.; Pemöller, V. H., (2001), S. 1347 ff.
- 11 Vgl. Buderath, H. M. / Amling, T., (2005), S. 9.
- 12 In Anlehnung an Buderath, H. M. / Amling, T., (2005), S. 10.
- 13 Vgl. Zwingmann, L. / Dieninghoff, P. / Meyer, J., (2003), S. 147.
- 14 Vgl. zum Intranetauftritt der Internen Revision Zwingmann, L., (2004), S. 2 ff.
- 15 Vgl. Hunneke, J., (2004), S. 35.
- 16 Zu den einzelnen Funktionen des Intraneauftritts der Internen Revision vgl. Zwingmann, L., (2004), S. 5 ff.

10 Literaturverzeichnis

- Buderath, Hubertus M.: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley-Acts auf die Interne Revision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 39 - 50.
- Buderath, Hubertus M. / Amling, Thomas: Neue Aspekte der Qualitätssicherung in der Internen Revision, in: Beilage 3 / 2005 zum Betriebs-Berater, S. 8 - 13.
- Hofmann, Rolf: Aufgaben und Arbeitsweise der Konzernrevision, in: Der Betrieb 1982, S. 2473 - 2477.
- Huncke, Jörg: Innerbetriebliche Beratungsleistungen im Aufgabenkomplex der Internen Revision, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 25 - 38.
- Jozseff, Thomas: Erwartungen an die Interne Revision - Anmerkungen eines Unternehmers, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, S. 8 - 13.
- Krey, Sandra: Qualitätssicherung in der Internen Revision, in: Der Betrieb 2001, S. 2460 - 2464.
- Lindner, Manfred / Dunstorf, Markus: Zentralisierung versus Dezentralisierung der Internen Revision im Konzern - Das Spannungsfeld von Gesamtverantwortung der Obergesellschaft und operativer Verantwortung der Geschäftsfelder, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 15 - 24.
- Lück, Wolfgang / Henke, Michael: Die Interne Revision als zentraler Bestandteil der Corporate Governance, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 1 - 14.
- Lück, Wolfgang / Jung, Astrid: Outsourcing - ein sinnvoller Ersatz für eine eigene Revisionsabteilung im Unternehmen?, in: Zeitschrift Interne Revision 1994, S. 173 - 182.
- Peenöller, Volker H.: Qualitätssicherung der Internen Revision, in: Betriebs-Berater 2001, S. 1347-1353.
- Schwager, Elmar: Outsourcing der Internen Revision, in: Der Betrieb 2003, S. 2133 - 2138.
- Zwingmann, Lorenz: Inhalte und Funktionen eines Intrancerauftritts der Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2004, S. 2 - 6.
- Zwingmann, Lorenz: Zum Einsatz von Kundenbefragungen in der Internen Revision, in: Zeitschrift ReVision III-2003, S. 9-17.

- Zwingmann, Lorenz / Dieninghoff, Patrick / Meyer, Jörn: Zur Entwicklung und Nutzung einer Balanced Scorecard für die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision 2003, S. 142 -152.