

– Verriss 1/2005, 20. Oktober 2005 –

# Verriss

von Elmar Schwager

## Prüfungs-Handbuch

Leitfaden für eine Überwachungs-  
und Revisionskonzeption  
in der Corporate Governance

Verfasser: Prof. Dr. Rolf Hofmann

Quelle: 5.  
völlig neu bearbeitete erweiterte Auflage  
Erich Schmidt Verlag, 2005

## Inhalt

	Seite
1. Information zum besprochenen Text	3
2. Zusammengefasstes Leseergebnis für den eiligen Leser	4
3. Einzelfeststellungen für den an Details interessierten Leser	
3.1. Modell einer Überwachungs- und Revisionskonzeption	5
3.2. Begriff und Inhalt eines Prüfungs-Handbuches	6
3.3. Formale Grundlagen für die Interne Revision	6
3.4. Berücksichtigung des modernen Revisionsansatzes	7
3.5. Beratung durch die Interne Revision	8
3.6. Berücksichtigung des aktuellen Wissensstandes	9

## 1. Informationen zum besprochenen Text

Das Prüfungs-Handbuch erscheint in der mittlerweile fünften Auflage, nach Aussage des Verlages völlig neu bearbeitet und erweitert. Es soll eine unverzichtbare Prüfungshilfe darstellen. Sein Adressatenkreis sind Aufsichts- und Beiräte, Mitglieder der Unternehmensleitung, Führungskräfte, in- und externe Prüfungsorgane etc., also praktische alle nur irgendwie in den Leistungserstellungsprozess eines Unternehmens einbezogene Personen.

Nach dem Zitat, das dem Vorwort dieses Handbuches vorangestellt worden ist, [erfordert effiziente Interne Revision eine Anpassung an evolutarische Entwicklungsprozesse und sich ändernde wirtschaftliche Rahmenbedingungen](#).<sup>1</sup> Das Handbuch soll dem Leser zeigen, wie man Haftungsrisiken oder auch negativen Konsequenzen, bewirkt durch Kunden, Investoren, Kreditgebern und Investoren [mit geübtem Blick umgehen](#)<sup>2</sup> kann.

Wir haben dieses Handbuch auf der Grundlage des selbst gestellten Anspruchs einmal detailliert geprüft. Das Ergebnis finden Sie auf den Folgeseiten.

Im Rahmen der Erarbeitung dieses Verrisses haben wir über den Verlag versucht, Kontakt mit den Autoren dieses Buches aufzunehmen, um diese Besprechung mit ihnen abzustimmen. Die Autoren waren für eine Stellungnahme für uns nicht zu erreichen.

<sup>1</sup> Hofmann, Rolf: Prüfungs-Handbuch, Berlin 2005, S. 5

<sup>2</sup> O.V.: Subskriptionsinformation des Verlages, Juli 2005

## 1. Zusammengefasstes Leseergebnis für den eiligen Leser

- A. Die Konzeptionierung einer modernen Überwachungs- und Revisionsfunktion ist mit Hilfe dieses Buches nicht möglich.
- B. Der aktuelle Stand der Wissenschaft, wie auch die Reflexion der Diskussion der Praxis der Internen Revision wird nicht abgebildet. Neuere Quellen der letzten Jahre sowie wichtige Diskussionen aus der Wissenschaft und der Praxis werden nicht aufgegriffen. Wesentliche Autoren des Fachgebietes sowie deren Arbeiten der letzten Jahre wurden nicht berücksichtigt.
- C. Ein engerer Bezug zur Praxis der Internen Revision ist nicht (mehr) erkennbar. Hinsichtlich der praktischen Arbeit in einer Internen Revisionsabteilung oder der eines Dienstleisters scheint der Anschluss an die aktuelle Entwicklung verloren gegangen zu sein.
- D. Formale Grundlagen für die Einführung oder Neuausrichtung einer Internen Revision sind unvollständig oder falsch beschrieben und auf der Basis dieses Buches auch nicht zu entwickeln. Nebenbei bemerkt ignoriert der Verfasser, dass Interne Revision als Inhouselösung, Outsourcing oder auch als Partneringmodell umgesetzt werden kann. Dies hat ebenfalls Auswirkungen auf die formalen Grundlagen.
- E. Der verwandte Revisionsbegriff ist weitgehend rückwärts gewandt, vergangenheitsorientiert und stark auf das Rechnungswesen fokussiert. Der moderne Revisionsbegriff mit seinen beiden Komponenten Prüfung und Beratung wird nicht diskutiert und in seinen Konsequenzen für die Praxis umgesetzt. Beratungsleistungen durch die Interne Revision tauchen als Gliederungspunkt für einen Handbuchttext gar nicht auf und werden im Buch selbst auch nur unzureichend gewürdigt.
- F. Die Grundsätze für die Berufliche Praxis werden in ihrer Bedeutung für das operative Geschäft nicht kritisch reflektiert und gewürdigt.

### Gesamturteil:

Ungenügend; wir vergeben aber einen Fleißpunkt für die den Leser erschöpfende Darstellung der Bilanzskandale und Fälle von Missmanagement.

## 3. Einzelfeststellungen für den an Details interessierten Leser

### 3.1. Modell einer Überwachungs- und Revisionskonzeption

Eine moderne interne Überwachungsfunktion wie die Interne Revision ist durch mehrere Faktoren kennzeichnerbar: Ihr Prüfungsansatz ist risikoorientiert, prozessbezogen und weist durch die Qualität seiner Ergebnisse in die Zukunft. Auf diese Weise erbringt die Interne Revision einen Nutzen für die Organisation, für die sie tätig ist.

Sie gibt sich einen Ethischen Kodex als Richtschnur für ihre Tätigkeit, um in Zweifelsfällen eine Entscheidungsrichtlinie zur Hand zu haben. Sie arbeitet unabhängig und objektiv.

Die Interne Revision ist mit den verantwortlichen Managern und den Überwachungseinrichtungen wie Aufsichts- und Beirat, aber auch Abschlussprüfer hinreichend vernetzt und kommuniziert in regelmäßigen Abständen mit diesen Stakeholdern.

Sie ist angemessen personell und sachlich ausgestattet und bedient sich beim Fehlen von Kompetenz oder Kapazität geeigneter Methoden und Einrichtungen, um diesen Mangel zu beheben.

Sie ist darüber hinaus selbstüberwachend, indem sie bei sich ein Qualitätsmanagement-System installiert, das Betreiben des Systems sicherstellt und es regelmäßig in- und extern prüfen lässt.

All dies finden wir in diesem Handbuch nur unzureichend gewürdigt. Als ein Beispiel greifen wir die Frage nach der Angemessenheit der Internen Revision auf, für die der Autor drei Kriterien nennt:<sup>3</sup>

- **Personalstärke**
- **Anzahl Prüfer je 1000 Mitarbeiter**
- **Mitarbeiterpotenzial**

Zum Kriterium Personalstärke werden die Erhebungen des Deutschen Instituts für Interne Revision zitiert; hinsichtlich der Bewertung der Größe und Angemessenheit der Abteilungen findet sich in diesem Abschnitt allerdings nichts. Zum Kriterium Anzahl Prüfer je 1000 Mitarbeiter zitiert der Autor ebenfalls die Erhebungen, teilweise diejenigen älteren Datums. Zum Kriterium Mitarbeiterpotential findet sich in diesem Abschnitt gar nichts.

Wir halten diese Orientierungshilfe leider für orientierungslos. In der Praxis lässt sich der Überwachungsbedarf aus einer Umsetzung des Risikoorientierten Prüfungsansatzes ermitteln, wenn nämlich auf Grund der Mehrperioden- und Mehrprojektplanung die konkreten Bedarfe an Prüfertagen (PT) bekannt sind.

Auf dieser Grundlage wiederum kann beurteilt werden, ob die vorhandene Kapazität ausreicht, aufgestockt werden muss oder ob Kapazität extern eingekauft werden sollte. Darüber hinaus kann die Prozess- und Organisationslandschaft an der Organisationsstruktur der Internen Revision gespiegelt werden; auch dies gibt wertvolle Hinweise auf die Ausstattung der Internen Revision.

<sup>3</sup> Hofmann, a.a.O., S. 142 ff.

Hinsichtlich des Mitarbeiterpotentials können wir an dieser Stelle bemerken, dass es sehr wohl Verfahren gibt, die in den Human Resources Abteilungen angewendet werden, und auf der Grundlage eines definierten Anforderungsprofils eine Beurteilung der Kompetenzen eines Internen Revisors ermöglichen. Abweichungen zwischen den definierten Kompetenzen und den vorhandenen Kompetenzen lassen sich durch Fortbildungs- und Förderungsmaßnahmen verringern oder schließen. Warum der Autor dieses wichtige Potentialmerkmal der Internen Revision nicht näher besprochen hat, erschließt sich uns nicht.

### 3.2. Begriff und Inhalt eines Prüfungs-Handbuches

Ein überzeugender Handbuchbegriff wird dem Leser in diesem Buch nicht dargeboten; damit zwangsläufig verbunden ist die Problematik, dass bestimmte, uns zwingend notwendig erscheinende Inhalte in der vorgeschlagenen Gliederung des Autors fehlen.

Es gibt an anderer Stelle hinreichend Vorschläge für eine angemessene Definition, beispielsweise: [Ein Revisionshandbuch ist die systematische, vollständige und standardkonforme<sup>4</sup> Beschreibung der in einer Internen Revision ablaufenden Kernprozesse, Potentialfaktoren und Arbeitsergebnisse](#). Es ist damit ein Element der Qualitätsplanung und die wichtigste Grundlage für die Qualitätssicherung. Gleichzeitig spielt es eine wichtige Rolle als Bestandteil der Führungs- und Leitungsinstrumente, die der Revisionsverantwortliche<sup>5</sup> - erarbeiten und kommunizieren muss.

Aufgaben, Rechte und Pflichten der Revision, sowie ggf. eine Abgrenzung zu den Aufgaben des Managements sollten, anders als vom Autor vorgeschlagen, Element einer Geschäftsordnung sein. Dies fordern nicht nur die Standards, sondern auch die modernen Quellen zur Internen Revision, beispielsweise Krey (2000).

Die diskutierten Revisionsinhalte entsprechen dem alten Verständnis, siehe unten unter Teilziffer 3.4. Die Fortentwicklung der Prüfungsaspekte über Wirtschaftlichkeit, Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit hinaus sind grundsätzlich ebenfalls kein Thema des Buches. Die von Lück definierte Erweiterungen um neue Aspekte wie Risiko und Zweckmäßigkeit, oder die von Peemöller vorgeschlagene Erweiterung um Soziale Effizienz tauchen nicht auf.

In der Handbuchgliederung des Autors fehlt die Erbringung von Beratungsleistungen völlig, obwohl sie an anderer Stelle im Buch zumindest angesprochen wird; dies halten wir für einen eklatanten Mangel.

### 3.3. Formale Grundlagen für die Interne Revision

Das Buch lässt offen, welche formalen Grundlagen für die Internen Revision denkbar sind und welche davon Sinn machen. In der Beratungspraxis ist dies einer der Punkte, der ganz zu Beginn bei der Einführung oder Neuausrichtung einer Internen Revision besprochen werden muss. Die Internen Revision ist im deutschsprachigen Raum ein Instrument der Geschäftsführung und des Vorstands, und zu wenige Bei- und Aufsichtsräte greifen auf dieses wertvolle Überwachungsinstrument in einer Form zurück, wie sie unserer Meinung nach angemessen wäre. Dementsprechend hängt es von den Vorgaben und Nutzenerwartungen dieser Gruppe ab, wie die Interne Revision ausgerichtet und ausgestattet werden wird. Davon wiederum ist abhängig, welche formalen Grundlagen geschaffen werden und wie diese inhaltlich beschaffen sind.

<sup>4</sup> Standardkonformität bezieht sich auf die Standards des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. sowie der amerikanischen Standards vom Institute of Internal Auditors, die vom Deutschen Institut als Grundlage übernommen worden sind.

<sup>5</sup> Wir sprechen von einem Revisionsverantwortlichen als derjenigen Person, die für die Mehrperioden- und Mehrprojektplanung verantwortlich zeichnet, im Sinne der Standards als Chief Audit Executive (CAE). Diese Person ist regelmäßig auch verantwortlich für die Überwachung von Prüfungen und die Nachschau.

Noch ärgerlicher ist es, dass die zentrale Bedeutung der Geschäftsordnung komplett ignoriert wird, die im Buch dargestellte so genannte Dienstanweisung entspricht nicht einmal annähernd dem Stand des Wissens.<sup>6</sup> Die Inhalte einer Geschäftsordnung sowie ihre Bedeutung finden sich in den Standards für die Berufliche Praxis sowie auch an anderen Stellen.<sup>7</sup> Dies ist seit längerem schon bekannt.

Ein Mission Statement ist dem Verfasser offenbar unbekannt. Es ist zwar kein unbedingt notwendiges Dokument und auch im engeren Sinne gesehen keine formale Grundlage, aber es kann eine wichtige Rolle spielen, wenn es unter bestimmten Voraussetzungen erarbeitet wurde und wenn es als Leitfaden für die Entwicklungsrichtung einer Internen Revision dient.

Die Handbuchgliederung halten wir insgesamt für unzureichend.<sup>8</sup> Sie ist außerdem nicht standardkonform. Sollte man versuchen, auf dieser Grundlage eine Internen Revision aufzubauen, würde dies nur unzureichend gelingen.

### 3.4. Berücksichtigung des modernen Revisionsansatzes

Der Autor lehnt sich an die klassischen Revisionstypen Financial, Operational und Management Audit an.<sup>9</sup> Ein Financial Audit sei vergangenheits-, wohl aber ergebnisorientiert, ein Operational Audit sei ebenfalls vergangenheitsorientiert und die Grundlage für die Urteilsfindung des Internen Revisors seien Aufzeichnungen des Finanz- und Rechnungswesens. Selbstverständlich werden unserer Erfahrung nach auch und gerade im Rahmen eines Operational Audits andere Informationsquellen herangezogen, es sind selbst Methoden der empirischen Sozialforschung denkbar und manchmal notwendig.

Ein Management Audit ist nach Ansicht des Autors zukunftsorientiert, und auch hier seien die Grundlage Aufzeichnungen des Finanz- und Rechnungswesens.<sup>10</sup> Wir finden, dass jede Revisionsarbeit zukunftsorientiert sein muss, unabhängig davon, ob man sich in einem Financial, Operational oder Management Audit befindet. Die einzige Entschuldigung, sich mit vergangenen Tatbeständen zu befassen ist, hinsichtlich der Vergangenheit Transparenz zu schaffen (etwa bei dolosen Handlungen) oder für die Zukunft Lehren zu ziehen und Dinge zu verbessern. Wir teilen diese praxisfremde und wenig Nutzen bringende Einschätzung des Autors also nicht.

Schlichtweg falsch ist die Aussage, dass sich ein Sachverhalt nur bei Vorliegen dokumentierter Soll-Konzeptionen prüfen und beurteilen lässt.<sup>11</sup> Es war eines der größeren Aha-Erlebnisse des Verfassers dieser Zeilen zu Beginn seiner Tätigkeit als Interner Revisor, dass sich auch hochkomplexe Prozesse wie die Fach- und Führungskräfteentwicklung auch bei Fehlen einer Konzeption oder eines definierten Soll-Ablaufs prüfen, beurteilen und verbessern lassen.<sup>12</sup>

<sup>6</sup> Hofmann, a.a.O., S. 136

<sup>7</sup> Schwager, Elmar: Die Geschäftsordnung der Internen Revision – Inhalt und Marketing, in: Zeitschrift Interne Revision 3/2001

<sup>8</sup> Hofmann, a.a.O., S. 124

<sup>9</sup> Hofmann, a.a.O., S. 189 ff.

<sup>10</sup> Hofmann, a.a.O., S. 192

<sup>11</sup> Hofmann, a.a.O., S. 193

<sup>12</sup> Für den an diesem Thema interessierten Leser: die umfassendste Quelle hierzu: Peemöller, 1978, aus Sicht der Praxis beispielsweise: Brand-Noé, Christine; Schwager, Elmar: Die Prüfung von High Potential Programmen – Zukunftssicherung durch die Interne Revision, in: personal 3/2001; Brand-Noé, Christine; Schwager, Elmar: Human Resources und Interne Revision – Problemstellungen und Möglichkeiten der Zusammenarbeit, in: personal 7/2001; Schwager, Elmar: Risiken aus der dezentralen Personalentwicklung, in: personal, 03/2003

Wenn diese Aussage des Autors stimmen würde, bedeutete es in letzter Konsequenz, dass die Interne Revision überall da, wo Sollkonzepte fehlen, nicht prüfen kann, weil ihr die Vergleichsobjekte abhandeln gekommen sind. Dies dürfte der Praxis aller Internen Revisoren widersprechen, geht es ihr doch auch darum aufzuzeigen, wo es Regelungsbedarf in einer Organisation gibt, weil Abläufe gar nicht oder nur unzureichend beschrieben worden sind. Wenn es keine Sollkonzeptionen gibt, muss die Interne Revision darauf hinwirken, dass sie konzipiert werden und kann hierbei auch beratend tätig sein.

Der moderne Revisionsansatz ist risiko-, prozess- und zukunftsorientiert.<sup>13</sup> Er muss in allen Teilprozessen die Ressourcen der Internen Revision für die Organisation so bündeln, dass ein größtmöglicher Nutzen (beispielsweise in Form einer Wertsteigerung) entsteht. Wir haben größere Schwierigkeiten, diesen mittlerweile als Stand der Wissenschaft und der (nicht immer überall gelebten) Praxis erzielten Konsens in diesem Buch aufzufinden. Aus unserer Sicht vermittelt das Buch den Eindruck, dass die Interne Revision eine Institution ist, die sich mit der Untersuchung von Aufzeichnungen aus dem Finanz- und Rechnungswesen beschäftigt und die damit schwerlich zu einer Nutzensteigerung für die Organisation beitragen kann.

### 3.5. Beratung durch die Interne Revision

Der Autor unterscheidet zwischen Begutachtung und Beratung. Fraglich ist, ob diese Unterscheidung für die Theorie und die Praxis der Internen Revision von Bedeutung ist oder ob sich in der üblichen Unterscheidung zwischen Prüfung und Beratung die berufliche Praxis komplett und umfassend abbilden lässt.<sup>14</sup>

Nach den im Buch gegebenen Erläuterungen scheint es, als lasse sich der Begutachtungsbegriff unter den Prüfungsbegriff subsumieren, ohne dass sich dadurch eine zwangsläufige Einschränkung ergeben würde. Aus diesem Grund halten wir diesen Begriff nicht für notwendig.

Mittlerweile gibt es eine Anzahl an Veröffentlichungen zum Thema Beratung durch die Interne Revision. Sie reichen von Praxisberichten bis hin zu Dissertationen. Der Autor lehnt sich an den in der Interne Revision verbreiteten Beratungsbegriff an,<sup>15</sup> den wir aber nicht für den richtigen halten. Wir verweisen hierzu nur auf die an anderer Stelle gemachten Ausführungen.<sup>16</sup>

Richtig ärgerlich ist es, dass hier die Begriffe Neutralität, Unbefangenheit und Unparteilichkeit wild durcheinander geworfen werden und nicht ein einziges mal der in diesem Zusammenhang richtige Begriff der Objektivität angesprochen wird.<sup>17</sup> Wir fragen uns, wie auf dieser Grundlage eine angemessene Revisionskonzeption entwickelt werden kann, wenn nicht einmal solche Grundbegriffe eindeutig geklärt werden; es gibt ja auch nur zwei wesentliche Begriffe in diesem Zusammenhang: den der Objektivität und den der Unabhängigkeit.<sup>18</sup> Beide scheint der Autor nicht zu kennen.

Hinsichtlich des Beratungsbegriffes scheint uns eine andere Definition sinnvoll. Es sollte außerdem für eine Interne Revision klar sein, dass aus der Erbringung von Beratungsleistungen bestimmte Probleme resultieren können, die um so schwer wiegender sind, je kleiner die Abteilung ist. Beides sollte in einer Prozessbeschreibung für die Erbringung von Beratungsleistungen angemessen gewürdigt werden.

<sup>13</sup> Krey (2000), S. 71 ff.

<sup>14</sup> Hofmann, a.a.O., S. 194 ff.

<sup>15</sup> Hofmann, a.a.O., S. 195 f.

<sup>16</sup> Schwager, Elmar; Stauß, Udo; Wegst, Heiko: Beratung durch die Interne Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 2004

<sup>17</sup> Hofmann, a.a.O., S. 195

<sup>18</sup> The Institute of Internal Auditors: Grundsätze für die berufliche Praxis, Standard 1100 – Objektivität und Unabhängigkeit bis Standard 1130 – Beeinträchtigungen von Objektivität und Unabhängigkeit

### 3.6. Berücksichtigung des aktuellen Wissensstandes

Das Fachbuch wurde in der 4. Auflage im Jahr 2002 gedruckt. Die vorliegende aktuelle Auflage wurde in 2005 gedruckt.

Bei einer kursorischen Durchsicht der relevanten Literaturquellen für den Zeitraum 2002 bis 2005 zeigt sich, dass praktisch keine der wichtigen Veröffentlichungen aus dem engeren Bereich Interne Revision Eingang in diese Neuauflage gefunden haben. Beispielsweise wurden folgende Themen in den letzten Jahren in der Literatur teils aus praktischer, teils aus wissenschaftlicher Sicht intensiv besprochen:

- **Risikoorientierter Prüfungsansatz in der Internen Revision**
- **Grundsätze für die Berufliche Praxis der Internen Revision**
- **Erbringung von Beratungsleistungen durch die Interne Revision**
- **Qualitätsmanagement in der Internen Revision**
- **Begriff des Internen Überwachungssystems**
- **Internal Control System (COSO I)**
- **Enterprise Risk Management (COSO II)**
- **Stellungnahmen des Deutschen Instituts für Interne Revision und des Deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Zusammenarbeit zwischen beiden Überwachungseinrichtungen**

Die jüngsten Quellen im Literaturverzeichnis dieses Buches zu den neueren Entwicklungen stammen aus den 90er Jahren. Viele Namen, die wichtige Impulse für die Praxis der Internen Revision gegeben haben und die teilweise auch für das Deutsche Institut in der einen oder anderen Form arbeiten, sind nicht repräsentiert. Dafür finden sich aber siebenundvierzig eigene, überwiegend ältere Veröffentlichungen des Verfassers dieses Buches im Literaturverzeichnis.

Der Verfasser ignoriert aus unserer Sicht konsequent die neueren Entwicklungen im Fachgebiet. Fraglich ist, wie sich dies mit dem selbst erhobenen Anspruch einer umfassenden Revisionskonzeption verbinden lässt. Wir zitieren hierfür noch einmal das Vorwort: *...erfordert effiziente Interne Revision eine Anpassung an evolutische Entwicklungsprozesse und sich ändernde wirtschaftliche Rahmenbedingungen.*<sup>19</sup>

Dieses Buch kann den selbst erhobenen Anspruch aus unserer Sicht nicht einmal annähernd erfüllen.

<sup>19</sup> Hofmann, Rolf: Prüfungs-Handbuch, Berlin 2005, S. 5