

TRENDS UND ENTWICKLUNGEN IM INTERNEN AUDIT

Themen und Fokus der vorgeschlagenen Standards des Institute of Internal Auditors für 2017 (1. Teil)

Das Institute of Internal Auditors (IIA) hat die Richtlinien für das interne Audit in den letzten Jahren stufenweise weiterentwickelt. Neueste Änderungen zielen auf die Verbesserung von Kommunikation, Qualitätssicherung und Proaktivität des internen Audits sowie Konsistenz mit dem neuen International Professional Practices Framework (IPPF) von 2015.

1. EINLEITUNG

Aus den vom IIA [1] veröffentlichten globalen Standards ist ein lebendiges Rahmenwerk geworden, das in relativ kurzen zeitlichen Abständen an das sich ändernde Umfeld angepasst wird (*Abbildung 1*). Die IIA-Standards und das diese umfassende IPPF verkörpern somit die andauernde Professionalisierung des Berufsstands. Die schlanken und doch sorgfältigen Überarbeitungsprozesse ermöglichen die frühzeitige Aufnahme neuer Trends, womit die Regulierung des IIA eine vorausschauende und lenkende Wirkung entfaltet. Gleichzeitig bedeutet das für den Berufsstand, dass grössere Umwälzungen und Überraschungen vermieden werden können. Dies wiederum erleichtert die Anpassung interner Prozesse und Strukturen sowie deren Kommunikation an die Geschäftsleitung und den Verwaltungsrat.

Nach den strukturellen Änderungen im IPPF von 2015, die nachfolgend aufgezeigt werden, hat das IIA erst kürzlich mögliche Änderungen der IIA-Standards zur Kommentierung veröffentlicht. Obwohl deren Inkrafttreten erst für 2017 vorgesehen ist, zeigt die Erfahrung, dass diese Vorschläge in der Regel weitestgehend unverändert in die finale Version übernommen werden [2]. Der Zeitplan für die Überarbeitung der IIA-Standards – von der öffentlichen Kommentierung bis zum Inkrafttreten – ist in *Abbildung 2* dargestellt.

Ziel dieses Artikels ist es, einen Überblick über die wichtigsten Änderungen und Trends im IPPF seit 2015 sowie die damit verbundenen Auswirkungen für die Praxis aufzuzeigen und zu analysieren [3].

2. DAS IPPF VON 2015

2.1 Struktur und Überarbeitung des IPPF. Das ursprüngliche IPPF von 2009 bestand aus jeweils drei *verpflichtenden* und drei *ausdrücklich empfohlenen* Bestandteilen. Diese Struktur wurde 2015 erstmals überarbeitet, was sich insbesondere anhand der bereits in *Abbildung 1* erwähnten Bestandteilen zeigte:

→ Mission des internen Audits; → zehn Grundprinzipien für die berufliche Praxis des internen Audits; → Neuordnung der empfohlenen Bestandteile des IPPF.

Die folgenden Abschnitte beinhalten eine kurze Beschreibung der neuen Komponenten des IPPF, bevor im 3. Kapitel die Diskussion der vorgeschlagenen IIA-Standards folgt. *Abbildung 3* illustriert die heutige Struktur des IPPF.

2.2 Mission des internen Audits. Dem IPPF übergeordnet steht neu die *Mission des internen Audits*. Es gilt vorab anzumerken, dass diese nichts grundlegend Neues enthält, aber sowohl die proaktive und zukunftsorientierte Rolle des internen Audits als auch die drei Elemente der Mehrwertschaffung – *Prüfung*, *Objektivität* und *Einblicke* – unterstreicht (*Abbildung 4*) [4]. Zur Erreichung dieser Mission dienen die verschiedenen Bestandteile des IPPF.

Interessant an dieser Formulierung ist die Verwendung des Begriffs *Advice*, der im Kontrast zum in der seit 1999 bestehenden Definition des internen Audits verwendeten Begriff *Consulting* steht. Letzterer leitet sich vom lateini-



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



ADRIAN KYBURZ,
DR. DES.,
WISSENSCHAFTLICHER
MITARBEITER VON
PROF. T. FLEMMING RUUD,
UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
ST. GALLEN

Abbildung 1: **ENTWICKLUNG DER BERUFSGRUNDLAGEN DES INTERNEN AUDITS 2009–2017**

Jahr	Änderung	Fokus
2009	Veröffentlichung	International Professional Practices Framework (IPPF)
2011	Inkrafttreten neuer IIA-Standards	26 Änderungen, einschliesslich dreier neuer Standards, mit Fokus auf die Qualitätssicherung, Kommunikation und organisatorische Eingliederung
2013	Inkrafttreten neuer IIA-Standards	18 Änderungen mit Fokus auf die Qualitätssicherung und die Rolle des Leiters des internen Audits
2015	Neustrukturierung des IPPF	→ Mission des internen Audits → Zehn Grundprinzipien für die berufliche Praxis des internen Audits → Neuordnung empfohlener Richtlinien
2017	Inkrafttreten neuer IIA-Standards	33 mögliche Änderungen, einschliesslich zweier neuer Standards, mit Fokus auf die Kommunikation, Qualitätssicherung und Proaktivität des internen Audits sowie die Konsistenz mit dem neuen IPPF von 2015

schen consultare (dt. *ratschlagen*) ab, was bereits darauf hindeutet, dass die Problemlösung selbst im Zentrum steht. Es geht also nicht um den Prozess, sondern um das Ergebnis. *Advice* hingegen basiert auf dem lateinischen Ausdruck *ad videre* (dt. *zu sehen, zu erkennen*) und umschreibt die *Hinführung zur Problemlösung*. Es geht also vielmehr um Begleitung und Coaching im Problemlösungsprozess. Leider geht diese Unterscheidung in den deutschen Fassungen der Mission und der Definition des internen Audits verloren, da beide Begriffe mit *Beratung* übersetzt werden. Dies untergräbt den vom IIA geförderten Trend in Richtung eines Advisory-Ansatzes.

2.3 Grundprinzipien für die berufliche Praxis des internen Audits. Die Kategorie der verpflichtenden Bestandteile des IPPF wurde neu mit zehn Grundprinzipien ergänzt (Abbildung 5). Das IIA definiert diese als *Kernelemente, die die Wirksamkeit der internen Revision beschreiben*.

Der direkte Bezug auf den Code of Ethics und die IIA-Standards – d.h. die *Untermauerung* derselben – nimmt bereits vorweg, dass die Grundprinzipien inhaltlich nur wenig Neues bringen. Am bemerkenswertesten ist insofern Prinzip Nummer neun, welches das interne Audit als *aufschlussreich* (engl. *insightful*), *proaktiv* und *zukunftsorientiert* beschreibt. Diese Elemente waren in den bisherigen IIA-Standards von 2013 nur implizit enthalten.

Angesichts des hohen Abstraktionsniveaus der einzelnen Prinzipien ist ersichtlich, dass die Umsetzung je nach Branche und Unternehmen unterschiedlich ausfallen kann. Um auch tatsächlich als Mittel zur Messung der Effektivität des

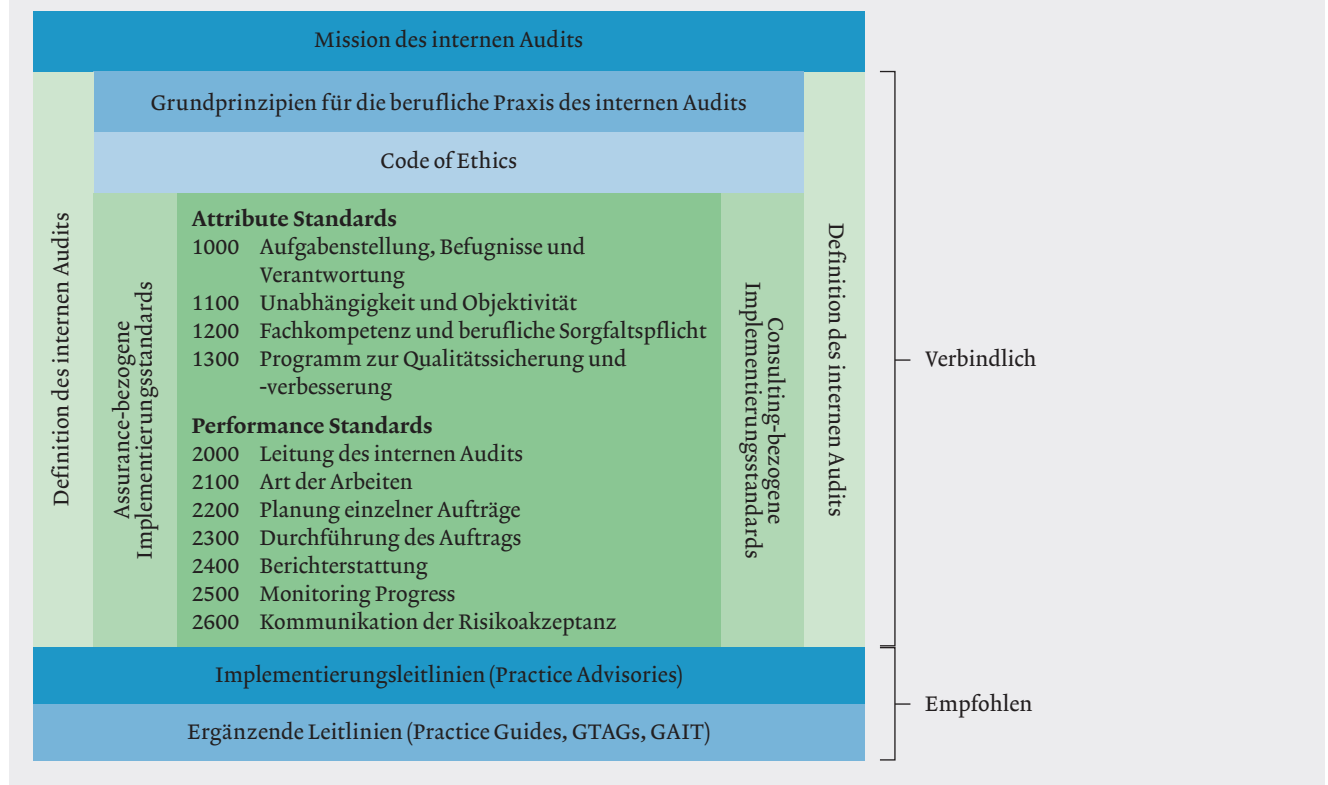
internen Audits zu dienen, müssen zusätzlich unternehmensspezifische Indikatoren entwickelt werden. Andernfalls liegt der Mehrwert der Grundprinzipien primär in ihrer Funktion als kompaktes Kommunikationsinstrument zur Vermittlung der Voraussetzungen der Mehrwert schaffenden Wirkung des internen Audits an die Geschäftsleitung und den Verwaltungsrat.

2.4 Neuordnung empfohlener Richtlinien. Im Gegensatz zur Erweiterung der verpflichtenden Bestandteile wurde der Bereich der empfohlenen Komponenten des IPPF gekürzt. So sind die drei bislang veröffentlichten Positionspapiere nicht länger als Teil des IPPF anerkannt. Grund dafür ist, dass sich diese auch an dem internen Audit nahestehende Personen richten, während das IPPF dem Berufsstand selbst gilt. Trotz der Ausgliederung behalten die Positionspapiere ihre Gültigkeit und können in Zukunft auch mit weiteren Richtlinien ergänzt werden.

Die zwei anderen empfohlenen Bestandteile wurden umbenannt und teilweise überarbeitet. Die bisherigen Practice Guides bilden neu zusammen mit den *Global Technology Audit Guides (GTAGs)* und den *Guides to the Assessment of IT Risks (GAIT)* die *Supplemental Guides* (Ergänzende Richtlinien). Neben der terminologischen Umstellung wurden für diese Kategorie keine weiteren Änderungen kommuniziert. Die zwei seither veröffentlichten Practice Guides zeigen jedoch, dass künftig einerseits ein neues – etwas leichteres – Layout verwendet wird und andererseits jeweils einleitend die drei folgenden Punkte klargestellt werden:

Abbildung 2: **ÜBERARBEITUNGSPROZESS DER IIA-STANDARDS**

Phase	Daten
Öffentliche Kommentierung	1. Februar – 30. April 2016
Durchsicht der Rückmeldungen; Genehmigung finaler Änderungen	Mai – September 2016
Ankündigung der neuen IIA-Standards	1. Oktober 2016
Inkrafttreten der neuen IIA-Standards	1. Januar 2017

Abbildung 3: **HEUTIGE STRUKTUR DES IPPF**

→ Geschäftliche Relevanz und verwandte Risiken (Business Significance and Related Risks); → verwandte IIA-Standards; → Definition von Schlüsselkonzepten [5].

Im Falle der bisherigen Practice Advisories bleibt es nicht bei der Umbenennung und Neustrukturierung zukünftiger Veröffentlichungen. Das IIA hat sich entschieden, die bishe-

rigen Veröffentlichungen dieser Kategorie in einem rollierenden Prozess in die Form der neuen *Implementation Guides* (IG) zu überführen. Mit der Neustrukturierung des IPPF von 2015 wurden bereits zwei erste Implementation Guides veröffentlicht, denen sich die neue, einheitliche Struktur dieser empfohlenen Richtlinien entnehmen lässt (*Abbildung 6*) [6].

Abbildung 4: **MISSION DES INTERNEN AUDITS**

To enhance and protect organizational value by providing risk-based and objective assurance, advice, and insight.

3. FOKUS DER VORGESCHLAGENEN STANDARDS FÜR 2017

3.1 Übersicht und Konsistenz mit dem IPPF von 2015. Im Februar 2016 hat das IIA insgesamt 33 Änderungen an den IIA-Standards vorgeschlagen – einschliesslich deren Einleitung und des Glossars (Abbildung 7). Darunter finden sich eher kleine *Um- und Klarstellungen*, die jedoch zur Verbesserung der Anwendbarkeit und des Verständnisses der Standards beitragen. Grund für die meisten Änderungen ist die Konsistenz mit der im 2. Kapitel beschriebenen Version des IPPF. Speziell das darin neu enthaltene Grundprinzip «*Richtet sich an Strategien, Zielen und Risiken der Organisation aus*» soll an verschiedenen Stellen in den Standards verankert werden, was mitunter zu einer Stärkung des risikobasierten Audit-Ansatzes beitragen dürfte. Weitere Änderungen betreffen vor allem die *Kommunikation* und das *Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung* sowie die ebenfalls in den Grundprinzipien enthaltene *Proaktivität* des internen Audits [7].

Im Folgenden werden die relevanten Änderungen nach inhaltlicher Thematik kurz besprochen. Dabei geht es nicht um eine vollständige Auflistung, sondern um eine Analyse ausgewählter, wichtiger Aspekte.

3.2 Die neuen Standards 1130.A3 und 1112. Das IIA hat neben den diversen inhaltlichen Anpassungen bestehender Standards auch die Neuschaffung zweier Standards vorgeschlagen. Als Erstes handelt es sich dabei um den Assurance-bezogenen Implementierungsstandard 1130.A3, der den dazugehörigen Standard 1130 *Impairment to Independence or Objectivity* weiter ergänzen soll. Konkret adressiert das IIA mit diesem Vorschlag Überlegungen zur Objektivität im Rahmen von Prüfungen bei Abteilungen oder Bereichen, in denen in der Vergangenheit Beratungsdienstleistungen getätigt wurden. Es stellt sich die Frage, ob das interne Audit beispielsweise die Effektivität und Effizienz eines neuen IT-Systems objektiv prüfen kann, wenn es zuvor bei dessen Einführung eine beratende Rolle übernommen hatte. Mit Standard 1130.A3 erlaubt das IIA solche Prüfungen, allerdings unter den beiden Bedingungen, dass einerseits die Art der

Abbildung 5: **GRUNDPRINZIPIEN FÜR DIE BERUFLICHE PRAXIS DES INTERNEN AUDITS**

1. Zeigt Rechtschaffenheit
2. Zeigt Sachkunde und berufstäbliche Sorgfalt
3. Ist objektiv und frei von ungebührlichem Einfluss (unabhängig)
4. Richtet sich an Strategien, Zielen und Risiken der Organisation aus
5. Ist geeignet positioniert und mit angemessenen Mitteln ausgestattet
6. Zeigt Qualität und kontinuierliche Verbesserung
7. Kommuniziert wirksam
8. Erbringt risikoorientierte Prüfungsleistungen
9. Ist aufschlussreich, proaktiv und zukunftsorientiert
10. Fördert organisatorische Verbesserungen

Beratungsdienstleistung keine Beeinträchtigung der Objektivität mit sich brachte und andererseits die persönliche Objektivität des internen Audits bei der Ressourcenallokation berücksichtigt wird. Mit anderen Worten darf das interne Audit also *keine Ausführungs-/Managementverantwortung* bei entsprechenden Aufgaben/Projekten gehabt haben. Zudem darf das Personal, das bei Beratung und Prüfung eines Bereichs eingesetzt wird, *nicht dasselbe* sein, sofern dies mit den vorhandenen Ressourcen möglich ist.

Der zweite zur Neuschaffung vorgeschlagene Standard 1112 liegt im Bereich der *organisatorischen Unabhängigkeit* und setzt sich mit der immer häufiger auftretenden Realität auseinander, dass der Leiter des internen Audits häufig – vor allem in weniger grossen Unternehmen und solchen mit weniger ausgereiften Geschäftsprozessen – gleichzeitig mit weiteren Aufgaben im Unternehmen betraut ist [8]. Es wird also explizit anerkannt, dass der Leiter des internen Audits auch andere Funktionen im Unternehmen ausführen kann, verlangt aber nach Massnahmen, mit denen Einschränkungen von Objektivität und Unabhängigkeit reduziert werden. In der Erläuterung spezifiziert das IIA diese Massnahmen als typischerweise durch die Geschäftsleitung oder das Überwachungsorgan durchgeführte periodische Beurteilungen, um Fehlentwicklungen bei den Berichtslinien und Verantwortlichkeiten rechtzeitig entgegenzuwirken.

3.3 Kommunikation. Eines der inhaltlichen Hauptthemen der neuen Standards ist die Kommunikation des internen Audits mit dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung.

Abbildung 6: **BISLANG IN IMPLEMENTATION GUIDES ÜBERTRAGENE PRACTICE ADVISORIES**

Practice Advisories (PA)	Implementation Guides (IG)
→ PA 1000-1: Internal Audit Charter	→ IG 1000: Purpose, Authority and Responsibility
→ PA 2110-1: Governance: Definition	→ IG 2110: Governance
→ PA 2110-2: Governance: Relationship with Risk and Control	
→ PA 2110-3: Governance: Assessments	

Abbildung 7: **THEMEN DER VORGESCHLAGENEN ÄNDERUNGEN DER IIA-STANDARDS**

Thema		Betroffene Bestandteile der IIA-Standards
Konsistenz und Struktur		→ Einleitung → IIA-Standards 1000, 1010, 1300, 1311, 2070, 2230, 2431, 2450 → Glossar (Grundprinzipien, IPPF)
Klarheit und Anwendbarkeit		→ IIA-Standards 2010, 2430 → Glossar (Board, Chief Audit Executive)
Kommunikation		→ IIA-Standards 1110.A1, 1320, 1321, 2060, 2330, 2410, 2410.A1
Strategiebezug und Proaktivität		→ IIA-Standards 1210, 2000, 2100, 2110, 2200, 2201
Qualitätssicherung		→ IIA-Standards 1312, 1322
Andere	Rolle des Chief Audit Executive	→ IIA-Standard 1112 (neu)
	Objektivität und Consulting	→ IIA-Standard 1130.A3 (neu)
	Zusammenarbeit	→ IIA-Standard 2050
	Beurteilungskriterien	→ IIA-Standard 2210.A3

Das IIA hat dabei gezielt Anforderungen zusammengefasst und Inhalte spezifiziert.

Der neue Standard 2060 *Reporting to Senior Management and the Board* enthält neu eine Zusammenfassung vormals über verschiedene Standards verteilter Anforderungen. Neu legt dieser Standard fest, dass der Leiter des internen Audits dem

Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung zu folgenden Themen Bericht erstatten muss:

→ Internal Audit Charter; → Unabhängigkeit des internen Audits; → Prüfungsplan und Fortschritt bei dessen Abarbeitung; → Ressourcenanforderungen; → Ergebnisse der Revisionstätigkeit; → Grad der Einhaltung der IIA-Standards;

→ für das Unternehmen inakzeptable Risiken, die vom Management akzeptiert wurden.

Zum inhaltlichen Aufbau von Audit-Berichten anerkennen Standard 2410 *Criteria for Communicating* und der dazugehörige Implementierungsstandard 2410.A1 neu, dass Berichte zu Dienstleistungen mit beratendem Charakter nicht notwendigerweise Schlussfolgerungen oder Empfehlungen enthalten müssen.

3.4 Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung. Empirische Untersuchungen zeigen, dass die Standards mit Bezug zum Programm zur Qualitätssicherung

«Das IIA hat die Bestandteile des IPPF über die letzten Jahre hinweg stufenweise verändert und auf diese Weise verschiedene Trends und Entwicklungen des Berufsstands ermöglicht und gefördert.»

und -verbesserung seit Langem eine der tiefsten Konformitätsraten aufweisen [9]. Um diesem Umstand entgegenzuwirken, zielten bereits die Überarbeitungen der Standards von 2011 und 2013 darauf ab, die Einhaltung in diesem Bereich zu erhöhen. Auch aktuell sind sechs der entsprechenden sieben Standards von den vorgeschlagenen Änderungen betroffen. Nicht zuletzt strebt das IIA auch hier eine weitere Verbesserung der im vorherigen Abschnitt diskutierten Kommunikation mit der Unternehmensleitung an. Standard 1320 *Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program* soll neu die folgenden Aspekte nennen, die das interne Audit gegenüber seinen Anspruchsgruppen zum Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung offenlegen sollte:

→ Umfang und Häufigkeit interner und externer Beurteilungen; → Schlussfolgerungen der Beurteiler; → Massnahmenpläne; → Qualifikationen, Unabhängigkeit und allfällige Interessenkonflikte der Beurteiler.

Der Hauptstandard 1300 sowie die Standards 1311 und 1322 sollen einzig dahingehend angepasst werden, dass künftig – wie für alle Standards – auf die separate Nennung der *Definition der internen Revision* verzichtet werden soll. Dies mit der Begründung, dass deren Inhalte in den Standards und dem Code of Ethics bereits enthalten sind und sich ein separater Nachweis der Einhaltung erübrigt.

In Standard 1312 werden seit 2013 interne Beurteilungen mit externer Validierung als vollständige externe Beurteilungen anerkannt. Diese Änderung konnte so gedeutet werden, dass die mit tieferen Kosten verbundene Variante auch Unternehmen, die externe Beurteilungen als lästige Pflicht erachten, zur Einhaltung ermutigen sollte. Mit einer ablehnenden Haltung gegenüber externen Beurteilungen kann jedoch kaum ein optimaler Nutzen aus derartigem Input gezogen werden. Folglich weist das IIA im neuen Vorschlag zu Standard 1312 darauf hin, dass externe Beurteilungen auch *operative und strategische Kommentare enthalten können* – zentral bleibt aber die Überprüfung zur Einhaltung der IIA-Standards. In der Erläuterung des Standards soll zudem neu die Rolle des Leiters des internen Audits bezüglich der Sicherstellung der Unabhängigkeit des externen Beurteilers näher beschrieben werden.

4. FAZIT

Das IIA hat die Bestandteile des IPPF über die letzten Jahre hinweg stufenweise verändert und auf diese Weise verschiedene Trends und Entwicklungen des Berufsstands ermöglicht und gefördert. Mit der Restrukturierung des IPPF – insbesondere mit den neuen Grundprinzipien – unterstreicht das IIA beispielsweise die Bedeutung der seit 2013 häufiger auftretenden Hinweise zum Strategiebezug und zur Proaktivität des internen Audits [10]. Bei den vorgeschlagenen Änderungen für die zum 1. Januar 2017 in Kraft tretenden IIA-Standards geht es vor allem darum, Konsistenz mit dem neu strukturierten IPPF von 2015 sicherzustellen, und es werden einzelne inhaltliche Lücken adressiert. Dies betrifft vor allem die zuvor nicht behandelte Frage der Unabhängigkeit und Objektivität des internen Audits bei der Prüfung von Bereichen, in denen vormals beratende Dienstleistungen ausgeführt wurden. Insgesamt sind die Neuerungen als sinnvolle Ergänzungen zu werten, die sowohl unternehmensintern als auch für die weitere Entwicklung des Berufsstands von Nutzen sein dürften. ■

Anmerkungen: 1) Das IIA bezeichnet sich als «vertrauenswürdige, global agierende, standardisierende Institution» und hat über 180 000 Mitglieder in mehr als 160 Ländern. 2) Bei der Revision der IIA-Standards 2013 wurde nur eine der vorgeschlagenen Anpassungen – neben einer geringen Anzahl von Änderungen im Wortlaut – vollständig verworfen. 3) Proaktivität, Strategiebezug sowie Koordination des internen Audits werden im 2. Teil dieses Artikels in dieser Ausgabe diskutiert. 4) Vgl. Ruud/Kyburz (2012): Das Internal Audit Capability

Model. Der Schweizer Treuhänder, 2012/9 S. 645–651; Miller/Smith (2011): Insight: Delivering Value to Stakeholders. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). 5) Vgl. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2016): Internal Audit and the Second Line of Defense. Altamonte Springs; The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015): Talent Management. Altamonte Springs. 6) Auf Anfrage hat das IIA bestätigt, dass eine Reihe weiterer Implementation Guides ca. im Frühjahr 2016 – also vor Erscheinen

dieses Artikels – zu erwarten sind. 7) Vgl. 2. Teil dieses Artikels in dieser Ausgabe. 8) Vgl. Christ/Ricci (2015): The Evolving Role of the CAE: Taking on Compliance and ERM. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). 9) Vgl. Harrington/Piper (2015): Driving Success in a Changing World – 10 imperatives for Internal Audit. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). 10) Vgl. 2. Teil dieses Artikels in dieser Ausgabe.