

MICHAEL BÜNIS • THOMAS GOSSENS

# Das 1x1 der Internen Revision

Bausteine eines  
erfolgreichen Revisionsprozesses

3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

DIIR-FORUM

Band 10

# **Das 1x1 der Internen Revision**

## **Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses**

Von  
Michael Bünis und Thomas Gossens

3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
dnb.ddb.de abrufbar.

## **Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

ESV.info/978 3 503 19500 8

1. Auflage 2016
2. Auflage 2018
3. Auflage 2020

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, sodass aufgrund von Druckfehlern für fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 19500 8

eBook: ISBN 978 3 503 19501 5

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Satz: multitext, Berlin

Druck und Bindung: Difo-Druck GmbH, Bamberg

## **Vorwort zur dritten, aktualisierten und erweiterten Auflage**

Wir beschäftigen uns seit vielen Jahren in verschiedenen Funktionen und Rollen mit dem Thema Interne Revision und haben als Praktiker mit großer Zufriedenheit die zunehmende Professionalisierung der Internen Revision beobachtet und unterstützt. Wir sind fest überzeugt, dass die Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision einen sinnvollen Rahmen setzen, innerhalb dessen jede Interne Revision, gleich in welcher Branche und welcher Größe, im Sinne der global anerkannten und einheitlichen Mission, den Wert einer Organisation durch risikoorientierte und objektive Prüfung, Beratung und Einblicke zu erhöhen und zu schützen, mehrwertstiftend tätig werden kann. Eine wirksame Interne Revision liefert einen wichtigen Mehrwert für jedes Unternehmen und jede Organisation.

Als wir im Jahr 2015 die erste Auflage unseres Buches „1x1 der Internen Revision“ begonnen haben, war es unser Ziel, branchenübergreifend eine strukturierte Anleitung zu den wichtigsten Fragestellungen der Internen Revision anzubieten, die in dieser kompakten Form in Deutschland noch nicht verfügbar war. Sehr viele positive Rückmeldungen haben uns bestätigt, dass uns dies gelungen ist, und ermuntern uns, in der vorliegenden dritten Auflage neben den Grundlagen auch aktuelle Entwicklungen zu berücksichtigen und in unser Buch aufzunehmen.

Die Professionalisierung der Revision schreitet weiter voran und die Revisionseinheiten sehen sich in vielen Branchen mit großen Veränderungen konfrontiert. Die Interne Revision ist gezwungen, Antworten auf neue Fragen der Stakeholder zu geben und mit neuen Risiken umzugehen. Gemäß Definition erbringt die Interne Revision unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft. Dies bedeutet auch, dass die Interne Revision sich mit Themen beschäftigen muss, die für die Organisation wichtig sind, und dass der Risikoorientierung der Internen Revision in Zeiten disruptiver Veränderungen eine ungemein wichtige Bedeutung zukommt.

Es erscheint es uns deshalb sinnvoll, auch in der vorliegenden dritten Auflage den aktuellen Stand zu erfassen und (weiterhin) in einem knapp gehaltenen Buch über die Interne Revision übersichtlich darzustellen. Es ist nicht unsere Absicht, alle Facetten der Internen Revision ausführlich zu beleuchten. Vielmehr stellen wir die wesentlichen Aspekte einer wirksamen Revisionsfunktion prägnant dar und geben bei wichtigen Fragen Antworten hinsichtlich aktueller Good oder Best Practices. Wir möchten unsere Leser schnell und

umfassend über die wichtigen Themen der Internen Revision informieren und dabei die Bausteine einer erfolgreichen Internen Revision aufzeigen.

Dieses Buch ist als Unterstützung für Praktiker bei der täglichen Arbeit gedacht und kann als Vorbereitung auf eine Zertifizierung genutzt werden. Einsteigern ermöglicht es, die wesentlichen Elemente einer erfolgreichen Internen Revision kurz und praxisorientiert kennenzulernen und dadurch einen schnellen Einstieg in das Thema Interne Revision zu erlangen. Daher ist es auch für Studierende, die sich mit Corporate Governance und Interner Revision befassen, eine gute Möglichkeit, sich schnell über die Praxis der Internen Revision zu informieren. Die vorliegende dritte Auflage gibt den aktuellen Stand rund um das Thema Interne Revision wieder.

Beim Erich Schmidt Verlag bedanken wir uns für die gute und vollkommen reibungslose Zusammenarbeit. Über Kommentare und Anmerkungen zu unserem Buch würden wir uns sehr freuen. Den Lesern wünschen wir viel Spaß und weiterhin viel Erfolg in der Umsetzung.

Korschenbroich und Düsseldorf, im September 2020

Michael Bünis, CIA CRMA

Thomas Gossens, CIA CISA CRISC

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort zur dritten, aktualisierten und erweiterten Auflage</b> .....	5
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	11
<b>1. Grundlagen der Internen Revision</b> .....	13
1.1    Unternehmerische Überwachungsfunktion: Warum Interne Revision? .....	15
1.2    Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen .....	17
1.3    Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF) .....	19
1.3.1    Mission und Grundprinzipien .....	21
1.3.2    Definition .....	22
1.3.3    Ethikkodex .....	22
1.3.4    Standards des IIA .....	26
1.3.5    Grundlagen weiterer prüfender Berufsverbände .....	30
1.4    Grundlagen der Internen Revision in Deutschland .....	34
1.4.1    DIIR Revisionsstandards .....	34
1.4.2    Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) als Best Practice Ansatz .....	35
1.5    Geschäftsordnung der Internen Revision .....	38
1.6    Unabhängigkeit und Objektivität .....	41
1.6.1    Begriffe und Bedeutung .....	41
1.6.2    Kriterien für organisatorische Unabhängigkeit .....	46
1.6.3    Kriterien für persönliche Objektivität .....	48
1.6.4    Mögliche Beeinträchtigungen der organisatorischen Unabhängigkeit .....	49
1.6.5    Mögliche Beeinträchtigungen der persönlichen Objektivität .....	50
1.6.6    Steuerung von Bedrohungen der Objektivität .....	51
1.6.7    Jährliche Überprüfung und Berichterstattung .....	53
1.7    Revisionshandbuch .....	55
<b>2. Fachkompetenz und Führung in der Internen Revision</b> .....	59
<b>3. Planung in der Internen Revision</b> .....	71
3.1    Prüfungslandkarte: Die Prüfungsobjekte der Internen Revision .....	73
3.2    Risikoorientierte Prüfungsplanung .....	81
3.2.1    Notwendigkeit der Risikoorientierung in der Revisionsplanung .....	81
3.2.2    Identifikation der Bereiche mit dem größten Risiko .....	83
3.2.3    Traditionelle risikoorientierte Revisionsplanung .....	86
3.2.4    Kapazitätsplanung .....	90
3.2.5    Jahresplanung in zwei Schritten .....	90

3.2.6	Vorteile des beschriebenen Verfahrens . . . . .	92
3.2.7	Neuere Planungsansätze . . . . .	93
3.2.8	Continuous Risk Assessment . . . . .	94
<b>4.</b>	<b>Der Prüfungsprozess der Internen Revision. . . . .</b>	<b>99</b>
4.1	Einleitung . . . . .	101
4.2	Prüfungsplanung . . . . .	105
4.2.1	Verteilung der Rollen und Tätigkeiten . . . . .	108
4.2.2	Auswahl des Prüfungsleiters und der Teammitglieder . .	109
4.2.3	Identifikation der Prüfungsgrundlagen. . . . .	111
4.2.4	Vorbereitung des Arbeitsprogramms und fachliche Durchdringung des Prüfungsobjektes . . . . .	111
4.2.5	Erstellung eines Arbeitsprogramms und Festlegung des Unterlagen- und Datensammelprozesses . . . . .	122
4.3	Prüfungsdurchführung . . . . .	124
4.3.1	Auftaktgespräch . . . . .	125
	a. Vorstellung der Teilnehmer . . . . .	126
	b. Überprüfung des Prüfungsplans . . . . .	127
	c. Prüfungseinschränkungen . . . . .	127
	d. Prüfungsmethoden und -techniken . . . . .	128
	e. Berichterstattung . . . . .	128
	f. Festlegen des Interviewplans . . . . .	129
	g. Bestätigung des Schlussgesprächs. . . . .	129
	h. Weitere Gespräche während der Prüfung . . . . .	129
4.3.2	Arbeitspapiere. . . . .	129
4.3.3	Sonderprüfungen . . . . .	135
4.3.4	Fraud-Untersuchungen . . . . .	140
4.3.5	Projektprüfungen durch die Interne Revision. . . . .	142
4.3.6	Informationsquellen und Prüfungsnachweise. . . . .	146
4.3.7	Informationsbeschaffung und Datensammlung . . . . .	148
	a. Interview (Prüfungsgespräch) . . . . .	149
	b. Beobachtung von Aktivitäten . . . . .	151
	c. Prüfung von Dokumenten und Dateien . . . . .	151
	d. Verifizierung und Validierung . . . . .	152
	e. Analyse und Bewertung . . . . .	152
4.3.8	Prüfungsrisiko und Wesentlichkeit . . . . .	154
4.3.9	Auswahl von Prüfungselementen (Stichproben). . . . .	155
4.3.10	Datenanalyse. . . . .	164
4.4	Prüfungsabschluss . . . . .	170
4.4.1	Ergebnisabstimmung . . . . .	170
4.4.2	Schlussgespräch . . . . .	171
4.5	Revisionsberichte . . . . .	173
4.5.1	Inhalt und Gestaltung des Revisionsberichts . . . . .	173
4.5.2	Formulierung von Beanstandungen . . . . .	181
4.5.3	Klassifikation von Beanstandungen . . . . .	184
4.5.4	Gesamtbewertung von Prüfungen . . . . .	185

---

4.5.5	Berichtskritik . . . . .	187
4.6	Follow-up . . . . .	188
4.6.1	Standards zum Follow-up und Wirksamkeit des Prozesses . . . . .	188
4.6.2	Adressatenkreis . . . . .	192
4.6.3	Eskalationsmechanismus . . . . .	193
4.6.4	Externe Beanstandungen . . . . .	196
4.6.5	Technische Prozessunterstützung. . . . .	197
4.6.6	Betroffene zu Beteiligten machen . . . . .	198
<b>5.</b>	<b>Beratungsaktivitäten der Internen Revision . . . . .</b>	<b>201</b>
5.1	Informelle Beratung und Gremieneinbindung . . . . .	203
5.2	Formelle Beratungsaufträge . . . . .	204
5.3	Projektbegleitende Beratung . . . . .	208
<b>6.</b>	<b>Berichtswesen – Abseits der Prüfungsberichte . . . . .</b>	<b>209</b>
6.1	Jahresbericht . . . . .	212
6.1.1	Standards . . . . .	212
6.1.2	Adressaten . . . . .	214
6.1.3	Transparenz und Offenheit . . . . .	216
6.1.4	Inhalte des Jahresberichts. . . . .	217
6.2	Quartalsberichte. . . . .	221
<b>7.</b>	<b>Qualitätsmanagement in der Internen Revision . . . . .</b>	<b>225</b>
7.1	Einleitung . . . . .	227
7.2	Qualitätsorientierte Steuerungsprozesse . . . . .	229
7.3	Kontrollen . . . . .	231
7.4	Interne Qualitätsmessungen aufgrund von Kennzahlen. . . . .	234
7.5	Interne Qualitätsreviews . . . . .	236
7.6	Externe Quality Assessments . . . . .	238
7.7	Beurteilung durch den Abschlussprüfer . . . . .	239
7.8	Berichterstattung . . . . .	239
	<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>241</b>
	<b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>	<b>251</b>
	<b>Die Autoren . . . . .</b>	<b>257</b>



# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Führungsfunktionen der Geschäftsleitung . . . . .	15
Abbildung 2:	Das interne Überwachungssystem. . . . .	18
Abbildung 3:	Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis . . . . .	20
Abbildung 4:	Komponenten des Ethikkodex für Interne Revisoren. . . . .	23
Abbildung 5:	Schema der Attributstandards. . . . .	27
Abbildung 6:	Schema der Ausführungsstandards 2000–2200 . . . . .	28
Abbildung 7:	Schema der Ausführungsstandards 2300–2600 . . . . .	29
Abbildung 8:	Struktur des ITAF der ISACA . . . . .	31
Abbildung 9:	Übersicht der ITAF-Standards der ISACA . . . . .	32
Abbildung 10:	Einordnung der Internen Revision nach IDW und KWG/MaRisk im Vergleich <sup>22)</sup> . . . . .	35
Abbildung 11:	Grundlegende Know-how-Anforderung für jeden Internen Revisor . . . . .	62
Abbildung 12:	Aufbau der allgemeinen Organisationsprüfung . . . . .	75
Abbildung 13:	Mindestinhalte jeder Prüfungslandkarte . . . . .	78
Abbildung 14:	Risikobewertung von Prüffeldern . . . . .	88
Abbildung 15:	Schwellenwerte und Prüfungsrythmus . . . . .	89
Abbildung 16:	Kapazitätsplanung . . . . .	90
Abbildung 17:	Traditioneller Prüfungsprozess 1 – Revisionsplanung . . . . .	101
Abbildung 18:	Traditioneller Prüfungsprozess 2 – Prüfungsplanung . . . . .	102
Abbildung 19:	Traditioneller Prüfungsprozess 3 – Feinplanung . . . . .	102
Abbildung 20:	Traditioneller Prüfungsprozess 4 – Durchführung. . . . .	103
Abbildung 21:	Traditioneller Prüfungsprozess 5 – Abschluss . . . . .	103
Abbildung 22:	Prüfungsprozess (nach Reding u. a.) . . . . .	104
Abbildung 23:	Phasen der Prüfungsplanung. . . . .	106
Abbildung 24:	Determinanten der Prüfungsplanung . . . . .	107
Abbildung 25:	Aufgaben des Prüfungsleiters . . . . .	109
Abbildung 26:	Methode zur Identifikation von Kontrollen (nach GAIT for Business and IT Risk). . . . .	116
Abbildung 27:	Klassifizierung von Kontrollen gemäß IIA <sup>111)</sup> . . . . .	118
Abbildung 28:	IT-Kontrollrahmenwerk gemäß IIA . . . . .	119
Abbildung 29:	Wichtige Aufgaben des Arbeitsprogramms . . . . .	123
Abbildung 30:	Inhalt der Prüfungsankündigung . . . . .	125
Abbildung 31:	Agenda für das Auftaktgespräch . . . . .	126
Abbildung 32:	Vorbereitung einer Sonderprüfung . . . . .	137
Abbildung 33:	Aspekte von Projektmanagementprüfungen . . . . .	143
Abbildung 34:	Fünf Kategorien der Beschäftigung mit Projekten. . . . .	145
Abbildung 35:	Auswahlverfahren in Anlehnung an IDW PS 310 . . . . .	156
Abbildung 36:	Durchführung einer Auswahl. . . . .	158
Abbildung 37:	Vor- und Nachteile statistischer und nichtstatistischer Stichproben . . . . .	160
Abbildung 38:	Stichprobenverfahren unter Risikogesichtspunkten . . . . .	161
Abbildung 39:	Statistische und nichtstatistische Stichprobenverfahren . . . . .	162

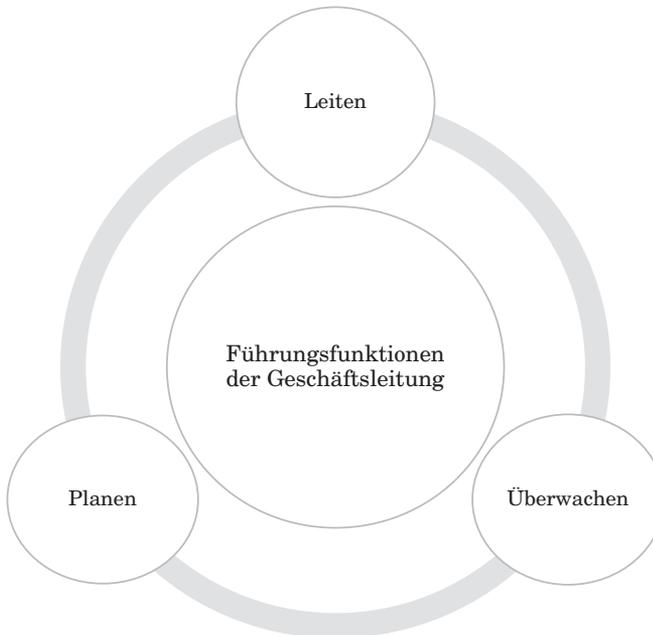
Abbildung 40: Reifegrade von Datenanalysen <sup>193)</sup> . . . . .	166
Abbildung 41: Vier Typen von Datenanalysen . . . . .	167
Abbildung 42: Fünf Schritte in der Datenanalyse der Internen Revision . . . . .	168
Abbildung 43: Qualitative Anforderungen an den Prüfungsbericht . . .	176
Abbildung 44: Kriterien für gute Revisionsberichte . . . . .	180
Abbildung 45: Die fünf Bestandteile der Formulierung einer Beanstandung . . . . .	181
Abbildung 46: Beispiel für eine Klassifikation von Beanstandungen .	184
Abbildung 47: Beispiel für ein System von Gesamtbewertungen . . . . .	186
Abbildung 48: Komponenten des wirksamen Follow-up . . . . .	191
Abbildung 49: Komponenten des Eskalationsverfahrens . . . . .	194
Abbildung 50: Fallstricke des Quartalsberichts . . . . .	223
Abbildung 51: Gestaltungsfelder des Qualitätsmanagements . . . . .	228

**1.**  
**Grundlagen**  
**der Internen Revision**



## 1.1 Unternehmerische Überwachungsfunktion: Warum Interne Revision?

Die Interne Revision ist ein wichtiges Instrument der Corporate Governance, also der Führungs- und Überwachungsfunktionen in Unternehmen oder Organisationen. Für bestimmte Branchen lässt sich die Notwendigkeit aus gesetzlichen bzw. aufsichtsrechtlichen Grundlagen ableiten, für andere aus betriebswirtschaftlichen Standards. Die Überwachung ist eine der wesentlichen Führungsaufgaben in jeder Organisation, neben anderen Aufgaben wie z.B. Planung und Steuerung (vgl. Abbildung 1). Wenn in der Organisation keine Interne Revision existiert, dann muss die Geschäftsleitung selbst die Überwachungsfunktion ausüben. In größeren Organisationen ist die Überwachung an die Interne Revision delegiert. Diese ist damit ein Instrument der Geschäftsleitung.



*Abbildung 1: Führungsfunktionen der Geschäftsleitung*

Das besondere Merkmal der Internen Revision gegenüber anderen Funktionen, die auch Überwachungsaufgaben ausüben (wie z.B. Risikomanagement oder IT-Sicherheit), ist ihre Unabhängigkeit: Die Interne Revision ist nicht in laufende Geschäftsprozesse einbezogen. Dies ermöglicht es den Revisoren, objektiv tätig zu sein. Ihre Aufträge erhält die Interne Revision – über die Geschäftsordnung für die Interne Revision und die Genehmigung eines Revisionsplans – von der Geschäftsleitung. Da die Interne Revision prozessunab-

hängig arbeitet, kann sie einerseits die Auswahl von Prüfungen und andererseits auch die Durchführung der einzelnen Prüfungen risikoorientiert vornehmen. Das bedeutet, dass sie sich sowohl in der Prüfungshäufigkeit als auch in den Prüfungsobjekten und Prüfungszielen sowie in der Prüfungstiefe auf die nach ihrer Einschätzung risikoträchtigen Bereiche konzentriert. Weniger risikobehaftete Bereiche werden dabei nach Möglichkeit nicht außer Acht gelassen. Diese werden zumindest bezüglich ihres Risikogehaltes regelmäßig analysiert, aber eben seltener in Prüfungshandlungen einbezogen.

Die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion bedingt, dass die Interne Revision über umfassende Informationen verfügt. Das Informationsrecht über alle Vorgänge innerhalb der Organisation ist daher eine weitere wichtige Grundlage der Internen Revision, die in einer Geschäftsordnung zu regeln ist.

Die Prüfungstätigkeit der Internen Revision orientiert sich immer an Prüfungszielen, die zu jedem konkreten Prüfungsauftrag formuliert werden. Die Prüfungsziele richten sich nach den Strategien und Zielen der Organisation und umfassen dabei zum Beispiel:

- ▶ Sicherung der Vermögenswerte,
- ▶ Sicherung der Einhaltung der Unternehmensgrundsätze, Strategien und Leitlinien,
- ▶ Sicherung der Einhaltung von gesetzlichen, aufsichtsrechtlichen oder internen Regelungen (Compliance),
- ▶ Sicherung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und der externen Rechnungslegung,
- ▶ Sicherung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems,
- ▶ Sicherung der Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems (IKS),
- ▶ Sicherung der Wirtschaftlichkeit von Prozessen, Projekten und Transaktionen.

Aus diesen übergeordneten Zielen wird schon deutlich, dass die Interne Revision keineswegs nur in der Nachschau aktiv ist, um aufgetretene Mängel aufzudecken und für die Zukunft abzustellen. Sie muss vielmehr auch proaktiv und in Echtzeit die Geschäfts- und Unterstützungsprozesse begleiten. Hieraus ergeben sich wirksame Ansätze wie Continuous Auditing, Projektbegleitungen oder Einbindung in Due Diligence Prozesse.

Wegen ihrer umfassenden Kenntnisse über betriebliche Abläufe, Systeme, Geschäfte und Projekte und wegen der starken Vernetzung innerhalb der Organisation, die die Prüfungstätigkeit mit sich bringt, fungiert die Interne Revision auch als geschätzter Berater der Geschäftsleitung und aller Funktionsbereiche. Hierbei ist es eine besondere Herausforderung für die Revisoren, die Beratungstätigkeit von der Prüfungstätigkeit sauber abzugrenzen. Insbesondere ist unbedingt dafür Sorge zu tragen, dass durch Beratungsaktivitäten die Unabhängigkeit bei der Prüfungstätigkeit nicht beeinträchtigt wird.

Die Angst vor dem Verlust der Unabhängigkeit sollte keinesfalls dazu führen, Beratungsaufträge, die an die Interne Revision herangetragen werden, abzulehnen. Die Interne Revision ist kein Selbstzweck, sondern sie begründet ihr Dasein aus dem gelieferten Mehrwert für die Organisation. Dieser Mehrwert bestimmt sich aber nicht etwa dadurch, was die Interne Revision selbst möglicherweise als erzielten Mehrwert berichtet, sondern durch den von den Auftraggebern und anderen Stakeholdern der Internen Revision wahrgenommenen Nutzen! Die Ergebnisse zahlreicher Studien und Umfragen<sup>1)</sup> zeigen deutlich, dass die Interne Revision gerade durch ihre Beratungsaktivitäten als geschätzter Partner der Geschäftsleitung und der operativen Fachbereiche wahrgenommen wird.

Da dieses Buch sich vornehmlich an die Leser richtet, die einen Einstieg in die praktische Prüfungstätigkeit suchen, werden die Beratungstätigkeiten der Internen Revision und die sich darauf beziehenden Standards in einem gesonderten Kapitel (siehe Kapitel 5) behandelt.

## **1.2 Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen**

Da in größeren Organisationen die prozessunabhängige Überwachungsfunktion nicht mehr alleine durch die Geschäftsleitung dargestellt werden kann, wird eine Interne Revision mit diesen Aufgaben betraut. Die Interne Revision ist damit ein Instrument der Geschäftsleitung und in erster Linie dieser verantwortlich.

Im Falle der Einbeziehung von Überwachungsaktivitäten in die Geschäfts- oder Unterstützungsprozesse spricht man von Kontrollen. Kontrollen sind nicht Aufgabe der Internen Revision. In Abgrenzung zu den prozessintegrierten Kontrollen spricht man bei den prozessunabhängigen Aktivitäten der Internen Revision von Prüfungen (vgl. Abbildung 2).<sup>2)</sup>

Die Wirkung der Prüfungen der Internen Revision kann detektiv, korrigierend oder präventiv sein, genauso wie die Wirkung prozessintegrierter Kontrollen. Außerdem kann sich das Ergebnis von Prüfungen auf die Sicherheit, Qualität oder Wirtschaftlichkeit von Leistungen, Produkten oder innerbetrieblichen Vorgängen beziehen.

---

1) Vgl. z.B. PwC 2017, S. 14.

2) Nach IDW 2017, Prüfungsstandard 261: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Funktionen, Tz. 20.

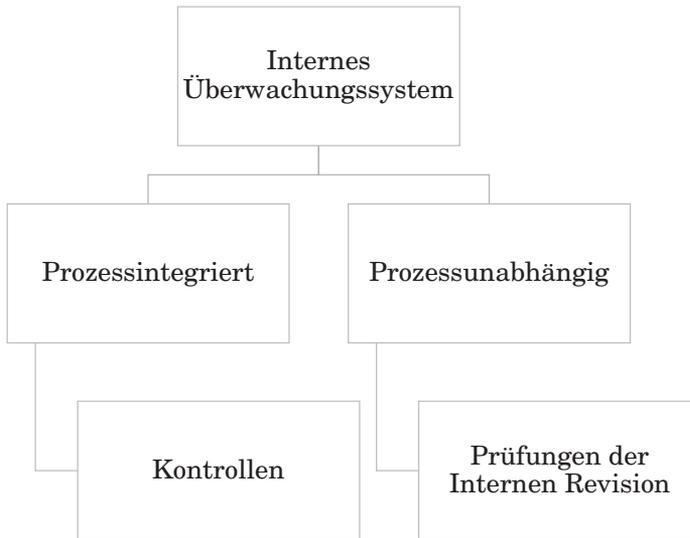


Abbildung 2: Das interne Überwachungssystem

Mit Ausnahme der Unternehmen der Finanzdienstleistungsbranche, der öffentlichen Verwaltung im Bundesland Freie Hansestadt Bremen, der Überwachungsorganisationen im Sinne der Straßenverkehrszulassungsordnung (z.B. TÜV, DEKRA), der Bundesagentur für Arbeit und einiger anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts gibt es zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Buches in Deutschland keine direkte gesetzliche Anforderung, eine Interne Revision in der Organisation einzurichten. Gleichwohl gibt es zahlreiche Regelungen, die zumindest das Vorhandensein einer solchen Funktion bzw. eines Internen Revisionssystems, wenn auch nicht die Institutionalisierung einer eigenständigen Organisationseinheit Interne Revision, nahelegen. Vorschriften des Aktiengesetzes, des Deutschen Corporate Governance Kodexes, des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zahlreiche andere Regelungen nehmen entweder direkt auf die Interne Revision Bezug oder setzen ihr Vorhandensein quasi voraus. Dies führt dazu, dass Geschäftsleiter und Aufsichtsräte in größeren Organisationen ein Haftungsrisiko eingehen, wenn sie keine wirksame Interne Revision einrichten. De facto kann man daher von einer rechtlichen Notwendigkeit sprechen, in jeder Organisation eine Interne Revision zu schaffen, sofern die Pflicht zur Überwachung nicht durch die Geschäftsleitung selbst ausgeübt werden kann.<sup>3)</sup> Da also klare rechtliche Vorgaben weitgehend nicht vorhanden sind, wird der Rückgriff auf die betriebswirtschaftlichen Standards umso wichtiger.

---

3) Vgl. zur rechtlichen Einordnung der Notwendigkeit einer Internen Revision insb. Huckle und Münzenberg 2015, Kapitel 2, S. 15–24.

### **1.3 Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF)**

Die Interne Revision ist in der glücklichen und vielleicht global einmaligen Lage, sich weltweit auf einheitliche Standards als Grundlage für die professionelle Berufsausübung stützen zu können. Die Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF)<sup>4)</sup> werden vom Institute of Internal Auditors (IIA) herausgegeben und durch alle Mitgliedsinstitute weltweit übernommen. Von Zeit zu Zeit erfolgt mittels eines weltweiten Konsultationsverfahrens die Überarbeitung des IPPF. Die deutsche Übersetzung des Regelwerks wird dabei vom DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e. V. herausgegeben.

Das DIIR ist der nationale Berufsverband der Internen Revision. In ihm sind die in Deutschland tätigen Internen Revisoren als persönliche Mitglieder und ihre Unternehmen oder Organisationen als Firmenmitglieder zusammengeschlossen. Das DIIR gibt die Zeitschrift *Interne Revision (ZIR)* heraus und bietet als nationales Berufsexamen die Qualifizierung Interner Revisor<sup>DIIR</sup> an.

Als globaler Standardsetzer fungiert aber das IIA. Das IIA ist der globale Berufsverband der Internen Revision, in dem die nationalen Revisionsinstitute der Welt zusammenarbeiten. Das IIA ist über die IIA Foundation auch maßgeblich an Forschung und Weiterentwicklung der Internen Revision beteiligt. Das *Internal Auditor Magazine* wird vom IIA herausgegeben und wegen seiner maßgeblichen Artikel zu aktuellen Fragestellungen und Herausforderungen der Internen Revision weltweit von den Revisorinnen und Revisoren geschätzt. Das einzige global anerkannte Berufsexamen für die Interne Revision – die Zertifizierung zum Certified Internal Auditor (CIA) – wird ebenfalls vom IIA angeboten.

Das IPPF besteht neben der übergeordneten Mission der Internen Revision aus den Komponenten Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex, Standards, Implementierungsleitlinien und Ergänzende Leitlinien. Dabei sind Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex und Standards verbindlich umzusetzen. Die Implementierungsleitlinien und Ergänzenden Leitlinien haben Empfehlungscharakter (vgl. Abbildung 3).

Das IPPF beschreibt die Eigenschaften, Verfahren und Aktivitäten einer professionellen Internen Revision, die für die berufliche Praxis wesentlich und von den Internen Revisoren zu beachten sind. Implementierungsleitlinien unterstützen Interne Revisoren, die Standards anzuwenden, indem sie konkrete Schritte zur Umsetzung der Standards sowie geeignete Nachweise der Umsetzung aufführen. Implementierungsleitlinien gibt es zu allen Attribut- und

---

4) International Professional Practices Framework (IPPF) des IIA, IIA/DIIR 2019.

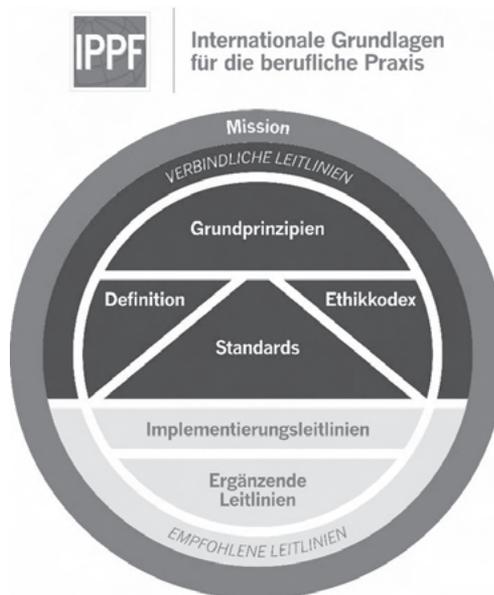


Abbildung 3: Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis

Ausführungsstandards sowie zu den Grundprinzipien des Ethikkodex. Dabei sind die Implementierungsleitlinien nicht beliebige Empfehlungen. Es handelt sich vielmehr um Regeln einer guten Revisionsorganisation und guter Revisionsprozesse. Das bedeutet, auch von diesen sollte ein Interner Revisor nicht ohne gute Gründe abweichen. Seine Lösung sollte zumindest der empfohlenen Leitlinie gleichwertig sein, das heißt den verpflichtenden Elementen der Standards dem Sinne nach gerecht werden. Die Implementierungsleitlinien stehen den Mitgliedern des IIA und des DIIR kostenlos zur Verfügung.<sup>5)</sup>

Die Ergänzenden Leitlinien bieten detaillierte Anleitungen für die Aktivitäten der Internen Revision. Dazu gehören verschiedene Fachthemen, branchenspezifische Sachverhalte sowie Prozesse und Verfahren, Werkzeuge und Techniken, Programme, Schritt-für-Schritt-Anleitungen und Beispiele. Ergänzende Leitlinien umfassen Praxisleitfäden (auch speziell für Finanzdienstleistungen und den öffentlichen Sektor), Global Technology Audit Guides (GTAG) und Guides to the Assessment of IT Risks (GAIT).

---

5) Zugriff auf die Implementierungsleitlinien – auch in deutscher Sprache – erhält man z.B. über die Seiten des IIA: <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx>.

### 1.3.1 Mission und Grundprinzipien

Das IIA beschreibt die Mission der Internen Revision wie folgt:

Den Wert einer Organisation durch risikoorientierte und objektive Prüfung, Beratung und Einblicke zu erhöhen und zu schützen.

Quelle: IIA/DIIR, Internationale Standards<sup>6)</sup>

Damit sind schon die wesentlichen Komponenten genannt: Es geht um Wert-erhöhung, Risikoorientierung und Objektivität. Es geht nicht nur um Prüfung, sondern auch um Beratung, und es geht um einen zusätzlichen Mehrwert, der durch „Einblicke“ generiert wird.

Die Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision formulieren die Anforderungen, die eine Interne Revision erfüllen muss, um wirksam zu sein. Eines der Prinzipien nicht umzusetzen bedeutet, dass eine Interne Revision im Erreichen der Mission nicht so wirksam wäre, wie sie es sein könnte. Die folgenden zehn Grundprinzipien formuliert das IIA:

#### Die Interne Revision

- ▶ zeigt Integrität.
- ▶ zeigt Sachkunde und berufsbübliche Sorgfalt.
- ▶ ist objektiv und frei von ungebührlichem Einfluss (unabhängig).
- ▶ richtet sich an Strategien, Zielen und Risiken der Organisation aus.
- ▶ ist geeignet positioniert und mit angemessenen Mitteln ausgestattet.
- ▶ zeigt Qualität und kontinuierliche Verbesserung.
- ▶ kommuniziert wirksam.
- ▶ erbringt risikoorientierte Prüfungsleistungen.
- ▶ ist aufschlussreich, proaktiv und zukunftsorientiert.
- ▶ fördert organisatorische Verbesserungen.

Quelle: IIA/DIIR, Internationale Standards

---

6) Die Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017 – Mission, Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex, Standards werden in der deutschen Übersetzung herausgegeben vom DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V. Die jeweils aktuelle Version der Internationalen Standards kann u. a. unter [www.diir.de/fachwissen/standards](http://www.diir.de/fachwissen/standards) auf der Internetseite des DIIR abgerufen werden. Alle nachfolgend unter der Quelle IIA/DIIR, Internationale Standards aufgeführten Zitate sind Bestandteil der Internationalen Standards und des genannten Dokuments.

Die Grundprinzipien wurden im Jahr 2015 in einer Neufassung des IPPF veröffentlicht und bilden die Grundlage für die auf ihnen basierenden Standards.

### *1.3.2 Definition*

Weltweit einheitlich gilt für die Interne Revision die folgende Definition, die den Zweck, die Art und Weise und den Tätigkeitsbereich beschreibt:

Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.

Quelle: IIA/DIIR, Internationale Standards

Diese Definition ist schon deshalb außerordentlich hilfreich, weil sich jede Interne Revision mit Hinweis auf sie darauf berufen kann,

- ▶ dass sie organisatorisch unabhängig und persönlich objektiv arbeitet,
- ▶ dass sie neben der Prüfungstätigkeit auch Beratungsleistungen anbietet,
- ▶ dass sie dem Ziel verpflichtet ist, einen Mehrwert für die Organisation zu erbringen, und
- ▶ dass sie sich mit dem Risikomanagement, mit den Kontrollen und den Führungs- und Überwachungsprozessen quasi als Pflichtteil des Prüfungsprogramms beschäftigt.

Jedermann kann, wenn er eine Organisationseinheit mit dem Namen Interne Revision in einer Organisation vorfindet, erwarten, dass diese sich genau dieser Definition des IIA verpflichtet fühlt. Ansonsten wäre die Bezeichnung falsch gewählt.

### *1.3.3 Ethikkodex*

Der Ethikkodex ist verbindlicher Bestandteil des IPPF und von allen in der Internen Revision Tätigen im Rahmen ihrer Arbeit einzuhalten. Ziele des Ethikkodex sind insbesondere die Förderung des ethischen Verhaltens innerhalb des Berufsstands, die Kommunikation der akzeptierten Werte nach innen und außen und die Etablierung objektiver Kriterien, gegen die die eigene Leistung gemessen werden kann. Der Schlüssel in jedem Beruf ist das Ver-

trauen, das einem vom Kunden entgegengebracht wird. Der Revisionskunde muss Vertrauen in das ethische Verhalten des Revisors haben. Das Vertrauen wird gestärkt, wenn vom Revisor verlangt wird, sich zum Ethikkodex zu bekennen, ehrlich und sorgfältig zu arbeiten und sich durch strenge Regeln ethischen Verhaltens leiten zu lassen. Das Management muss das sichere Gefühl haben, dass das, was Interne Revisoren berichten, wahr, valide und objektiv ist.

Die Einhaltung des Ethikkodex ist für die berufliche Praxis der Internen Revision erforderlich und unverzichtbar. Der Ethikkodex enthält Grundsätze und darüber hinaus Verhaltensregeln für Interne Revisoren. Diese Regeln sollen helfen, die Grundsätze in die Praxis umzusetzen, und sind für die Internen Revisoren ein Wegweiser für ethisches Verhalten. Die vier Grundsätze des Ethikkodex sind Integrität, Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz (vgl. Abbildung 4).



*Abbildung 4: Komponenten des Ethikkodex für Interne Revisoren*

Der Ethikkodex beinhaltet die folgenden Regeln:

### **1. Integrität**

Die Integrität von Internen Revisoren begründet Vertrauen und schafft damit die Grundlage für die Zuverlässigkeit ihres Urteils. Interne Revisoren

- ▶ müssen ihre Aufgabe korrekt, sorgfältig und verantwortungsbewusst wahrnehmen,
- ▶ müssen die Gesetze beachten und rechtliche sowie berufliche Offenlegungspflichten erfüllen,
- ▶ dürfen nicht wissentlich in illegale Aktivitäten involviert sein oder bei Handlungen mitwirken, die den Berufsstand der Internen Revision oder ihre Organisation in Misskredit bringen,
- ▶ müssen die legitimen und ethischen Ziele ihrer Organisation beachten und fördern.

### **2. Objektivität**

Interne Revisoren zeigen ein Höchstmaß an sachverständiger Objektivität beim Zusammenführen, Bewerten und Weitergeben von Informationen über geprüfte Aktivitäten oder Geschäftsprozesse. Interne Revisoren beurteilen alle relevanten Umstände mit Ausgewogenheit und lassen sich in ihrem Urteil nicht durch eigene Interessen oder durch Andere beeinflussen. Interne Revisoren

- ▶ dürfen nicht an Aktivitäten beteiligt sein oder Beziehungen unterhalten, die ihr unparteiisches Urteil beeinträchtigen könnten, wobei selbst der Anschein zu vermeiden ist. Dies schließt auch Aktivitäten oder Beziehungen ein, die im Widerspruch zu den Interessen der Organisation stehen könnten.
- ▶ dürfen nichts annehmen, was ihr fachliches Urteil beeinträchtigen könnte, wobei selbst der Anschein zu vermeiden ist.
- ▶ müssen alle ihnen bekannten wesentlichen Fakten offenlegen, die – falls nicht mitgeteilt – die Berichterstattung über die geprüften Aktivitäten verfälschen könnten.

### **3. Vertraulichkeit**

Interne Revisoren beachten den Wert und das Eigentum der erhaltenen Informationen und legen diese ohne entsprechende Befugnis nicht offen, es sei denn, es bestehen dazu rechtliche oder berufliche Verpflichtungen. Interne Revisoren

- ▶ müssen umsichtig und interessewährend mit den im Verlauf ihrer Tätigkeit erhaltenen Informationen umgehen,
- ▶ dürfen Informationen nicht zu ihrem persönlichen Vorteil oder in einer Weise verwenden, die ungesetzlich ist bzw. den legitimen und ethischen Zielen der Organisation schadet.

#### **4. Fachkompetenz**

Interne Revisoren setzen das für die Durchführung ihrer Arbeit erforderliche Wissen und Können sowie entsprechende Erfahrung ein. Interne Revisoren

- ▶ dürfen nur solche Aufgaben übernehmen, für die sie das erforderliche Wissen, Können und die entsprechende Erfahrung haben,
- ▶ müssen die Revisionsarbeit in Übereinstimmung mit den Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision durchführen,
- ▶ müssen ständig ihre Fachkenntnisse sowie die Effektivität und Qualität ihrer Arbeit verbessern.

Quelle: IIA/DIIR, Internationale Standards

Ein Bekenntnis zu ethischem Verhalten bedeutet:<sup>7)</sup>

- ▶ Dafür bekannt sein, hohe moralische Prinzipien strikt einzuhalten.
- ▶ Mutig genug sein, auch in einer Situation beruflicher oder persönlicher Gefahr das Richtige zu tun.
- ▶ Standhaftes Engagement für die Wahrheit zeigen.
- ▶ Für das Handeln und die daraus gewonnenen Erkenntnisse Verantwortung übernehmen.
- ▶ Eine Historie von ethischem Verhalten aufbauen, die die Basis für Vertrauen schafft.

Das gesamte Wie und Warum des ethischen Verhaltens scheint offensichtlich zu sein. Im Allgemeinen gibt es ein akzeptiertes, diffuses Verständnis von ethischem Verhalten. Der Wunsch nach integrem Verhalten ist vielleicht Teil unserer Natur. Aber dies gilt nicht immer! Es gibt eine Vielzahl von Beispielen für Situationen, in denen Menschen im Berufsleben unethisch handeln:

- ▶ Geteilte Loyalitäten durch mehrfache Berichtslinien,
- ▶ Fehlverhalten aus der Überzeugung heraus, im Sinne der Organisation zu handeln,
- ▶ Angst vor dem Verpassen von Karrierechancen,
- ▶ persönliche Interessenkonflikte,
- ▶ Feigheit,
- ▶ berufliche blinde Flecken (d.h. Einschränkung der Objektivität).

---

7) Vgl. Chambers 2017, S. 17.