

– Working Paper 2/2005 –

Elmar Schwager

Revisionshandbücher

Zweck, Nutzen und ein Vorschlag
für eine Mustergliederung

Inhalt

	Seite
1. Einleitung	3
2. Zweck und Nutzen eines Revisionshandbuches	
2.1. Handbuch als Bestandteil des Qualitätsmanagement-Systems	4
2.2. Handbuch als ein Führungsinstrument	6
2.3. Handbuch als eine Grundlage für ein Quality Review	6
3. Mustergliederung für ein Revisionshandbuch	
3.1. Einleitung und allgemeiner Teil	7
3.2. Risikobegriff in der Internen Revision	7
3.3. Ethischer Verhaltenskodex	8
3.4. Allgemeine Qualitätskriterien	8
3.5. Grundzüge zum Prüfungsansatz	9
3.6. Durchführung von Prüfungsleistungen	9
3.7. Durchführung von Beratungsleistungen	11
3.8. Risikomanagement	11
3.9. Human Resources	12
3.10. Qualitätsmanagement	12
4. Revisionshandbuch in kleinen Revisionsabteilungen	13
5. Zusammenfassung	14

1. Einleitung

Geschäftsprozesse in Unternehmen werden, um Qualitäts- und Kontrollzielen gerecht zu werden, üblicherweise ab einer gewissen Unternehmensgröße regelmäßig dokumentiert. Diese grundsätzliche Erfordernis macht auch vor der Internen Revision nicht halt: Eine angemessene Qualitätsorientierung der Internen Revision macht es notwendig, den Ablauf der Prozesse in der Internen Revision, allgemeine Qualitätsfaktoren sowie die Revisionsergebnisse für interne und externe Stakeholders zu definieren. Dies wird üblicherweise in Form eines Revisionshandbuchs vorgenommen.

Ein Revisionshandbuch ist die systematische, vollständige und standardkonforme¹ 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 Revisionsverantwortliche² erarbeiten und kommunizieren muss.

Das Revisionshandbuch muss klar und deutlich gegen andere Organisationsanweisungen abgegrenzt werden. Zum einen gegen alle Anweisungen, die allgemeiner Natur sind und für die Organisation insgesamt gelten, zum anderen gegen weitere revisionsspezifische Arbeitsanweisungen wie Mission statement³ oder Geschäftsordnung. Alle anderen Organisationsanweisungen betreffen zwar auch die Interne Revision, wie bspw. eine Regelung zur Abrechnung von Dienstreisen oder eine Einkaufsrichtlinie, das Handbuch aber betrifft originär nur die Interne Revision.

Der Text skizziert zunächst Zwecke und Nutzen eines Handbuchs und diskutiert dann eine ausführliche Mustergliederung, die vollständig alle Kernprozesse der Internen Revision abdeckt. Abschließend wird besprochen, ob und wie kleine Revisionsabteilungen diese Anforderung vollständig umsetzen können oder ob es angemessene Alternativen für sie gibt.

¹ 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.

² 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.

³ Beispielsweise wurde dem Autor in einem Fall, bei dem eine Revisionsabteilung beurteilt werden sollte, ein Mission statement als Ersatz für eine Geschäftsordnung vorgelegt. Offensichtlich war in diesem Fall unklar, worin der Unterschied zwischen beidem besteht.

2. Zweck und Nutzen eines Revisionshandbuches

2.1. Handbuch als Bestandteil des Qualitätsmanagement-Systems

Qualitätsmanagement ist unterteilbar in die beiden Subprozesse Qualitätsplanung und Qualitätssicherung. Bei der Qualitätsplanung werden die qualitätserzeugenden Kriterien festgelegt, die im Rahmen der Qualitätssicherung die Grundlage für die laufende Beurteilung der Revisionsqualität liefern. Die Qualitätssicherung hat die Aufgabe dafür zu sorgen, dass die qualitätserzeugenden Kriterien ausreichend erfüllt sind. Das Ergebnis dieser beiden Subprozesse ist - im Idealfall - eine gleichbleibend hohe Revisionsqualität.⁴

In Anlehnung an das im Bereich Qualitätsmanagement etablierte EFQM-Modell lassen sich schematisch die in der folgenden Abbildung skizzierten Qualitätskriterien Menschen (Führung), Prozesse und Ergebnisse unterscheiden.⁵

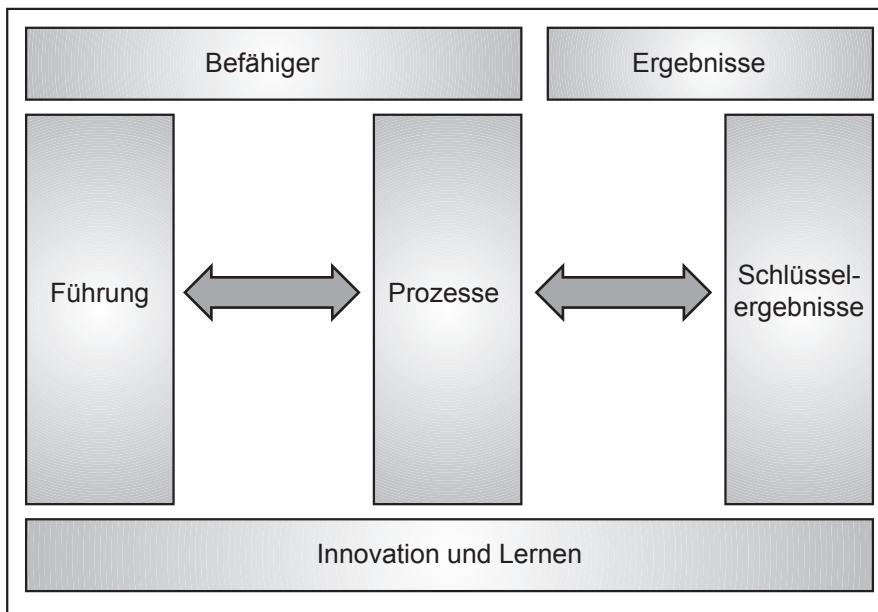


Abbildung 1: Allgemeine Qualitätskriterien für die Interne Revision nach dem EFQM-Modell

Die Grundbestandteile des Modells beschreiben als Qualität einen Zustand, in dem die Führung, die internen Prozesse und die Schlüsselergebnisse einem vorab definierten Idealzustand weitgehend angenähert, im Idealfall mit ihm identisch sind. Das Modell wird in einem zweiten Schritt weiter verfeinert, indem diesen drei Hauptsäulen Subkomponenten zugeordnet werden, für die dann detaillierte Beschreibungen geliefert werden. Für den Bereich der Schlüsselergebnisse gibt es bspw. mitarbeiter-, kunden- oder gesellschaftsbezogene Ergebnisse.

⁴ Vergleiche ausführlicher zu diesem Thema: Krey, Qualitätssicherung in der Internen Revision, in: DER BETRIEB, S. 2460 - 2464

⁵ Linsi: Internal Audit Excellence, Köln 2003. Der Autor diskutiert die Anwendung dieses Modells auf die Interne Revision und berücksichtigt die Standards des IIA.

Die einzelnen Elemente des Modells werden gewichtet und durch ein Self-Assessment erhoben und bewertet. Das Modell ist in seinem (nicht revisionsbezogenen) Ursprung nicht sehr spezifisch, was den Nachteil eines Erarbeitungsaufwandes für spezifische Qualitätsmodelle wie das der Internen Revision bringt, es aber andererseits flexibel hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung macht.⁶

Ein angemessenes Qualitätsmanagement-System für die Interne Revision muss diese drei Kriterien berücksichtigen. Interne Revision ist eine Funktion, die eine Dienstleistung in Form der internen Überwachung erbringt. Sie dokumentiert diese Überwachung vor allem in Form von schriftlichen Berichten über durchgeführte Prüfungen, in Ausnahmefällen wie der automatischen Kontrolle durch IT-gestützte Mechanismen liegt allerdings kein Bericht in der üblichen Form vor, sondern beispielsweise nur ein Fehlerprotokoll oder ähnliches.

Grundlage für eine hohe Qualität in der Internen Revision sind Potentialfaktoren vor allem durch den Einsatz qualifizierter Interner Revisoren. Hier sind im Wesentlichen die Kompetenzen gemeint, die nach einer üblichen Unterscheidung in fachliche, persönliche, soziale und Managementkompetenzen unterschieden werden können. Die folgende Tabelle gibt beispielhaft Kompetenzen für Interne Revisoren vor, die nicht nach bestimmten Rollen wie Assistent, Prüfer, Prüfungsleiter oder oberster Revisionsverantwortlicher (Chief Audit Executive) unterschieden sind.

Kompetenz	Beispiele
Fachliche	<ul style="list-style-type: none"> – Anwendungsbezogene Kenntnis relevanter Standards – Kenntnis über Risikomodelle und deren Praxisbezug – Durchführung von Revisionsprojekten (Projektmanagement) – Dokumentation und Berichterstattung
Persönliche	<ul style="list-style-type: none"> – Eigeninitiative – Beharrlichkeit – Durchsetzungsvermögen
Soziale	<ul style="list-style-type: none"> – Situationsadäquate Kommunikation – Teamfähigkeit – Kritikfähigkeit
Management	<ul style="list-style-type: none"> – Moderation – Projektmanagement – Führungskompetenz

Tabelle 1: Kompetenzen für Interne Revisoren

Prozesse der Internen Revision sind vor allem die Risikoorientierte Prüfungsplanung (unterschieden in Mehrperioden- und Mehrprojektplanung und Projektplanung), Prüfungsdurchführung in weiter Fassung,⁷ Human Resources Prozesse⁸ und Qualitätsmanagement.

⁶ Linsi: a.a.O., S. 190

⁷ Unter Prüfungsdurchführung in weiter Fassung verstehen wir die Projektplanung, die Vorerhebung, die Sammlung und Auswertung von Informationen, Berichtswesen und die Nachschau. Diese Teilschritte sind als Subprozesse der Prüfungsdurchführung aufzufassen und müssen durch den Revisionsverantwortlichen entsprechend definiert werden.

⁸ Unter Human Resources Prozessen in der Internen Revision verstehen wir vor allem die Auswahl von Mitarbeitern, die Einarbeitung, die Schulung und Förderung sowie die Durchführung von fachspezifischen Examen, die einen Bezug zur Tätigkeit der Internen Revision haben. Damit sind also nicht nur zwangsläufig die Fachexamen wie CIA, CFE, CISA usw. gemeint, sondern auch fachliche Examen für bestimmte Spezialisten.

2.2. Handbuch als ein Führungsinstrument

Der Revisionsverantwortliche hat die Aufgabe, der Größe und Struktur der Internen Revision angemessene Führungsinstrumente zu erarbeiten und sie an die Mitarbeiter, bzw. im Falle eines teilweisen oder kompletten Outsourcings an den Dienstleister zu kommunizieren. Er muss außerdem sicherstellen, dass in der täglichen Arbeit konform zu diesen Vorgaben gearbeitet wird.

Die primären Führungsinstrumente sind ein Mission statement, eine Geschäftsordnung und ein Revisionshandbuch. Sekundäre Führungsinstrumente können bspw. Anforderungsprofile, Stellenbeschreibungen, Checklisten, Schulungspläne, Zielvereinbarungen und andere Unterlagen sein. Tertiäre Führungsinstrumente sind alle sonstigen Instrumente, die in der Revision angewendet werden, aber nicht revisionsspezifisch sein (müssen), etwa ein unternehmensspezifisches Projektmanagement oder Traineeprogramme, aber auch Einkaufsrichtlinien. Sie sind grundsätzlich nicht notwendig, um für eine angemessene Revisionsfunktion zu sorgen.

Die Summe all dieser Instrumente stellt in ihrer Anwendung sicher, dass die Revision nach best practice arbeitet, sich stetig fortentwickelt und einen wesentlichen Beitrag zur Risikosteuerung der Organisation leistet.

Die Wirkungsrichtung der drei primären Führungsinstrumente ist in Richtung der Internen Revision selbst. Allerdings wird es Situationen geben, in denen Angehörige der Organisation oder externe Dritte diese Instrumente beurteilen müssen und werden. Beispielhaft genannt sei die Beurteilung der Internen Revision durch den Abschlussprüfer, die er zwingend dann durchführen muss, wenn er Arbeitsergebnisse der Internen Revision verwerten will.⁹ Im regulierten Umfeld, wie bspw. bei Banken, muss er dies sogar tun.

Ein Handbuch spielt auch eine wichtige Rolle bei der Einarbeitung neuer Revisionsmitarbeiter. Weil es in umfassender Form alle notwendigen Informationen zu den Prozessen in der Internen Revision enthält, kann es als Kompendium für die Arbeit genutzt werden. Insofern ist es auch ein Instrument zur Schulung der Revisoren.

2.3. Handbuch als eine Grundlage für ein Quality Review

Neben der Geschäftsordnung ist ein Handbuch mit die wichtigste Grundlage für ein Quality Review. Reviews können von Angehörigen der Internen Revision durchgeführt werden oder von Dritten, etwa einer von der Abteilung unabhängigen, zweiten Revisionsabteilung oder von Dienstleistern. Bei der Durchführung eines Reviews werden die im Handbuch und der Geschäftsordnung niedergelegten Vorgaben des CAE als Grundlage genommen, um die Arbeit der Interne Revision zu beurteilen.

Über das Ergebnis des Reviews wird ein schriftlicher Bericht erstellt. Der Bericht wird mit der Revision besprochen und notwendige Verbesserungsmaßnahmen werden abgestimmt. Zu einem späteren Zeitpunkt wird die Untersuchung wiederholt.

Auf der Grundlage des Reviews kann sich auch ergeben, dass das Handbuch selbst, ebenfalls ja ein Gegenstand der Beurteilung, erweitert, ergänzt oder korrigiert werden muss.

⁹ Es gilt hier der IDW PS 321 mit seiner sehr einseitig auf die Interessen des Abschlussprüfers ausgerichteten Detaillierung.

3. Mustergliederung für ein Revisionshandbuch

Im nachfolgenden Kapitel werden die Musterinhalte eines Revisionshandbuches besprochen. Hierfür wird zunächst begründet, warum ein bestimmter Bestandteil aufgenommen werden muss, und dann wird skizziert, welchen Inhaltes der jeweilige Bestandteil sein sollte.

3.1. Einleitung und allgemeiner Teil

3.1.1. Begründung

Eine Einleitung dient dazu, in die Inhalte und Zwecke des Handbuches einzuführen. Hierbei erhält der Leser eine erste Orientierung über die das Handbuch nutzende Abteilung bzw. zum Arbeiten des Dienstleisters.

Die Einleitung ist vor allem für Mitarbeiter ohne Berufserfahrung notwendig, um sich dem Arbeitsgebiet nähern zu können.

3.1.2. Wesentliche Inhalte

In der Einleitung sollte die spezifische zu Grunde gelegte Definition der Internen Revision beschrieben werden, weil abhängig von dieser Definition bestimmte Prüfungs- oder Beratungsleistungen aus dem Leistungsspektrum ausgeschlossen werden könnten.

Der generelle Aufgabenumfang, wie er in einer Geschäftsordnung definiert wird, sollte in einer Einleitung beschrieben sein. Die Einleitung beschreibt darüber hinaus auch, welche primären und sekundären Führungsinstrumente durch den CAE definiert worden sind. Die Aufnahme tertiärer Führungsinstrumente ist nicht notwendig.

3.2. Risikobegriff in der Internen Revision

3.2.1. Begründung

Der Risikobegriff in der Internen Revision unterscheidet sich wesentlich von dem beispielsweise in der Abschlussprüfung. Gilt hier dass ein Risiko das Verfehlen von Zielen der Organisation ist, so gilt dort dass ein wesentliches Risiko eine Falschaussage im Jahresabschluss darstellt. Die Anwendung eines falschen Risikobegriffs führt zu einem Ausschluss bestimmter Prüfungen, fehlende Klarheit über den Risikobegriff dazu, dass eine vernünftige Risikoorientierung nicht umgesetzt werden kann. Dies ist ein generelles Manko, das noch bei vielen Revisionsabteilungen gefunden wird.

3.2.2. Wesentliche Inhalte

Die wesentlichen Inhalte ergeben sich aus der Begründung fast zwangsläufig: Primär ist der Risikobegriff zu definieren. Der Risikobegriff ist regelmäßig einigermaßen abstrakt und muss darum erläutert bzw. abgegrenzt werden. Eine typische Abgrenzungsproblematik ergibt sich automatisch dann, wenn in der Organisation ein Risikomanagement-System etabliert worden ist. Hier muss in Abstimmung mit dem verantwortlichen Risikomanager der Begriff für die Interne Revision geklärt werden, damit es bspw. nicht zu Kompetenzüberschneidungen mit der Funktion kommt, die verantwortlich für das Risikomanagement ist.

Erläutert werden könnte auch, dass unter diesem Risikobegriff nicht die Geschäftsrisiken der Internen Revision gefasst werden. Diese Risiken betreffen alle mit der Einrichtung und dem Betreiben der Funktion Interne Revision verbundenen Möglichkeiten der negativen Zielabweichung.

3.3. Ethischer Verhaltenskodex

3.3.1. Begründung

Ein ethischer Verhaltenskodex regelt die für die Internen Revision als Abteilung bzw. als Dienstleistungsfunktion geltenden Anforderungen. Ein ethischer Kodex regelt aber auch, welche individuellen Verhaltensanforderungen an einen einzelnen Revisor gestellt werden müssen. Die Formulierung eines Kodex und das sich dazu Bekennen sind ein wesentliches Merkmal für Professionalität, weil der Kodex Entscheidungsunterstützung für in der Praxis auftretende, kritische Situationen gibt. Ein Kodex sollte darum auch immer als Handlungsanweisung verstanden werden.

3.3.2. Wesentliche Inhalte

Bei einem ethischen Kodex sollte in einer Art von Grundlage geklärt sein, für wen der Kodex Gültigkeit beansprucht und in welcher Form ein Interner Revisor sich zu ihm bekennt. Darüber hinaus sollte der ethische Kodex selbst aufgeführt sein, auch dann, wenn er bspw. in der Personalakte des jeweiligen Revisors nach Unterschrift abgelegt wird. Eine Anlehnung an den Kodex des amerikanischen Instituts ist möglich, aber nicht in jedem Fall voll ausreichend. Abhängig von der Art der Prozesse in einer Organisation sind spezifische Anpassungen sinnvoll oder auch notwendig.

3.4. Allgemeine Qualitätskriterien

3.4.1. Begründung

Allgemeine Qualitätskriterien (Potentialfaktoren) sind Voraussetzungen für die professionelle Ausübung der internen Überwachung. Unter Verweis auf die oben skizzierten Ausführungen sollten einige wesentliche Potentialfaktoren definiert werden.

3.4.2. Wesentliche Inhalte

Zum ersten sprechen wir natürlich von der Unabhängigkeit der Internen Revision, die sich ja grundlegend von der Unabhängigkeit bspw. eines Abschlussprüfers unterscheidet. Zu diskutieren ist zum zweiten der Objektivitätsbegriff, wie er in Anlehnung an die Standards etabliert worden ist. Die individuellen oder bezogen auf die Abteilung bzw. den Dienstleister definierten Kompetenzen (fachliche, persönliche, soziale, managementbezogene) sollten zum Dritten angesprochen sein.

Sie müssen nicht zwangsläufig im Detail beschrieben werden, hierfür kommen auch andere Führungsinstrumente in Betracht, bspw. Anforderungsprofile. Als vierten und letzten Punkt schlagen wir vor, den Begriff der beruflichen Sorgfalt aufzugreifen und zu beschreiben.

3.5. Grundzüge zum Prüfungsansatz

3.5.1. Begründung

Der Prüfungsansatz beschreibt die generelle Ausrichtung in der Durchführung von Prüfungsleistungen. Auf Grund ihrer Rolle als Träger der internen Überwachung gilt für die Interne Revision das Primat der Prüfung vor der Beratung. Beides ist voneinander abzugrenzen und die jeweiligen Implikationen, die unten besprochen werden, müssen vom Revisionsverantwortlichen bedacht werden.

3.5.2. Wesentliche Inhalte

Die wesentlichen Grundzüge des Prüfungsansatzes sind Risiko-, Prozess- und Zukunftsorientierung der Internen Revision. Basierend auf den Standards, den Ergebnissen der wissenschaftlichen Arbeit und best practice sind dies die derzeit wichtigsten Parameter zur Bestimmung des Professionalitätsgrades der Internen Revision.

3.6. Durchführung von Prüfungsleistungen

3.6.1. Begründung

Die Durchführung von Prüfungsleistungen ist der mit Abstand wichtigste Kernprozess innerhalb der Internen Revision. In ihm werden die wesentlichen Ergebnisse unter Nutzung der Potentialfaktoren erbracht und innerhalb der Organisation, aber auch in Richtung externer Dritter, kommuniziert. Dieser Passus dürfte in jedem Revisionshandbuch den größten Raum einnehmen.

3.6.2. Wesentliche Inhalte

Zu beschreiben sind die Mehrperioden- und Mehrprojektplanung (Langfristplanung) hinsichtlich ihrer Durchführung, Dokumentation und Genehmigung durch die in der Organisation hierfür verantwortlichen. Der Planungshorizont ist zu definieren bzw. bei Vorliegen von aufsichtsrechtlichen oder internen Vorgaben zu übernehmen.

Die Jahresplanung als weitergehende Verfeinerung einer evtl. vorgenommenen Langfristplanung muss definiert sein. Hier sind im wesentlichen Daten und personelle Ressourcen detaillierter dargestellt als in der Langfristplanung, und es werden Beschränkungen wie Fortbildung, Jahresurlaub und zeitliche Reserven für Sonderprüfungen berücksichtigt.

In der Projektplanung schließlich werden die risikoorientierten Schwerpunkte des einzelnen Projektes beschrieben, Prozessdokumentationen definiert und Stichproben zur Erlangung ausreichender Sicherheit definiert.

Die Prüfungsdurchführung beschreibt die Abwicklung eines Projektes in den einzelnen Phasen Projektplanung, Vorerhebung, Sammlung und Auswertung von Informationen, Berichtswesen und Nachschau.

Dem Berichtswesen inklusive der zwingend notwendigen Berichtskritik muss hierbei besonderes Augenmerk geschenkt werden. Berichte sind in der Regel Schlüsselergebnisse der Arbeit der Internen Revision, gehen an unterschiedliche interne und externe Adressaten und müssen formal und inhaltlich sehr hohen Ansprüchen genügen. Nebenbei bemerkt, gilt dies selbstverständlich auch für Arbeitspapiere.

Die Nachschau (Follow-Up) ist der Abschluss eines Projektes. In der Nachschau wird überprüft, ob und in welchem Umfang das Management notwendige Maßnahmen ergriffen hat und in wie weit dadurch die Risikosituation verbessert worden ist. Die folgende Abbildung zeigt einige Meilensteine noch einmal exemplarisch auf.



Abbildung 2: Schematisch skizzierter Prüfungsablauf mit einigen Meilensteinen

3.7. Durchführung von Beratungsleistungen

3.7.1. Begründung

Beratungsleistungen sind Projekte, bei denen Interne Revisoren einen Rollenwechsel vornehmen und innerhalb einer Projektmethodik als Berater agieren. Damit verbunden ist automatisch die Bindung von personellen Ressourcen, das heißt, es besteht eine Auswirkung auf die Prüfungsplanung und -durchführung in Form einer Einschränkung der Personalressourcen. Zum zweiten besteht das Risiko einer Beeinträchtigung der Objektivität, die sich insbesondere dann verschärft, wenn für das Thema nur ein Mitarbeiter als Prüfer bzw. Berater vorhanden ist. Bei einem Einsatz als Berater kann dieser selbe Prüfer den Gegenstand der Beratung später nicht mehr prüfen, es sei denn, dass ein angemessen langer Zeitraum dazwischen liegt.

3.7.2. Wesentliche Inhalte

Zu klären sind eingangs vor allem die Voraussetzungen für die Erbringung von Beratungsleistungen. Neben der Genehmigung durch die der Revision vorgesetzten Instanzen ist vor allem die Frage von Wichtigkeit, ob die Interne Revision ausreichend Kapazitäten und Kompetenzen für die Abarbeitung solcher, unter Umständen langwieriger Projekte besitzt.

Neben den möglichen Rollen der Internen Revision (Teilnehmer, Leiter, begleitende Prüfung) und ihre Auswirkungen auf die Interne Revision, vor allem im Hinblick auf Ressourcenbindung sind durch den CAE Prüfungen vor Annahme eines Beratungsauftrages durchzuführen. Diese Prüfungen können externe Dritte betreffen oder auch rechtliche Fragen.¹⁰

Neben weiteren wichtigen, hier im Detail nicht diskutierten Punkten muss vor allem die Wahrung der Objektivität der Internen Revision im Blickfeld des CAE liegen. Eine Beeinträchtigung der Objektivität kann letztlich die Professionalität der Internen Revision in Frage stellen.

3.8. Risikomanagement

3.8.1. Begründung

Risikomanagement ist ein Prozess zur Identifikation und Steuerung (bestandsgefährdender) Risiken der Organisation. Die Interne Revision hat zum einen die Aufgabe, Risiken zu identifizieren, zu beurteilen und dabei zu unterstützen, sie zu minimieren. Insofern kann sie dadurch auch einem bestehenden Risikomanagement-System Impulse verleihen. Zum anderen kann sie für eigene Zwecke die Ergebnisse eines Risikomanagement-Systems nutzen, etwa für die Mehrperioden- und Mehrprojektplanung.

Die Interne Revision ist weiterhin damit betraut, dafür zu sorgen, dass der laufende Prozess Risikomanagement in angemessener Weise durchgeführt wird. Insofern muss eine Abgrenzung zwischen den Aufgaben der operativ verantwortlichen Risikomanager und denen der Internen Revision vorgenommen werden. Dass dies in der Praxis ein nicht selten vorkommendes Problem ist, zeigt die Vielzahl der Beispiele, bei denen die Revision Risikomanagement-Aufgaben zu erfüllen hat.

¹⁰ Vgl. im Detail: Schwager u.a.: Beratung durch die Interne Revision, in ZIR 6/2003, S. 244 - 252

Revisionshandbücher - 12

3.8.2. Wesentliche Inhalte

Inhaltlich sollte es eine Beschreibung des Risikomanagement-Prozesses geben, der aber evtl. unter Verweis auf ein bestehendes RMS-Handbuch unterbleiben kann, wenn dort der Prozess umfassend beschrieben worden ist. Dies dürfte für alle Unternehmen, die unter den § 92 II AktG fallen, gelten.

Die Aufgaben der Internen Revision in Abgrenzung zu den Aufgaben des Risikomanagement-Verantwortlichen sind zu beschreiben. Hierbei gilt vor allem, dass die Interne Revision das ordnungsgemäße Betreiben des Systems überwacht und sich bei ihrer eigenen Prüfungsplanung auch der Ergebnisse des Risikomanagements bedienen muss.

3.9. Human Resources

3.9.1. Begründung

Human Resources sind der wesentliche Potentialfaktor für die Erbringung professioneller Revisionsleistungen, unabhängig davon, ob es sich um Prüfungs- oder Beratungsleistungen handelt. Die Beschreibung der wesentlichen Prozesse ist damit ein wichtiges Element des Qualitätsmanagements und ein zwingend notwendiger Bestandteil eines Handbuchs.

3.9.2. Wesentliche Inhalte

Im Wesentlichen müssen die Kernprozesse Mitarbeiterauswahl, Einarbeitung sowie Schulung und Förderung beschrieben sein. Hierzu kann jeweils ein Verweis auf sekundäre Führungsinstrumente wie Zielvereinbarungen aber auch Anforderungsprofile kommen, wenn sie im Rahmen dieser Prozesse eingesetzt werden.

Die Vorbereitung auf Leitungs- und Sonderaufgaben ist ein Prozess, der häufig informell oder gar nicht stattfindet. Er kann systematisch in den Prozess Schulung und Förderung eingebaut sein, im Idealfall ist er im Zielvereinbarungsprozess integriert. Die Art der Vorbereitung sollte beschrieben werden.

Die Rolle von Fachexamen bei einer Abteilung bzw. einem Dienstleister ist ebenfalls nicht nur von untergeordneter Bedeutung. Fachexamen bilden einen wichtigen Baustein in der Entwicklung von Internen Revisoren. Die in verschiedenen Organisationen beschäftigten Revisoren werden auf unterschiedliche Weise durch ihre Arbeitgeber bei der Ablegung von Examen unterstützt. Die Erwartung der Organisation hinsichtlich der Examen, die Art der Unterstützung und die Voraussetzungen sollten beschrieben sein.

3.10. Qualitätsmanagement

3.10.1. Begründung

Ein Qualitätsmanagement-System sorgt dafür, dass die Interne Revision professionell arbeitet und eine gleichbleibend hohe Qualität erzeugt. Hinsichtlich der grundsätzlichen Elemente und der Vorgehensweise verweisen wir auf Tz. II)1). Ein Qualitätsmanagement-System wird von den Standards gefordert; unabhängig davon muss eine Interne Revision ein solches System etabliert haben und sicherstellen, dass es betrieben wird, um eine gleichbleibend hohe Qualität ihrer Arbeit garantiert ist.

3.10.2. Wesentliche Inhalte

Beschrieben werden sollte, auf welche Weise Qualitätsplanung und Qualitätssicherung vonstatten gehen. Die jeweiligen Schlüsselindikatoren, im englischen Sprachgebrauch KPIs,¹¹ sind zu definieren, und zwar über alle Potentialfaktoren, Prozesse und Schlüsselergebnisse der Internen Revision.

Es soll außerdem definiert werden, welche Qualitätssicherungsmaßnahmen der CAE eingerichtet hat, zum Beispiel in- und externe Reviews, Prüfungsaufsicht oder auch Berichtskritik.

4. Revisionshandbuch in kleinen Revisionsabteilungen

Bei mittelständischen Unternehmen ist die Interne Revision häufig eine kleine Abteilung.¹² In der Praxis wird hier häufig auf Grund der Abteilungsgröße kein Handbuch erstellt oder eingekauft. Übliche Ausreden hierfür sind die Übersichtlichkeit der Abteilung und die Möglichkeit, direkt durch mündliche Anweisungen auf das Vorgehen der Prüfer in der Praxis einwirken zu können.

Grundsätzlich gelten die Anforderungen an eine professionell arbeitende Revision für alle Abteilungen und für alle Dienstleister, unabhängig von der Größe und Struktur der Internen Revision. Um hinsichtlich des Handbuches eine angemessene Lösung zu besitzen, wird oftmals eine Art von weniger umfangreichem Handbuch in Form einer Arbeitsanweisung genutzt. Diese Arbeitsanweisungen variieren in Form und Umfang stark, sind generell aber nicht so detailliert wie ein Handbuch. Automatisch fraglich ist damit bei ihnen, ob sie ausreichend sind, um den notwendigen Detaillierungsgrad für die eingangs beschriebenen Zwecke zu erreichen.

Als Lösung bietet sich der Einkauf eines Handbuches an, verbunden mit einer durch die Interne Revision selbst oder durch einen Dritten vorgenommenen Anpassung an die eigenen Verhältnisse. Eine solche Anpassung betrifft dann vor allem die Beschreibung der Kernprozesse der Abteilung.

Die Nutzung von wenig detaillierten Arbeitsanweisungen ist in der Regel nicht eine akzeptable Lösung. Die eingangs beschriebenen Zwecke eines Handbuches werden so nicht erreicht: Weder besteht ein Instrument zum Betreiben eines angemessenen Qualitätsmanagement-Systems, noch kann man von einem adäquaten Führungsinstrument sprechen.

Im Ergebnis bedeutet das, dass auch eine kleine Abteilung sich der Mühe unterziehen muss, ein Handbuch zu erarbeiten, bzw. es einzukaufen. Der Hinweis auf Übersichtlichkeit und Einwirkungsmöglichkeiten unterschlägt, dass beispielsweise hinsichtlich der Qualität der Arbeit keine Solldefinition vorgelegt wurde und insofern auch keine qualitätserzeugenden Kriterien etabliert sind. Der Nachweis einer gleichbleibend hohen Revisionsqualität kann so nicht geführt werden. Damit verbunden ist direkt auch die Frage der Professionalität. Professionalität und kleine Abteilung müssen sich nicht ausschließen, aber ein Handbuch ist eine notwendige Konsequenz.

¹¹ KPI bedeutet Key Performance Indicators und bezeichnet das Set an Indikatoren zur Messung von Prozessen, Potentialfaktoren oder Schlüsselergebnissen.

¹² Eine kleine Abteilung ist eine mit nur einer Führungsebene; damit verbunden ist in der Regel eine Personalstärke von maximal fünf bis sieben Personen.

5. Zusammenfassung

Ein Handbuch ist ein wichtiges Instrument für die Interne Revision. Es stellt sicher, dass die jeweiligen Kernprozesse definiert und jederzeit durch einen sachkundigen Dritten einer Beurteilung unterzogen werden können. Diese Beurteilung kann sich auch aus den neueren, insbesondere US-amerikanischen Gesetzesinitiativen der letzten Zeit automatisch ergeben.

Es gibt eine Fülle an notwendigen Inhalten für ein Revisionshandbuch, die oben begründet und skizziert worden sind. Die Erarbeitung eines Handbuchs ist damit ein zeitaufwendiger und diskussionswürdiger Prozess, weil damit auch die (Neu-)definition von Kernprozessen, bzw. deren Erarbeitung verbunden ist. Hinsichtlich des Ergebnisses kann aber vermutet werden, dass sich in jedem Fall die Mühe lohnen wird.

Für kleine Abteilungen gilt, dass es keine hinreichend tragfähige Argumentation gibt, mit der die Notwendigkeit eines Handbuchs bestritten werden könnte. Damit stellt sich auch für kleine Abteilungen die Herausforderung, ein Handbuch zu erarbeiten oder einzukaufen.

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.