

– Working Paper 3/2005 –

Elmar Schwager

Einführung einer Internen Revision

Mit einem Praxisbeitrag
von Dr. Jürgen Spitznagel,
Chief Audit Executive,
MTU AG, München

Inhalt

	Seite
1. Einleitung	3
2. Ausgangssituation	4
3. Projektbeschreibung	4
4. Meilensteine bei der Einführung	6
4.1. Erwartungsabfrage der Stakeholder	6
4.2. Schaffung formaler Grundlagen	7
4.3. Risikobeurteilung über die gesamte Organisation	8
4.4. Ableitung eines Prüfungsplanes	10
4.5. Durchführung einzelner Prüfungen	11
5. Zusammenfassung	12
6. Die Interne Revision der MTU AG	14

1. Einleitung

Die Einführung einer Internen Revision in einem Unternehmen wirft eine Menge an Fragen der verschiedenen Stakeholder, aber auch der Internen Revisoren selbst, auf, die von einem professionellen Berater in den verschiedenen Meilensteinen des Einführungsprozesses beantwortet werden müssen. Neben der Berücksichtigung der fachlichen Fragen sowie der Schaffung der formalen Grundlagen ist darum auch die Überprüfung der Erwartungshaltung der Stakeholder ein zwingender Bestandteil der Einführung einer Internen Revision.

Ein einfaches Schema auf Basis einer Meilensteindarstellung für die Einführung einer Internen Revision ergibt sich aus der folgenden Abbildung.

5 Schritte	Inhalt
Erwartungsabfrage der Stakeholder	Grundsätzliche Ausrichtung der Internen Revision, Beratungsaufgaben, etc.
Schaffung formaler Grundlagen	Berücksichtigung der Standards für die Berufliche Praxis und des PS 321
Risikobeurteilung über die gesamte Organisation	Identifizierung von Kern- und Unterstützungsprozessen, Risikobeurteilung
Ableitung eines Prüfungsplanes	Mit Risikoindikatoren unterlegte Aufführung von Prüfungsfeldern
Durchführung der einzelnen Prüfungen	Methodisches Coaching auf der Basis der Meilensteine einer Prüfung

Abbildung 1: Meilensteine bei der Einführung einer Internen Revision

Dieses Working Paper beschreibt auf der Grundlage dieser fünf Schritte die Einführung einer Internen Revision in einem Unternehmen. Hierzu wird zunächst eine mögliche Ausgangssituation skizziert.

2. Ausgangssituation

In der Organisation ist eine Interne Revision noch nicht etabliert. Daher sind noch keine spezifischen Erfahrungen vorhanden, Revisionsprozesse noch nicht definiert und notwendige Abgrenzungen zu anderen Trägern der internen und externen Überwachung noch nicht vorgenommen worden.

Auf Wunsch des Managements soll die Interne Revision einen integrierten Prüfungs- und Beratungsansatz umsetzen sowie prozess-, risiko- und zukunftsorientiert arbeiten.¹

Die Mitarbeiter der Organisation sollen die Aufgaben der Internen Revision nach der Einführung selbständig wahrnehmen können. Hierzu sollen sie in die Lage versetzt werden, mit angemessenen Hilfsmitteln (methodischen Werkzeugen) die Prüfungen in sachgerechter Weise zu planen, durchzuführen und über die Ergebnisse zu berichten. Eine Nachschau über die Umsetzung vereinbarter Maßnahmen fällt ebenfalls hierunter. Ein Ziel des Projektes ist es, diesen Mitarbeitern die notwendigen Anleitungen und Werkzeuge an die Hand zu geben, um ihre Aufgabe erfüllen zu können. Fachspezifische oder methodische Kompetenzen in Bezug auf die Übernahme der internen Überwachungsfunktion sind noch nicht vorhanden.

Die Einführung der Internen Revision soll nach best practice vorgenommen werden, damit eine hohe Anfangsakzeptanz beim Management, den Überwachungsorganen und den Mitarbeitern in der Organisation erreicht werden kann.

Mögliche Synergien mit anderen Trägern der Überwachung, vor allem dem Abschlussprüfer, sind auszunutzen. Dies ist insbesondere bei der Schaffung der formalen Grundlagen zu berücksichtigen.

3. Projektbeschreibung

Die Grundlage für die Einführung einer Internen Revision ist eine entsprechende Vereinbarung zwischen den Projektauftraggebern, dem Dienstleister, aber auch den betroffenen zukünftigen Mitarbeitern, die als Interne Revisoren arbeiten sollen.

Es handelt sich bei diesen Projekten stets um Beratungsprojekte, weil in der Regel in der Einführungsphase noch keine Prüfungshandlungen durchgeführt werden. Hierbei hat der Dienstleister die Aufgabe, für konkrete Fragestellungen des Mandanten mögliche Alternativen anzubieten und deren Vor- und Nachteile zu erläutern. Die Entscheidung für oder gegen eine Alternative nimmt grundsätzlich der Mandant vor.

Die Art und Weise der Fragen ist unterschiedlich. Aus unserer Erfahrung lassen sich beispielhaft folgende Fragen nennen:

- Wie kann die Interne Revision eine möglichst hohe Anfangsakzeptanz in der Organisation erreichen? Welche Art von Einbindung der Entscheider ist sinnvoll?
- Welche Maßnahmen gibt es für das interne und externe Marketing?

¹ Vgl. hierzu ausführlicher: Krey, Sandra: Konzeption und Anwendung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes in der Internen Revision, 2001; Schwager, Elmar: Outsourcing der Internen Revision, in: Der Betrieb, 2004

Einführung einer Internen Revision - 5

- Welche Stakeholder sind wichtig und sollten in der Einführungsphase besonders bedacht werden?
- Welche formalen Grundlagen sind als Mindestmaß anzusehen? Braucht man diese formalen Grundlagen überhaupt, wenn es keine gesetzlichen Vorschriften wie etwa im Bankenbereich gibt?
- Wie entwickelt man einen risikoorientierten Prüfungsplan? Wie setzt man eine risiko- und prozessorientierte Prüfung um? Welche Tools sind notwendig?
- Wie muss eine professionelle Einarbeitung der Internen Revisoren aussehen? Welche Schulungen sind notwendig? Macht ein methodisches Coaching Sinn? ²

Ein weiterer Punkt ist oftmals die Diskussion des Designs, des Inhalts und der Struktur von Berichten. Dies hat darum einen besonderen Stellenwert, weil viele der Stakeholder der Internen Revision nicht unmittelbar in jede Prüfung eingebunden sind und nur das Endergebnis, den Bericht, zu sehen bekommen.

Neben den wichtigen Fragen, was in welchem Umfang und in welcher Form überhaupt in einen Bericht muss, gibt es verschiedene Möglichkeiten der Berichtsgestaltung. Mögliche Alternativen sind in der folgenden Tabelle dargestellt.

Name	Beschreibung	Beurteilung
One-page-report	Enthält auf einer einzigen Seite eine knappe Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse ohne Prozessbeschreibungen und ohne zusätzliche Informationen	In der Praxis praktisch nicht gebräuchlich; Informationsgehalt gering; nicht empfehlenswert
Klassischer Revisionsbericht (Fließtext)	Strukturiert in zusammengefasstes Prüfungsergebnis, Einzel feststellungsteil und Anlagenteil	Häufigste Variante in der Praxis, hoher Informationsgehalt durch Einbindung von Tabellen und Grafiken; Zusatzinformationen zu den Prüffeldern möglich; empfehlenswert
Tabellenorientierter Bericht	In der Regel mit zusammengefasstem Prüfungsergebnis und Zusatzinformationen; Einzelfeststellungen in Tabellenform	Praktisch identisch zum klassischen Revisionsbericht; empfehlenswert
Präsentationen	Nutzung von Präsentationssoftware zur Darstellung der Prüfungsergebnisse; grundsätzlich mit zusammengefasstem Prüfungsergebnis sowie Zusatzinformationen möglich.	In der Praxis eher selten, Schnelllebigkeit des Mediums eher negativ, Informationsgehalt tendenziell geringer; bedingt empfehlenswert

Tabelle 1: Ausgewählte Alternativen für Formate Interner Revisionsberichte

² Unter methodischem Coaching verstehen wir in Abweichung vom klassischen Coachingbegriff die Unterweisung in der Handhabung von Tools im Rahmen der Prüfungsdurchführung.

Einführung einer Internen Revision - 6

Dazu tauchen während der Einführung auch immer wieder Fragen zum Aufgabenumfang der Internen Revision, zu der Rolle von Beratungsleistungen und damit verbundenen Problemen, sowie vermehrt zum Qualitätsmanagement in der Internen Revision auf.

Der Berater, der selbst hinreichende Erfahrungen in der Einführung von Revisionsabteilungen sowie als Interner Revisor haben sollte, muss auf Grund der Konstellation bei seinem Mandanten Antworten auf diese Fragen bieten.

Der Projektinhalt ergibt sich ebenfalls aus dem Vertrag. Üblicherweise sind bei der beschriebenen fiktiven Ausgangssituation, die aber durchaus typisch ist, folgende Leistungen:

- Abfrage der Erwartungen der wichtigsten Stakeholder der Organisation
- Schaffung formaler Grundlagen
- Risikobeurteilung (risk assessment) über die Organisation
- Ableitung eines Mehrperioden- und Mehrprojektplanes
- Durchführung einzelner Prüfungen

Neben diesen klar abgegrenzten Inhalten ergeben sich fallweise auch weitere Ansatzpunkte für eine Unterstützungsleistung.

4. Meilensteine bei der Einführung

4.1. Erwartungsabfrage der Stakeholder

Wichtige Stakeholder der Internen Revision sind intern das Management und die Mitarbeiter, interne Überwachungsorgane wie Aufsichts- oder Beirat oder der Abschlussprüfer.

Auf Grund der Regelungen im deutschen Rechtsraum ergibt sich zwangsläufig die Zuordnung der Internen Revision zur Geschäftsführung bzw. zum Vorstand. Dieses Prinzip wird in der Praxis mittlerweile allerdings schon de facto aufgeweicht, indem beispielsweise Outsourcingleistungen getrennt ausgeschrieben werden und der Aufsichtsrat und die Geschäftsführung jeweils getrennt Projekte in Auftrag geben.

Darüber hinaus ist es durchaus nicht unbedingt selten, dass die Interne Revision, die formal der Geschäftsführung zugeordnet ist, eben diese Geschäftsführung auch prüft. Ob dies eine für die Objektivität und Unabhängigkeit der Internen Revision ideale Lösung ist, darf allerdings bezweifelt werden.

Die Erwartungen der obersten Leitungsebene des Unternehmens stellen ein wichtiges Element der Einführung dar. Üblicherweise kann sich der Berater hier einen Eindruck vom Kenntnisstand der Leitungsebene verschaffen. Er kann feststellen, welches Bild der Internen Revision beim Topmanagement vorhanden ist und kann es gegebenenfalls auch korrigieren.

Die Zusammenarbeit mit Trägern der Überwachung sollte best practice entsprechen. Leider ist es häufig immer noch so, dass Aufsichts- und Beiräte weder das Gespräch mit der Internen Revision suchen, noch die

Einführung einer Internen Revision - 7

Berichte über deren Prüfungen anfordern. Dies ist im Rahmen der geführten Corporate Governance Diskussion nicht unbedingt im Fokus der Diskutierenden, gleichwohl aber wichtig; zusätzlich wirft es ein schlechtes Licht auf den Bei- oder Aufsichtsrat.

Hinsichtlich der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer befindet sich die Interne Revision häufig in der Rolle eines bloßen Zulieferers von Informationen für den Abschlussprüfer und nicht in der eines gleichwertigen Partners. Im Idealfall aber sollte schon die Prüfungsplanung der Internen Revision sowie die Vorprüfung des Abschlussprüfers aufeinander abgestimmt werden, um Doppelarbeiten zu vermeiden und die berühmten Synergien der Zusammenarbeit zu erzeugen.

4.2. Schaffung formaler Grundlagen

Formale Arbeitsgrundlagen definieren die organisatorische Zuordnung der Internen Revision, wesentliche Aufgaben, Rechte und Pflichten sowie ihre Kernprozesse. Darüber hinaus werden strategische Ziele, konkrete Aufgaben und Ziele und andere Arbeitsgrundlagen beschrieben.

Mit Ausnahme der Bankenbranche gibt es in Deutschland keine verbindlichen Regelungen für das Vorhandensein und die Ausgestaltung der Internen Revision. In Ermangelung einer solchen Grundlage kann man sich allerdings an zwei formalen Grundlagen orientieren, deren Inhalte für die Einrichtung einer Internen Revision handlungsleitend sind:

- Die Standards für die Berufliche Praxis der Internen Revision des Instituts of Internal Auditing
- Der Prüfungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. IDW PS 321: Interne Revision und Abschlussprüfung

Die Standards für die berufliche Praxis definieren als wichtigster Bestandteil des Frameworks des Institutes of Internal Auditors Kernprozesse und formale Grundlagen, letztere allerdings nicht sehr spezifisch. Weil sie internationale Gültigkeit beanspruchen und darum nicht auf Eigenheiten bestimmter Rechts- und Kulturkreise ausgelegt sind, müssen sie entsprechend interpretiert und auf den deutschen Rechts- und Kulturkreis adaptiert werden.

Der Prüfungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer bezieht sich im Wesentlichen auf die Standards des IIA und ist darum letztendlich lediglich verstärkend in der Berücksichtigung dieser Standards. Er setzt keine eigenen Impulse, obwohl das denkbar und auch wünschenswert wäre.

Als wichtigste formale Grundlagen, die es zu schaffen gilt, sind vor allem eine Geschäftsordnung und ein Handbuch anzusehen. Darüber hinaus gibt es noch optionale, nicht unwichtige Grundlagen, die allerdings nur bei bestimmten Konstellationen zwingender Weise geschaffen werden müssen.³

Die Geschäftsordnung beschreibt die Aufgaben, Rechte und Pflichten der Internen Revision wie beispielsweise den ungehinderten Zugang zu Vermögensgegenständen, Dokumenten, Systemen und Mitarbeitern, soweit dies der Aufgabenerfüllung der Revision dient.⁴

³ Solche Konstellationen sind die so genannten Partnering- oder Cosourcingmodelle, aber auch das komplette Outsourcing, bei dem üblicherweise nachgewiesen wird, dass die Verantwortung für die interne Überwachung bei den Organisationsmitgliedern verbleibt.

⁴ Vgl. ausführlich hierzu: Schwager, Elmar: Die Geschäftsordnung der Internen Revision – Inhalt und Marketing, in: Zeitschrift Interne Revision 3/2001

Info: IDW PS 321

- Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) kommuniziert für den Abschlussprüfer verbindliche Prüfungsstandards (PS), an die sich der jeweilige Abschlussprüfer in der Aufgabenerfüllung halten muss.
- Der IDW PS 321 beschreibt das Verhältnis zwischen Interner Revision und Abschlussprüfung, hauptsächlich in der Rolle der Internen Revision als Zulieferer für den Abschlussprüfer zur Reduzierung seines Haftungsrisikos.
- Der IDW PS 321 bildet gleichzeitig die Grundlage für die Beurteilung der Internen Revision durch den Abschlussprüfer und für eine mögliche Kenntnisnahme der Arbeitsergebnisse.
- Die Interne Revision muss bei der Erarbeitung ihrer formalen Grundlagen darauf achten, die Anforderungen des PS zu erfüllen, weil sonst die Möglichkeiten für Synergien unter anderem zur Vermeidung von Doppelarbeiten entfallen würden.

Ein Handbuch definiert wesentliche Kernprozesse der Internen Revision, wie beispielsweise:

- Jährliche Risikobeurteilung als Grundlage für den Prüfungsplan
- Erarbeitung und Genehmigungserfordernisse des (Mehr-)Jahresplans der Revision
- Durchführung der Prüfungen sowie deren Dokumentation
- Berichterstellung, Berichtsabstimmung und Verteilung
- Nachschau

Ein Handbuch kann über diese Punkte hinaus noch eine Vielzahl an weiteren möglichen Inhalten haben, deren Vorhandensein von der Größe und Komplexität der Internen Revision abhängt.⁵

Am Ende dieser Phase sind für jeden Dritten nachvollziehbar alle formal unabdingbaren Dokumente und Unterlagen erarbeitet, die notwendig sind, um eine funktionsfähige Interne Revision zu etablieren.

4.3. Risikobeurteilung über die gesamte Organisation

Die Risikoorientierung der Internen Revision wird auf der Grundlage aktueller wissenschaftlicher Erkenntnisse als bestmöglicher Ansatz für die Planung, Durchführung von Prüfungen und die Berichterstattung betrachtet und beansprucht heute zumindest im Wortschatz der Internen Revisionen allgemeine Gültigkeit.

Ihr Kerngedanke ist es, die vorhandenen Kapazitäten der Internen Revision auf diejenigen Organisationseinheiten oder Prozesse zu fokussieren, die einen wesentlichen Beitrag zur Erreichung der Organisationsziele liefern. Diese Kapazitäten können die extern eingekauften eines Dienstleisters sein oder die intern vorgehaltenen einer Internen Revisionsabteilung, oder auch der Mix zwischen beidem.

⁵ Vgl. ausführlich hierzu: Schwager, Elmar: Revisionshandbücher, Online als Working Paper 2/2005 unter www.auditfactory.de

Einführung einer Internen Revision - 9

Bestimmte Einheiten oder Prozesse, auf die sich die Prüfungskapazitäten konzentrieren sollten, sind stark abhängig von der Art des Geschäftes bzw. von der Art der Tätigkeit der Organisation. Eine Vertriebsgesellschaft betreibt andere Kernprozesse als ein Dienstleistungsunternehmen aus der Beratungsbranche. Ein gemeinnütziges Unternehmen betreibt ein anderes Geschäft als ein im kommunalen Besitz befindlicher Betrieb. Die Berücksichtigung dieser – jeweils – wesentlichen Prozesse im Rahmen der Mehrperioden- und Mehrprojektplanung ist darum unabdingbar.

Info: IIA Standard 2110

- Der Standard fordert die Erkennung und Bewertung wesentlicher Risikopotenziale der Organisation zur Verbesserung der Risikomanagement- und Kontrollsysteme.
- Die Bewertung der Risiken bleibt offen, damit kommen neben finanzwirtschaftlichen auch qualitative Bewertungen in Betracht.
- Die Interne Revision soll bei ihrer Bewertung sowohl Geschäftsprozesse wie auch Informationssysteme beurteilen.

Darüber hinaus gilt es ebenso, ein bestehendes Risikomanagement-System (RMS) zu nutzen, um aus den dort generierten Informationen Prüffelder für die Interne Revision abzuleiten. Unabhängig vom Bestehen eines formalen Systems auf Grund aktienrechtlicher Vorschriften finden sich vor allem in gut geführten Unternehmen des Mittelstandes Elemente eines Risikomanagements, die weniger stark mit den bekannten Mängeln der zu stark formalen RMS-Systeme behaftet und eher geschäftsprozessorientiert sind. Aus solchen Systemen können in vielen Fällen nutzbringend Informationen und auch Prüfungsthemen abgeleitet werden.

Der Standard 2110 verlangt darüber hinaus auch, die Erkenntnisse aus Beratungsprojekten in die Risikobeurteilung einzubringen und entsprechende Rückschlüsse zu ziehen.

Die Überprüfung der Organisation hinsichtlich ihrer Kern- und Unterstützungsprozesse sowie der wesentlichen Einheiten bringt letztendlich Aufschluss darüber, inwieweit die auch schon aus den alten Standards bekannten Kriterien zur Beurteilung der organisatorischen Daten bzw. Prozesse erfüllt sind, nämlich die:

- Zuverlässigkeit und Integrität von Informationen zur Steuerung der Organisation
- Effektivität und Effizienz von Geschäftsprozessen
- Sicherung des Betriebsvermögens
- Einhaltung von Gesetzen, Verordnungen und Verträgen (Compliance)

Die Risikobeurteilung muss auf Grund der aktuellen Risikosituation der jeweiligen Organisation erfolgen; sie darf keine akademische Trockenübung sein und auch nicht ein reines desk-research darstellen. Darum muss hinsichtlich des Ansatzes wie auch der Methodik das entsprechende Instrumentarium eingesetzt werden. Hierzu kommen auch Methoden der empirischen Sozialforschung in Betracht:

Bezeichnung	Untertypen
Interview	Persönliches Interview Schriftliches Interview Telefonisches Interview
Beobachtung	Teilnehmend/nicht teilnehmend Offene/verdeckte Beobachtung Feldbeobachtung/Beobachtung im Labor Unstrukturierte/strukturierte Beobachtung Fremdbeobachtung/Selbstbeobachtung
Inhaltsanalyse	Formal-deskriptive Analyse Diagnostische Analyse Prognostische Analyse
Sekundäranalysen	Sekundäranalysen von sozialwissenschaftlichen Erhebungen und Meinungsumfragen Sekundäranalysen von demographisch-statistischem Material

Tabelle 2: Ausgewählte Methoden der empirischen Sozialforschung

Mit Hilfe des klassischen desk-research und der Dokumentenanalyse, sowie der fallweise eingesetzten Methoden aus der empirischen Sozialforschung werden die Kern- und Unterstützungsprozesse der Organisation identifiziert und an Hand von Risikokriterien eingeschätzt. Diese Kriterien bilden dann die Begründung für die Aufnahme in einen Prüfungsplan.

4.4. Ableitung eines Prüfungsplanes

Der Prüfungsplan wird aus der Sammlung der Prüfungsthemen, die mit Hilfe von Risikoindikatoren begründbar sein müssen, erstellt. In der Praxis findet man keine einheitliche Handhabung für die Festlegung des Planungshorizontes (wieder mit der Ausnahme der Banken). Die Zeiträume reichen von einem bis hin zu fünf Jahren, wobei sich der größte Teil innerhalb des Ein- bis Zweijahreszeitraumes bewegen dürfte. Dies macht auch nach unserer Meinung Sinn.

Die Ableitung des Prüfungsplanes ist die schwierigste Übung in dem ganzen Projekt [Einführung einer Revision](#). Die typischen Mängel aus der Praxis sind hier:

- Intransparenz hinsichtlich der Annahmen
- Ausgrenzung von Einheiten oder Prozessen
- Nutzung ungeeigneter Risikoindikatoren oder das Fehlen jeglicher Indikatoren
- Verzicht auf qualitative Indikatoren und Fixierung auf quantitative
- Keine Mischung aus dynamischen und statischen Indikatoren

Einführung einer Internen Revision - 11

Diese Mängel sind nur die am häufigsten auftauchenden. Gerade neu in die Verantwortung gekommene Interne Revisoren zeigen hier naturgemäß starke Schwächen und müssen beraterisch unterstützt werden. Ein guter Berater kommt hier um ein klares Wort nicht herum.

Für den jeweils festgelegten Zeitraum werden dann die einzelnen Projekte definiert. Der Detaillierungsgrad der Planung wird mit zunehmendem Planungshorizont immer geringer. Dies liegt an den sich möglicherweise schnell ändernden Risiken in der Organisation, die eine zuvor getroffene Priorisierung ad absurdum führen können, an der Einrichtung oder an der Änderung bestehender Prozesse, aber auch an Entwicklungen, die von außerhalb der Organisation auf diese einwirken. Dies können beispielsweise Gesetzesnovellen sein.

Im ersten Schritt werden die einzelnen Projekte hinsichtlich des Aufwandes an Prüfertagen⁶ definiert. Diese erste grobe Planung kann durchaus noch ein Stück weit entfernt sein von dem, was dann wirklich für das einzelne Projekt benötigt wird.

Im Rahmen der Jahres- und der Projektplanung werden dann die einzelnen Projekte hinsichtlich der Termine und aufzuwendenden Prüfertage konkretisiert.

4.5. Durchführung einzelner Prüfungen

Im Rahmen des methodischen Coaching (vgl. Tz. 3) werden oftmals bei solchen Projekten gemeinsame Prüfungen durchgeführt, um deren wichtigste Meilensteine zu kennen und auch zu beherrschen.

Es zeigt sich, dass hierbei die bloße theoretische Kenntnis um den Ablauf und das Wissen um die einzelnen Meilensteine nicht ausreicht. Vielmehr macht es durchaus Sinn, mit Hilfe von erfahrenen Revisoren auf die korrekte Prüfungsdurchführung zu achten und bei den vielfältigen Fragen und Problemen in einem Prüfungsprojekt hilfreich zur Seite zu stehen.

Ansatzpunkte für ein methodisches Coaching sind beispielsweise:

- Erarbeitung des Prüfungsplanes
- Durchführung einer Vorerhebung
- Ankündigung einer Prüfung
- Vorbereitung, Durchführung und Nachbereitung von Interviews
- Festlegung der Abläufe in einem Projekt
- Art und Weise und Umfang von Prozessaufnahmen und Kontrollpunkten
- Erstellung von Arbeitspapieren
- Festlegung von Stichprobenumfängen auf Basis der Wesentlichkeit einzelner Prozesse

⁶ Damit sind selbstverständlich auch weibliche Prüfer gemeint.

Durch diese Vorgehensweise werden bestimmte Abläufe eingeübt und gehen den Prüfern in Fleisch und Blut über. Dies macht sie nicht nur sicher in der Prüfungsdurchführung, sondern erhöht erfahrungsgemäß auch die Effizienz.

Der Berater hat die Aufgabe, für die jeweilige konkrete Fragestellung Antworten zu geben und Alternativen aufzuzeigen. Die Standards und die aus ihnen abgeleiteten formalen Grundlagen lassen hierfür ja bekanntlich einen großen Spielraum, den die einzelne Interne Revision sich ausdeuten kann.

Die wesentlichen Ergebnisse in der Durchführung von gemeinsamen Prüfungen sind:

- Ein angemessener Prüfungsplan
- Vollständige und die Feststellungen untermauernde Arbeitspapiere
- Ein objektiver, klarer, präziser und konstruktiver Bericht, der in angemessener Zeit erstellt wurde

Der Berater muss ebenfalls darauf hinweisen, dass ein Follow-up Prozess nicht nur eingeplant, sondern in einem entsprechenden Zeitfenster durchgeführt wird. Auch das Follow-up ist zu dokumentieren.

5. Zusammenfassung

Die Einführung einer Internen Revision in einer Organisation ist für einen erfahrenen Berater mit mehrjähriger Erfahrung in diesem Bereich ein Projekt, das ihn trotzdem immer wieder vor neue Herausforderungen stellen kann. Die Fragen und Probleme, mit denen er sich auseinandersetzen hat, variieren von Organisation zu Organisation teilweise sehr stark.

Sie hängen stark ab vom fachlichen Hintergrund der jeweiligen Projektpartner, von den Voraussetzungen für die Schaffung der Überwachungsfunktion und von der Erwartungshaltung der jeweiligen Stakeholder. Selbstverständlich spielt es auch eine Rolle, ob die Revisionsfunktion autark (Inhouse) oder als Partneringmodell aufgestellt werden soll.

Der Autor hat mittlerweile mehrere Interne Revisionsabteilungen auf ihrem Weg begleitet und viele davon in der jeweiligen Organisation auch eingeführt. Aus praktischer Erfahrung lassen sich folgende Punkte bei der Einführung als wesentlich anführen:

- Die Schaffung formaler Grundlagen darf nicht als unnötige Papierschicht verstanden werden. Vielmehr handelt es sich um Instrumente zu Einarbeitung der Internen Revisoren, die ja später diese Dokumente fortentwickeln und mit ihnen arbeiten sollen. Sie stellen eine Art von Grundlage für die Kernprozesse der Internen Revision dar. Damit sind sie eine condition sine qua non für eine professionelle Revision.
- Die (teilweise falschen) Erwartungen der Stakeholder an die Interne Revision gilt es weitestmöglich in einer frühen Projektphase zu korrigieren. Das Schlimmste, was einer neu gegründeten Revision passieren kann, ist die Festlegung auf einen rückwärts gewandten, übermäßig rechnungswesenorientierten Ansatz. Auf diese Weise führt man keine Interne Revision ein, sondern eine Art von Abschlussprüfung light. Ein signifikanter Nutzen für die Organisation kann damit nicht erreicht werden.
- Als mit der schwierigste Meilenstein wird von den neuen Revisoren die vernünftige Ableitung des Prüfungsplanes genannt. Dies ist auch richtig, weil durch eine unzweckmäßige Vorgehensweise die grund-

Einführung einer Internen Revision - 13

sätzlich immer (zu) knappen Ressourcen der Internen Revision nicht auf die wichtigsten Themen konzentriert werden.

- Nicht verschwiegen werden soll auch, dass manche Revisionen den eigenen Anspruch nach Meinung des Autors zunächst viel zu hoch schrauben und versuchen, einen integrierten Prüfungs- und Beratungsansatz zu fahren, zu dem sie von ihren Kapazitäten her wie auch fachlich und methodisch in der Einführungsphase noch nicht in der Lage sind. Solche Revisionen springen dann als Tiger und landen als Bettvorleger.
- Noch zu wenig Beachtung findet das Thema Qualitätsmanagement. Es kann bereits in der Einführung der formalen Grundlagen mitgedacht und mitberücksichtigt werden, um dann in einer späteren Phase als System lebendig zu werden. Die hierbei vom Deutschen Institut für Interne Revision bislang gemachten Schritte sind noch nicht ausreichend; der entsprechende Standard ist nicht ausreichend und für die Praxis wenig hilfreich. Eine Konzentration auf das Thema Peer Review würdigt das Thema ebenfalls nicht ausreichend.
- Das Thema Wirtschaftskriminalität ist ein Tabuthema, das in der Einführungsphase häufig nicht thematisiert werden soll. Dies entspringt der vergeblichen Hoffnung, durch eine Ausblendung des Themas auch die entsprechenden Risiken auszuschalten. Die a priori vorhandene Sensibilität für dieses Thema ist der absolute Ausnahmefall. Interne Überwachung kann ohne Analyse des Gefährdungspotentials und der Berücksichtigung von Prävention nicht gedacht werden.
- Das berüchtigte Controllermodeill halten wir für praxisuntauglich. Hierbei werden Auch-Revisoren eingesetzt, die neben anderen Tätigkeiten (häufig eben Controlling, aber auch Risikomanagement oder Rechnungswesen) für die Durchführung von Internen Revisionstätigkeiten eingesetzt werden. Hierunter leidet erfahrungsgemäß die Qualität der Aufgabenerfüllung, oftmals aus rein zeitlichen Gründen. Die ohnehin knappen zeitlichen Ressourcen bei kleinen Revisionen werden durch die Ausübung von parallelen Funktionen noch zusätzlich verknappt; von der Problematik hinsichtlich Unabhängigkeit und Objektivität einmal ganz zu schweigen. Oftmals werden solche Modelle als Deckmantel für externe Dritte genutzt, ohne dass eine wirklich professionelle Revision vorhanden ist.

Die im Folgenden unverändert und ungekürzt beschriebenen Eindrücke der MTU AG aus einem Einführungsprojekt zeigen einige der typischen Punkte auf, die der Chief Audit Executive auf zwei Ebenen basierend dargestellt hat. Uns scheint noch von besonderer Bedeutung und hervorhebenswert, dass bei der MTU die Kommunikation mit dem Aufsichtsrat bereits in die Kernprozesse integriert ist – keine Selbstverständlichkeit. Ebenso existiert eine klare Trennung zwischen Internen Revision und Risikomanagement.

Zum zweiten erlauben wir uns die Anmerkung, dass im Rahmen der Projekte die von uns vorgeschlagenen Instrumente und Vorlagen praktisch zeitgleich bei Tauglichkeit als MTU-Standard eingeführt wurden; dies ist ein wesentlicher Schritt für die Einführung eines Qualitätsmanagement-Systems, das zu einem späteren Zeitpunkt in die Kernprozesse der Internen Revision integriert werden kann.

6. Die Interne Revision der MTU AG

Praxisbeitrag von Dr. Jürgen Spitznagel, Chief AuChief Audit Executive, MTU AG, München

Die MTU Aero Engines AG in München ist Deutschlands führender Hersteller von Triebwerkskomponenten und -modulen sowie von kompletten Triebwerken. Sie beschäftigt gemeinsam mit ihren Tochtergesellschaften weltweit rund 7.400 Mitarbeiter. Im Geschäftsjahr 2004 wurde ein Umsatz in Höhe von 1,9 Mrd. Euro erwirtschaftet.

Das Unternehmen ist weltweit der größte unabhängige Dienstleister für die Instandhaltung ziviler Luftfahrtantriebe. Technologisch nimmt die MTU Aero Engines einen Spitzenplatz ein. Die Triebwerksmodule Hochdruckverdichter- und Niederdruckturbinen zählen dabei zur Kernkompetenz.

Die Private Equity Gesellschaft KKR hat MTU Aero Engines am 1. Januar 2004 von Daimler Chrysler übernommen und Mitte 2005 an die Börse gebracht. MTU war also bis Dezember 2003 Teil eines weltweit agierenden Konzerns und musste danach als eigenständige Firma auftreten. Mit dem Verlassen des Konzerns entfielen alle von Daimler Chrysler erbrachten zentralen Leistungen, wozu unter anderem auch die Bereitstellung von internen Revisionsleistungen gehörte.

Die Einführung einer eigenständigen internen Revision war also Folge der neuen Eigenständigkeit der MTU Aero Engines. Die Notwendigkeit einer eigenständigen internen Revision wurde durch den Börsengang und der damit verbundenen rechtlichen Anforderungen noch erhöht.

Die MTU Aero Engines sah sich bei der Einführung einer internen Revision mit einer Vielzahl von Fragen konfrontiert, die sich grundsätzlich in zwei Ebenen gliedern ließen.

Zum einen waren dies Fragen im Zusammenhang mit dem Aufbau und der Einbindung einer Revisionsabteilung bei MTU Aero Engines. Zum anderen bezogen sich Fragen auf die eigentliche Durchführung von Revisionsprüfungen.

Autoreninformation:

Dr. Jürgen Spitznagel

ist Chief Audit Executive der MTU AG in München.

Er ist seit mehreren Jahren für die MTU tätig und hat die neue Position des Leiters der Internen Revision übernommen.

Er ist verantwortlich für die gesamten Revisionsprozesse der MTU AG sowie deren Qualitätssicherung, die Koordination mit dem Abschlussprüfer und dem externen Berater.

Die nachfolgende Auflistung gibt einen Überblick über die wesentlichen Fragestellungen in diesen beiden Ebenen:

Ebene 1: Aufbau und Einbindung einer Revisionsabteilung

Welche Prüfungskapazitäten sind Sinnvollerweise vorzuhalten (Personal- und Sachmittel der Abteilung)?

Welche Qualifikationen müssen Mitarbeiter mitbringen und wie können diese aufgebaut werden?

Welche formalen Grundlagen sind notwendig?

Wo ist die Revisionsabteilung organisatorisch einzubinden?

Wer sind die wichtigsten Ansprechpartner / Auftraggeber der Abteilung?

Wie sind die Schnittstellen zu anderen Abteilungen?

Welche Schnittstellen nach außen sind aufzubauen; welches Netzwerk ist notwendig?

Ebene 2: Durchführung von Revisionsprüfungen

Wie ist der Ablauf einer internen Revisionsprüfung sinnvoll zu gestalten?

In welchen Bereichen sollen Prüfungsschwerpunkte gesetzt werden?

Mit welchen Prüfungen soll begonnen werden?

Wer bekommt wann den Bericht in welchem Format?

Tabelle 3: Wesentliche Fragestellung beim Aufbau der internen Revision

Um eine möglichst hohe Akzeptanz der internen Revision im Unternehmen zu erreichen, sollten alle Fragen nach Best Practice Ansätzen beantwortet werden. Leider gibt es keine allgemeingültigen, standardisierten Lösungen für den Grossteil der gestellten Fragen. Dennoch gibt es Unterstützung beim Aufbau einer internen Revision. Unterstützung in Bezug auf allgemeine Fragestellungen zum Thema Revision bietet beispielsweise das IIR (Deutsches Institut für interne Revision). Daneben ist die Vorgabe einer grundsätzlichen Vorgehensweise mit wesentlichen Meilensteinen von großem Nutzen. Dieser kann – wie im Falle MTU Aero Engines – von erfahrenen Experten abgefragt werden (siehe auch Kapitel 4).

Für MTU Aero Engines wurde nach Abfrage der Stakeholder folgende Struktur als sinnvoll erachtet:

Zunächst wird die interne Revision mit 2,5 Mitarbeitern (davon 1 Revisionsleiter) besetzt. Zusätzlich ist ein Budget für bedarfsgerechte Unterstützung durch externe Revisionsdienstleister eingeplant.

Die Qualifikation der Mitarbeiter erfolgt on the job über ein Partneringmodell mit einem externen Beratungsunternehmen, das sich auf Interne Revision spezialisiert hat. Zusätzlich ist die Ausbildung und Prüfung zum CIA (Certified Internal Auditor) als Bildungsmassnahme für die Mitarbeiter festgeschrieben.

Einführung einer Internen Revision - 16

Der Revisionsleiter berichtet bei MTU Aero Engines direkt an den Vorstandsvorsitzenden. Darüber hinaus wird regelmäßig in Form eines Statusberichtes (Zusammenfassung der bisherigen Prüfergebnisse) an den Aufsichtsrat berichtet.

Bei der Suche nach Lösungen für eine optimale Vorgehensweise bei der Durchführung von Revisionsprüfungen hat sich für MTU das Partneringmodell als der effizienteste und effektivste Ansatz erwiesen. Beim Partneringmodell werden die wesentlichen Fragestellungen in Zusammenarbeit mit einem erfahrenen externen Partner on the job, d.h. während der Durchführung von Prüfungstätigkeiten, gelöst.

Mitarbeiter der internen Revision und ein oder mehrere erfahrene externe Revisoren bilden ein Prüfungsteam. Gemeinsam wird ein Prüfungsplan mit Prüfungsziel und den wesentlichen Prüfungsfragen erarbeitet. Auch die Prüfungsinterviews werden gemeinsam durchgeführt. Der große Vorteil und eigentliche Nutzen des Partneringmodells besteht in der Nachbereitung der Interviews. Dort werden nicht nur die gewonnenen Erkenntnisse festgehalten, sondern es wird auch Feedback über die Prüfungsdurchführung eingeholt. Auf diese Weise können die Beteiligten eine für das Unternehmen am besten geeignete Vorgehensweise erarbeiten und als zukünftigen Standardablauf festlegen.

Mit Hilfe des Partneringmodells zwischen MTU Aero Engines und dem externen Beratungsunternehmen wurden zwei wesentliche Ziele erreicht: Eine sehr effiziente und praxisnahe Einarbeitung der neuen MTU Revisoren konnte verwirklicht werden. Gleichzeitig ermöglicht dieses Modell eine ständige Verbesserung des Prüfprozesses im Sinne des Unternehmens. Dies wird unterstützt durch die kritische Reflexion der eigenen Vorgehensweise.

Die Verbindung von externen und internen Kapazitäten ist ein entscheidender Erfolgsfaktor des Partneringmodells (insbesondere in der Aufbauphase). Externe Revisionsexperten bringen Erfahrungswissen und Best Practice Beispiele aus anderen Unternehmen und Branchen ein. Die internen Revisoren des Unternehmens kennen Unternehmensabläufe, Ansprechpartner und Besonderheiten der Branche. Diese Kombination führt zu enormen Effizienzen bei der Einarbeitung, wie bei MTU Aero Engines nachgewiesen wurde.

Um Kapazitäten auch zukünftig auf aktuelle Anforderungen anpassen zu können, ist eine Fortführung der bisherigen Vorgehensweise vorgesehen. D.h. die internen Kapazitäten sind auch in Zukunft derart ausgelegt, dass lediglich eine Grundlast an Prüfungen durchgeführt werden kann. Bedarfsbezogen werden externe Kapazitäten zur Unterstützung bei der Prüfungsdurchführung hinzugezogen. Darüber hinaus wird das Partnering-Modell ein wesentlicher Bestandteil der Fortbildung für interne Revisoren bei MTU Aero Engines bleiben.

Rechtliche Hinweise:

Die Rechte der als Working Papers erschienenen Beiträge liegen uneingeschränkt bei der AuditFactory. Eine Nutzung jedweder Art, sei sie für wissenschaftliche oder kommerzielle Zwecke, ist nur nach ausdrücklicher, schriftlicher und im vornhinein der Nutzung abgegebenen Zustimmung durch die Geschäftsführung der AuditFactory erlaubt. Sollten Sie Interesse an einer Nutzung der veröffentlichten Informationen im Rahmen der Fortbildung für Interne Revisoren, bzw. als Grundlage für Facharbeit (Artikel und sonstige Texte, auch im Internet) haben, so kontaktieren Sie uns bitte. Wir geben Ihnen gerne die Zustimmung. Die Vorschriften des Urheberrechts werden hierdurch nicht berührt.

Die AuditFactory übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen uns, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen.