

# DENKANSÄTZE ZUM WERTBEITRAG DES INTERNEN AUDITS FÜR DEN UNTERNEHMENSERFOLG

## Zentrale Implikationen für die Umsetzung

**Damit das interne Audit in den Augen von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und operativem Management als dynamische und nutzenstiftende Aktivität wahrgenommen wird, muss es einen Wertbeitrag leisten. Dieser Artikel erläutert in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Institute of Internal Auditors (IIA) [1], wo Möglichkeiten zur Schaffung von Mehrwerten bestehen. Dabei werden Denkansätze und Implikationen für die Umsetzung in der beruflichen Praxis vorgestellt und diskutiert.**

### 1. EINLEITUNG

Während die Wahrnehmung des Mandats des internen Audits in den 1980er-Jahren mehrheitlich noch durch die Re-Performance geprägt war, entwickelten sich nachfolgend zunächst der Bereich der internen Steuerung und Kontrolle, anschliessend der des Risikomanagements sowie vor allem in der letzten Dekade der Bereich der Governance. Dabei handelt es sich nicht um eine pauschale Entwicklung für alle Unternehmen, sondern um eine übergeordnete Tendenz für den Berufsstand. Governance, Risikomanagement und interne Steuerung und Kontrolle sind daher heute im IIA Standard 2100 Art der Arbeiten [2] verankert und sollen das Schaffen von Mehrwerten durch das interne Audit in diesen drei Bereichen untermauern. Auch die IIA Definition des internen Audits, welche seit 1999 besteht und im Zuge der Revisionen des *International Professional Practices Framework (IPPF)* 2013 und 2017 wortgetreu wiederholt wurde, hebt den Gedanken des Mehrwerts klar hervor. Nach ihr soll das interne Audit unter anderem unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen erbringen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern.

Aktuell wird der Mehrwert des internen Audits zum Unternehmenserfolg nicht nur aus Sicht der internen Anspruchsgruppen immer wichtiger. Ob durch die explizite Voranstellung in der 2015 zum IPPF hinzugefügten Mission [3] oder durch die Forderung nach mehr strategischer Einbindung – die fortwährende Diskussion um die Möglichkeiten des in-

ternen Audits prägt und interessiert interne Auditoren, Wissenschaftler, Berufsverbände, Verwaltungsräte und Geschäftsleitungen gleichermaßen. So greift beispielsweise Richard Chambers, Präsident und CEO des IIA, in seinem 2017 erschienenen Buch *Trusted Advisors – Key Attributes of Outstanding Internal Auditors* diese Thematik auf, indem er die Wahrnehmung des internen Audits als vertrauter Berater und als strategische Ressource für das Schaffen von Mehrwerten hervorhebt sowie die dafür erforderlichen Kernkompetenzen und -Attribute aufzeigt [4].

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, *quo vadis?* – d. h. durch welche Aspekte kann der Wertbeitrag des internen Audits zum Unternehmenserfolg künftig noch gefördert und gesteigert werden? An erster Stelle ist es wichtig zu verstehen, wie das IIA die Begriffe Wertbeitrag und Mehrwert, welche häufig synonym verwendet werden, auslegt und interpretiert. So erbringt das interne Audit dem Standard 2000 – Leitung des Internen Audits [5] sowie den Erläuterungen im Glossar des IPPF [6] folgend einen Wertbeitrag für die Organisation und ihre Interessengruppen, wenn es:

1. Strategien, Ziele und Risiken berücksichtigt,
2. danach strebt, Wege zur Verbesserung der Governance-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse aufzuzeigen und
3. objektiv relevante Prüfungsleistungen erbringt.

Die Bedeutung des Wertbeitrags für das Mandat des internen Audits wird auch darin erkennbar, dass sich die drei oben ge-

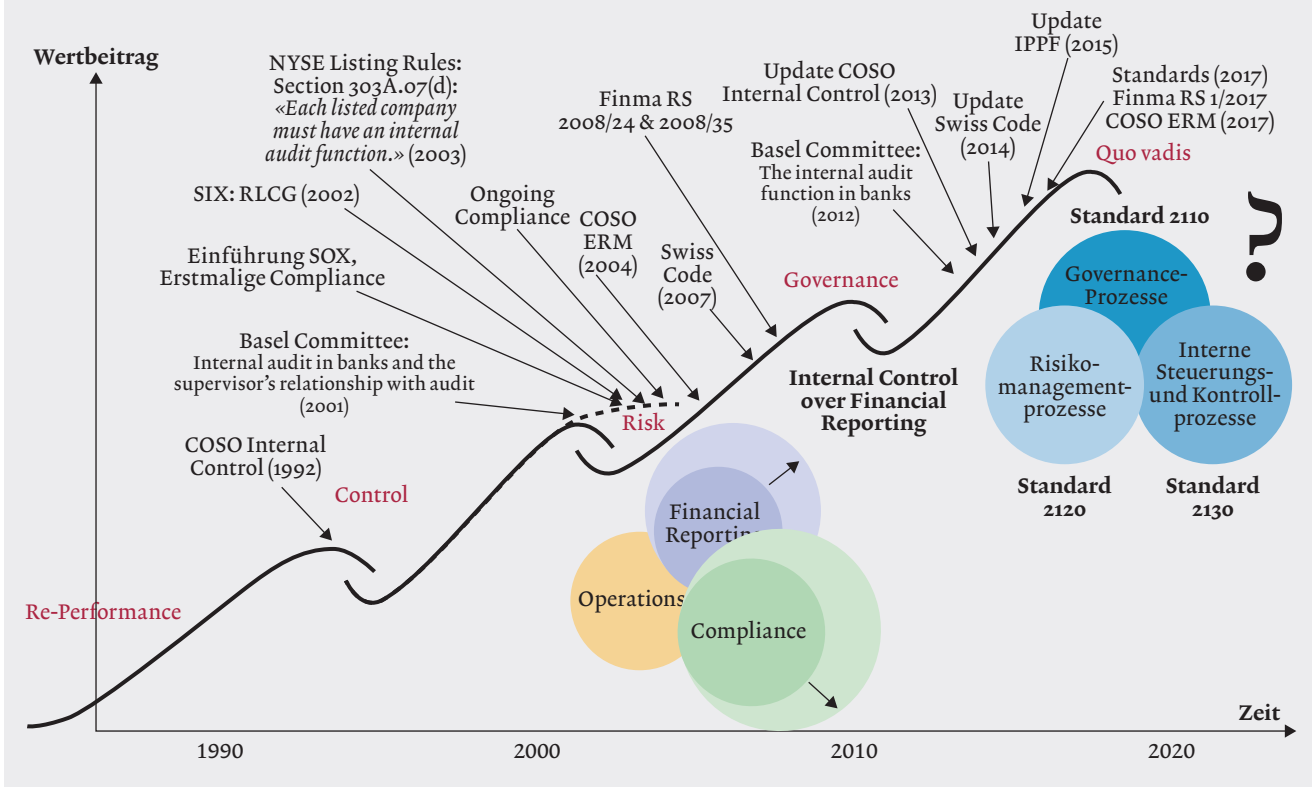


T. FLEMMING RUUD,  
PROF., PHD, WP (N),  
PROFESSOR  
FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE  
(INTERNAL CONTROL/  
INTERNAL AUDIT),  
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,  
ST. GALLEN



KATHARINA SCHRAMM,  
MASTER OF ARTS HSG/  
INTERNATIONAL MANAGEMENT (CEMS), DOKTORANDIN,  
WISSENSCHAFTLICHE MITARBEITERIN VON  
PROF. T. FLEMMING RUUD,  
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,  
ST. GALLEN

Abbildung: ENTWICKLUNG DES INTERNEN AUDITS IN DEN LETZTEN DREI JAHRZEHTEN



nannten Aspekte in fast allen verbindlichen Elementen des IPPF – in der Mission, Definition, in den Grundprinzipien sowie in den internationalen Standards für die berufliche Praxis des Internen Audits an den angemessenen Stellen widerspiegeln. Im Folgenden soll die Definition des Wertbeitrags dahingehend analysiert werden, inwiefern das interne Audit mit Blick auf die drei oben genannten Aspekte dazu beitragen kann, die Zielerreichung im Unternehmen zu unterstützen.

**2. BERÜCKSICHTIGUNG VON STRATEGIEN, ZIELEN UND RISIKEN**

Damit das interne Audit einen Wertbeitrag für die Organisation und ihre Interessengruppen erbringen kann, muss es zunächst die Strategien und Ziele sowie die Erwartungen der relevanten Stakeholder identifizieren und benennen können. Während als externe Anspruchsgruppen unter anderem die Öffentlichkeit, der Gesetzgeber, Aktionäre, Finanzinstitute, Kunden, Lieferanten und der Staat zu beachten sind, treten intern Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und das operative Management an erste Stelle der vom internen Audit zu berücksichtigenden Akteure. Der Auditplan muss in Zusammenarbeit mit dem Verwaltungsrat unter angemessener Beachtung der jeweiligen Interessen auf die Unternehmensstrategie abgestimmt und auf die operativen Ziele heruntergebrochen sein. Sind die operativen Ziele bestimmt, können die entsprechenden relevanten Risiken identifiziert, im Auditplan festgehalten sowie im Rahmen des Risikomanagements gehandhabt werden. Häufig werden dabei nicht alle Risiken berücksichtigt, sondern es wird aus ökonomischen Gesichtspunkten

auf sogenannte Schlüsselrisiken abgestellt, d. h. solche Risiken, die auf Basis der Risikobeurteilung entweder besonders wahrscheinlich oder besonders folgenreich sind.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass Strategien, operative Ziele und Risiken logisch und kaskadenartig miteinander verknüpft sind. Dies bedeutet, dass auch auf Seiten des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung ein Verständnis des Zusammenhangs zwischen der Geschäftsstrategie und den operativen Prozessen vorhanden sein muss. Dies kann eine Herausforderung darstellen, da Verwaltungsrat, respektive das Audit Committee, tendenziell weniger in die operativen Tätigkeiten eingebunden sind. Ist die Abstimmung zwischen strategischer und operativer Ebene ungenau oder fehlerhaft, kommt es zu Wertverlusten, wenn die begrenzten Ressourcen des internen Audits an anderer Stelle wirksamer hätten eingesetzt werden können. Bei der Geschäftsleitung können unter Umständen Interessenkonflikte eine Rolle spielen, so dass die Kommunikation von Strategien, Zielen und Risiken möglicherweise nicht vollständig transparent ist.

Eine von vielen internen Revisoren begrüßte Möglichkeit wäre daher, das interne Audit stärker in die strategischen Aspekte der Organisation einzubeziehen. Dies könnte sich zum Beispiel auf Strategie-Audits oder auf ein stärkeres Hinzuziehen des internen Audits bei der Diskussion verschiedener strategischer Entscheide beziehen. In dieser Möglichkeit liegt Potenzial, da das interne Audit über alle hierarchischen Stufen und Unternehmensprozesse hinweg agiert und so einen ganzheitlichen Einblick in das Unternehmen hat. Wird das interne Audit durch den Verwaltungsrat stärker

mit strategischen Themen betraut, könnte die stimmige Verknüpfung zwischen Unternehmensstrategie, operativen Zielen und Schlüsselrisiken gegebenenfalls unterstützt werden.

### 3. VERBESSERUNG DER GOVERNANCE-, RISIKO-MANAGEMENT- UND KONTROLLPROZESSE

An zweiter Stelle in der IIA Definition des Wertbeitrags steht die Verbesserung der drei Kernarbeitsgebiete – Governance, Risikomanagement und interne Steuerung und Kontrolle –, lediglich in umgekehrter Reihenfolge zu ihrer geschichtlichen Ausprägung (vgl. Kapitel 1). Standard 2100 – Art der Arbeiten [2], Standard 2110 – Governance [7], Standard 2120 – Risikomanagement [8] sowie Standard 2130 – Kontrollen [9] spezifizieren, wie das interne Audit in diesen Gebieten konkret einen Wertbeitrag durch Verbesserung der jeweiligen Geschäftsprozesse leisten kann.

Während die Ausführungen zu den Standards 2120 und 2130, insbesondere zu ihren Implementierungsstandards 2120.A1 und 2130.A1, sehr ähnlich sind und sich auf traditionelle Assurance-Tätigkeiten im Bereich von Risikomanagement und internes Kontrollsystem beziehen, stellt Standard 2110 übergeordnet auch ab auf

→ Beurteilungen und Empfehlungen mit Hinblick auf die strategischen und operativen Entscheidungen, → die Förderung ethisch angemessener Normen und Werte, → die Si-

cherstellung einer wirksamen Leistungssteuerung, → klare Verantwortlichkeiten in der Organisation, → die Koordination der Aktivitäten → sowie auf die Kommunikation zwischen Geschäftsleitung und Verwaltungsrat, externen und internen Prüfern, anderen Prüfungsdienstleistern sowie dem operativem Management.

Die drei Arbeitsgebiete Governance, Risikomanagement und interne Steuerung und Kontrolle sind insgesamt als halbautonome und permeable Bereiche gestaltet, bei denen jeder Bereich Auswirkungen auf einen anderen haben kann. Damit das interne Audit durch Verbesserung der Prozesse in allen drei Gebieten einen den Zielen und Risiken angemessenen Wertbeitrag leisten kann, müssen diese Gebiete im Auditplan entsprechend abgedeckt und berücksichtigt werden.

Da das Gebiet der internen Steuerung und Kontrolle am längsten besteht, ist mit dem internen Audit in vielen Unternehmen gegebenenfalls noch die Konnotation der strengen Kontrollinstanz assoziiert. Womöglich hängt diese Wahrnehmung auch damit zusammen, dass das interne Audit häufig als positives Signal einer starken internen Steuerung und Kontrolle an die Aktionäre erachtet wird. Vor allem das Gebiet Governance mit seinen im Vergleich weniger greifbaren Aspekten ist gegebenenfalls in der praktischen Auslegung des internen Audit-Mandats deshalb noch unterrepräsen-

tiert. Können sich Verwaltungsrat, vor allem aber Geschäftsleitung und operatives Management von dieser Wahrnehmung lösen, könnte das interne Audit noch stärkere Unterstützung über den *Tone at the Top* erfahren und auch im Gebiet Governance stärker zur Verbesserung der Geschäftsprozesse und zum Unternehmenserfolg beitragen.

#### 4. OBJEKTIVE UND RELEVANTE PRÜFUNGSLEISTUNGEN

Schliesslich soll das interne Audit gemäss der IIA Definition des Wertbeitrags objektive und relevante Prüfungsleistungen durchführen. Prüfungsleistungen zielen auf eine unabhängige Bewertung von Governance-, Risikomanagement- und Kontrollprozessen ab und umfassen unter anderem Prüfungen des Rechnungswesens, der Wirtschaftlichkeit und Zielerreichung, der Compliance, der Systemsicherheit oder der Due Diligence bei besonders kapitalintensiven Transaktionen (IPPF Glossar [6]).

Die Objektivität der internen Auditoren ist in Standard 1120 – Persönliche Objektivität [10] geregelt und bezieht sich darauf, dass interne Auditoren unparteiisch und unvoreingenommen sein sowie etwaige Interessenkonflikte vermeiden sollen. Ist das interne Audit, wie von Standard 1110 – Organisatorische Unabhängigkeit [11] gefordert, durch die funktionale Berichterstattung an den Verwaltungsrat vom Management unabhängig, wird die Objektivität der internen Auditoren zusätzlich gefördert. Als relevant sind Prüfungsleistungen gemäss der Etymologie des Wortes aus dem Lateinischen (lat. *relevare*: aufheben, erleichtern) dann zu bezeichnen, wenn sie für das Unternehmen besonders bedeutsam sind. Dies ist erfüllt, wenn die Zielerreichung des Unternehmens gefördert oder eine potenzielle Krise erleichtert bzw. überwunden werden kann.

Relevanz und Art der Prüfungsleistungen können über den Auditplan beeinflusst werden, so dass die in die Erstellung des Auditplans involvierten Anspruchsgruppen massgeblich einen Einfluss darauf haben, inwiefern das interne Audit über relevante Prüfungsleistungen zum Unternehmenserfolg beiträgt. Während die Objektivität im Rahmen von Prüfungsleistungen zwar durch die organisatorische Eingliederung unterstützt werden kann, liegt ihre tatsächliche Umsetzung in erster Linie in der Verantwortung des individuellen internen Revisors. Die persönliche Objektivität interner Auditoren wird aus diesem Grund im Code of Ethics

des IPPF noch einmal besonders herausgestellt und durch drei Verhaltensregeln konkretisiert.

#### 5. FAZIT

Obwohl die Terminologie des Mehrwerts beziehungsweise des Wertbeitrags im IPPF an vielen Stellen explizit eingebunden ist, ist die Umsetzung in der Praxis von vielen Faktoren abhängig. Neben der bereits im zweiten Abschnitt thematisierten Wichtigkeit eines gemeinsamen Verständnisses von Strategien, operativen Zielen und Risiken bei der Erstellung des jährlichen Prüfungsplans spielt auch die generelle Wahrnehmung und Kooperation der internen Stakeholder eine zentrale Rolle (vgl. [4]). So können Prozessverbesserungen nur erzielt werden, wenn das interne Audit mit Unterstützung der obersten Entscheidungsträger Zugang zu allen für die Erfüllung des Auditplans wichtigen Informationen erhält. Gleichermassen sind objektive und relevante Prüfungsleistungen besser umzusetzen, wenn das interne Audit seitens seiner Anspruchsgruppen keinen oder wenigen Interessenskonflikten ausgesetzt ist und im Auditplan gegebenenfalls auch kritische Prüfasperte bewilligt werden.

Abschliessend ist festzuhalten, dass die Möglichkeiten und Grenzen des internen Audits für den Wertbeitrag zum Unternehmenserfolg ganz wesentlich von drei Aspekten abhängen:

1. einem gemeinsamen und wertorientierten Verständnis des Mandats des internen Audits im Unternehmen,
2. der Unterstützung der zentralen Stakeholder bei der Umsetzung dieses Mandats und
3. der Einhaltung der Vorgaben des IPPF sowie weiteren strukturellen oder individuellen Faktoren wie der Ressourcenausstattung oder den Kenntnissen der Revisoren.

Sind diese Aspekte ganz oder zumindest mehrheitlich erfüllt, kann das interne Audit, wie gemäss der IIA-Definition gefordert, dazu beitragen, Mehrwerte zu schaffen, die Geschäftsprozesse zu verbessern und die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele zu unterstützen. Für die Zukunft ist denkbar, dass der Wertbeitrag des internen Audits sowie dessen Wahrnehmung als nutzenstiftende Aktivität im Unternehmen durch Aspekte wie Data Analytics, neue IT oder wie von IIA-Präsident *Richard Chambers* vorgeschlagen durch bestimmte Metakompetenzen zusätzlich gefördert werden kann. ■

**Anmerkungen:** 1) Das IIA bezeichnet sich als «vertrauenswürdige, global agierende, standardsetzende Institution» und hat über 185 000 Mitglieder weltweit. 2) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 2100 Art der Arbeiten. Englisch Original: vgl. IIA. 3) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Mission des Internen Audits: «Den Wert einer Organisation durch risikoorientierte und objektive Prüfung, Beratung und Einblicke zu erhöhen und zu schützen.» Englisch Original: vgl. IIA. 4) Chambers, R. (2017). Trusted Advisors – Key Attributes of Outstanding Internal Auditors. Internal Audit Foundation.

5) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 2000 Leitung des Internen Audits. Englisch Original: vgl. IIA. 6) The Institute of Internal Auditors [IIA]. (2015). International Professional Practices Framework (IPPF). Altamonte Springs. 7) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 2110 Governance. Englisch Original: vgl. IIA. 8) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 2120 Risikomanagement. Eng-

lisches Original: IIA. 9) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 2130 Kontrollen. Englisch Original: vgl. IIA. 10) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 1120 Persönliche Objektivität. Englisch Original: vgl. IIA. 11) Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (2017). Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision. Standard 1110 Organisatorische Unabhängigkeit. Englisch Original: vgl. IIA.