



Institut für Digitalisierung
und Betriebswirtschaft e.V.

NO-GOS IN DER INTERNEN REVISION IM EINZELHANDEL AUFGRUND UNZUREICHENDER UMSETZUNG DER BERUFSSTANDARDS

Dipl.-Kfm.

Thorsten Kuznik

IDB e.V. – Gründungsmitglied

Deutsches Institut für Interne Revision (DIIR) –

Referent/Mitglied Arbeitskreis „Interne Revision im Handel“

B.A.

Sören Gott

Fraud Case Manager
in der Energiebranche

JUNI, 2023

Working Paper Nr. 23-01

IDB Working Paper Series

Autoren



Thorsten Kuznik, Dipl.-Kaufmann der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, blickt auf eine langjährige Karriere als Head of Internal Audit in verschiedenen namhaften Unternehmen unterschiedlicher Branchen (u.a. in der Getränkeindustrie, Immobilienwirtschaft, im Einzelhandel) zurück. Darüber hinaus ist Herr Kuznik seit vielen Jahren als Dozent der University of Europe for Applied Sciences (UE) für Risk Management und Controlling in Iserlohn und Hamburg sowie als Referent am Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) in Frankfurt am Main tätig. Dort ist er langjähriges Mitglied des Arbeitskreises „Interne Revision im Handel“. Zudem ist Herr Kuznik Gründungsmitglied des Instituts für Digitalisierung und Betriebswirtschaft IDB e.V., Menden und Mitautor des richtungsweisenden Buches „Managing in a VUCA World“ (Springer Verlag, New York).



Sören Gott, Wirtschaftspsychologe (B.A.), hat seinen beruflichen Ursprung im Vertrieb des filialisierten Einzelhandels und hat nach dem Wechsel in die Filialrevision für verschiedenste Einzelhandelsunternehmen, zeitweilig auch im selbstständigen Rahmen, gearbeitet und dabei unterschiedliche Unternehmenskulturen kennengelernt. Derzeit studiert Herr Gott in seiner Funktion als Fraud-Manager in der Energiewirtschaft nebenberuflich Wirtschaftsforensik (M.Sc.).

No-Gos in der Internen Revision im Einzelhandel aufgrund unzureichender Umsetzung der Berufsstandards

- Ein Erfahrungsbericht mit dem Plädoyer für nachhaltige Quality Assessments -

Thorsten Kuznik · Sören Gott

Abstract. 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 hilft, diese zu verbessern. Unabdingbare Voraussetzung für die unabhängige und objektive Durchführung der Dienstleistungen der Internen Revision ist zweifelsohne ein Arbeitsumfeld, das der Internen Revision eine derartige Berufsausübung auch ermöglicht. Die Autoren führen im Folgenden auf, dass das vorgefundene Arbeitsumfeld der Internen Revision nur auf den ersten Blick intakt erscheinen kann und erst bei näherer Analyse nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Revisionsausübung genügt.

Keywords: Risk Management · Interne Revision · Einzelhandel

1 Einleitung

1.1 Beweggründe für diesen Diskussionsbeitrag

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 hilft diese zu verbessern. [1]

Unabdingbare Voraussetzung für die unabhängige und objektive Durchführung der Dienstleistungen der Internen Revision ist zweifelsohne ein Arbeitsumfeld, das der Internen Revision eine derartige Berufsausübung auch ermöglicht. Die Autoren führen im Folgenden auf, dass das vorgefundene Arbeitsumfeld der Internen Revision nur auf den ersten Blick intakt erscheinen kann und erst bei näherer Analyse nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Revisionsausübung genügt.

Aufbauend auf dem Rahmenwerk einer ordnungsgemäßen Revisionsausübung wird zunächst der Begriff der No-Gos erläutert und deren Nährboden eingehender analysiert. Kernstück dieses Beitrags bilden dann die zahlreichen herausgearbeiteten Beispiele für No-Gos in der Internen Revision. Sie verdeutlichen, auf welche Art und Weise Revisionsarbeit beeinflusst und behindert werden kann.

Anspruch der Autoren ist die Sensibilisierung sowohl des Berufsstands der Revisoren als auch der sie Beauftragenden (Unternehmensleitungen) für diese beeinträchtigenden Umstände, die dem Revisionsverständnis zuwiderlaufen. Der Aufdeckung der Beeinträchtigungen muss sich zwingend deren Beseitigung anschließen. Sie setzt jedoch voraus, dass, neben den Revisoren, insbesondere die Unternehmensleitungen diese Einschränkungen als bedenklich einstufen und auch willens sind, Änderungen herbeizuführen.

Es werden daher bei den einzelnen No-Gos Lösungsansätze aufgezeigt, um die erkannte Lücke (Gap) zwischen Soll- und Ist-Zustand der grundlegenden Rahmenbedingungen schließen zu können.

Ziel ist letztlich die Schaffung bzw. Stärkung einer ordnungsgemäßen und schlagkräftigen Revisionsarbeit, frei von unnötigen Störgrößen, die ihren originären Zweck (Erbringung unabhängiger und objektiver Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen) erfüllen kann.

Grundlage für diesen Beitrag bilden langjährige Berufserfahrungen der Autoren in der Revision. Im Mittelpunkt der Tätigkeiten standen sowohl der Aufbau von Revisionsbereichen als auch deren Weiterentwicklung. Neben den Erkenntnissen aus angestellten Beschäftigungsverhältnissen

fließen auch Erfahrungen aus der beratungsnahen Selbstständigkeit ein. Der fachliche Austausch mit externen Revisionskollegen, aber auch Gespräche mit eigenen Mitarbeitenden sowie Nachwuchskräften und erfahrenen Bewerbern in diversen Recruitingprozessen runden das Meinungsbild ab. Letztlich gaben auch Studierende in einem Vorlesungsmodul zum Riskmanagement erfrischende Anregungen für diesen Beitrag.

1.2 Framework einer ordnungsgemäßen Revisionsausübung

Das Rahmenwerk (Framework) für die maßgebenden Leitlinien, die das Institut of Internal Auditors (IIA) herausgibt, bildet die Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis (The International Professional Practices Framework, IPPF).

Die Grundprinzipien für die berufliche Praxis der Internen Revision, die Definition der Internen Revision, der Ethikkodex sowie die Internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision sind die verbindlichen Leitlinien, die um die empfohlenen Leitlinien (Implementierungsleitlinien, ergänzende Leitlinien) zur Mission der Internen Revision ergänzt werden. [2]

Innerhalb dieses Frameworks bilden sich dann unternehmensspezifische Best Practice-Umsetzungen für die Revisionsarbeit heraus, die aber im Kern im Einklang mit der Mission der Internen Revision stehen müssen. Unternehmen verschiedener Branchen verfügen somit über Revisionsbereiche, die durchaus unterschiedlichen Unternehmensansprüchen an die Revisionsarbeit genügen, aber letztlich doch konform mit den Vorgaben für die berufliche Praxis gehen und „state of the art“ organisiert sein sollten.

2 Zum Verständnis von No-Gos in der Internen Revision

2.1 Definition

Unter den hier thematisierten No-Gos in der Internen Revision sind Umstände zu verstehen, die mit den Grundlagen für eine ordnungsgemäße Revisionsausübung nicht konform gehen. Diese Umstände sind für den Revisor auf den ersten Blick bspw. vor Aufnahme der Berufstätigkeit bei einem neuen Arbeitgeber nicht erkennbar; gleichzeitig wird diesen Umständen durch die Unternehmensleitung (wissentlich oder unwissentlich) nicht die notwendige Bedeutung zur Erfüllung einer unabhängigen und objektiven Revisionstätigkeit beigemessen.

Unter Verwendung revisionsrelevantem Fachjargons im Bewerbungsprozess mit Aspiranten, jedoch mit (verborgenem) inkongruentem Revisionsverständnis, wird ein intaktes und vorbildlich ausgestaltetes Arbeitsfeld der Internen Revision vermittelt, weil etwa

- das Direct Reporting der Internen Revision an die Unternehmensleitung organisatorisch verbrieft sei,

- die Ausrichtung an die Berufsstandards herausgestellt werde,
- die Stellenausschreibungen für Revisoren vorbildlich ausformuliert sind,
- in Bewerbungsgesprächen seitens der Unternehmensleitung ein mit dem Bewerber deckungsgleiches Revisionsverständnis vermittelt wird,
- in einem Prüfungs- und Finanzausschuss (Audit Committee) des Aufsichtsorgans die Arbeit der Internen Revision regelmäßig thematisiert werde.

Leider erst im Zeitablauf und durch präzise Verifizierung der vermittelten Gegebenheiten treten No-Gos zu Tage, die die Revisionstätigkeit einengen, behindern und sogar negativ beeinflussen.

Ein Beispiel ist das erst im operativen Doing erkennbare divergierende Revisionsverständnis bei der Unternehmensleitung. So kann im stationären Einzelhandel bspw. die Unternehmensleitung, die für den Vertrieb verantwortlich zeichnet, die Rolle der Filialrevision ausschließlich als die des Dienstleisters betrachten, indem z.B. Inventurdurchführungen und -verantwortlichkeiten in das revisionsseitige Aufgabengebiet fallen; sogar Verkaufstätigkeiten bzw. Unterstützung der Vertriebskollegen am POS werden bei personellen Engpässen von der Filialrevision erwartet.

Demgegenüber kann das Verständnis anderer Unternehmensleitungskollegen stehen, die von einer reinen Kontrollfunktion der Filialrevision ausgehen und u.U. auch eigene Interessen (bis hin zur Diffamierung) mit den vermehrten Einsätzen von Management-Audits bei Filial-, Bereichs-, Vertriebsleitern durchsetzen wollen.

Das Beispiel zum widersprüchlichen Revisionsverständnis zeigt: Sofern nicht klar geregelt ist,

- wer die Revisionsaufträge vergibt (erstes No-Go),
- ob Revisoren auch operativ im Tagesgeschäft unterstützen sollen (zweites No-Go),

gerät die Revisionsarbeit unweigerlich in ein Dilemma, das dem originären Revisionsverständnis zuwiderläuft, nämlich mit der Unternehmensleitung nicht direkt zu kommunizieren bzw. nicht zusammen zu arbeiten (aufgrund sich konterkarierender Prüfungsaufträge) und Prüfungen nicht objektiv durchführen zu können, wenn die Revision letztlich Aktivitäten prüft, für die sie verantwortlich ist (Inventuren, Verkauf am POS).

2.2 Nährboden für No-Gos

Beruflicher Erfolg wird determiniert von der Entwicklung der beruflichen Identität, der Authentizität und dem Aktivismus [3]. Die Verbindlichkeit dieser Erfolgsfaktoren sollte selbstverständlich auch für die Revisionstätigkeit gelten.

Die o.g. Grundlagen für die berufliche Praxis ermöglichen ausreichend Auslegungsspielräume, die Revisionsarbeit unternehmensspezifisch zu gestalten und durch die Interne Revision erfolgreich umzusetzen. Beispielsweise richtet die Interne Revision einen risikoorientierten Prüfungsplan auf

das Audit Universe unternehmensspezifisch aus und kann dabei nur selten auf Blaupausen zurückgreifen. Auch das Reporting der Internen Revision wird zwar von der Erwartungshaltung des Berichtsempfängers (Unternehmensleitung) determiniert, es obliegt aber letztlich der Internen Revision, ihr Berichtswesen im Einklang mit den Vorgaben adressatenorientiert zu realisieren. Diese Freiheitsgrade innerhalb der beruflichen Rahmenbedingungen erlauben der Internen Revision, kreativ zu agieren, Leidenschaft zu entwickeln, Entscheidungen bzw. Feststellungen objektiv zu fällen bzw. zu treffen sowie mit Prüfungs-, und Dienstleistungen zu überzeugen. Problematisch für eine ordnungsgemäße Revisionsausübung wird es, wenn die Auslegungsspielräume zu Lasten des originären Revisionsverständnisses gedeutet, quasi missbraucht, werden. Folgende Umstände können eine ordnungsgemäße Revisionsausübung begrenzen und bilden den Nährboden für No-Gos in der Internen Revision:

- heterogenes/diffuses Revisionsverständnis in der Unternehmensleitung (Kontroll- vs. Dienstleistungsfunktion der Internen Revision)
- Bad Corporate Governance, die im Gegensatz zu einer verantwortungsbewussten Führung und Kontrolle von Unternehmen steht
- Existenz einer bisher lediglich sporadischen und nicht unternehmensweiten Revisionsfunktion im Unternehmen (nicht „state of the art“)
- rudimentär risikoorientierter Prüfungsansatz ohne wesentlichen Bezug zum Risikomanagement
- veraltete Stellenbeschreibungen in der Internen Revision
- fehlende bzw. lediglich entworfene Geschäftsordnung der Internen Revision
- eingeschränkter Informationszugang
- fehlende Darstellung der Aufbauorganisation einer Organisation (unternehmensweites Organigramm)
- veraltete bzw. unzureichende Prüfsoftware in der Internen Revision
- Anzeichen einer toxischen Unternehmenskultur [4] in Bezug auf Führungsstil, Betriebsklima und Wertschätzung
- Asymmetrische Informationsverteilung und Machtverhältnisse, die Opportunismus fördern [5].

Den genannten Umständen ist gemein, dass sie nicht unmittelbar in den Fokus des Betrachters fallen, sofern der Auftrag im Aufbau bzw. in der Weiterentwicklung eines Revisionsbereichs besteht. So bedarf es sicherlich einer eingehenden Einarbeitungszeit bzw. Beobachtungsphase, bis das Arbeitsumfeld und die gelebte Unternehmensphilosophie hinreichend erfasst und bewertet werden kann. Führt die Aufnahme der Ist-Situation zu dem Ergebnis, dass die bestehenden Umstände enormes Potenzial für eine einengende Berufsausübung beinhalten, ist dieser Nährboden

durch ein von der Unternehmensleitung getragenes Changemanagement zu bearbeiten, damit er nicht zum Einfallstor für berufsbeschränkende No-Gos wird. An diesem Punkt wird dann der Rigiditätsgrad der Unternehmensleitung offenkundig.

Sofern die notwendige Änderungsbereitschaft nicht besteht, ist eine Revisionsarbeit zwar durchaus möglich, aber lediglich partiell, eingeschränkt und im Extremfall gar in Alibifunktion und/oder als Lieferant von Gefälligkeits-Revisionsberichten.

3 Die No-Gos im Einzelnen

3.1 Überblick und Erörterungen

In Kapitel 3.2 werden zahlreiche Beispiele an No-Gos aufgezeigt (siehe Tabelle 1, Anhang). Der Beschreibung der No-Gos schließen sich Ausführungen an, woran die Existenz von (vor)gegebenen, nicht auf den ersten Blick erkennbaren, No-Gos in der Praxis festgemacht werden kann. Im nächsten Schritt werden die Beeinträchtigungen der Revisionsarbeit als auch die Folgen für das Unternehmen herausgearbeitet, bevor letztlich Lösungsansätze hergeleitet werden, die Auswege aus diesem Dilemma aufzeigen, um (doch) eine ordnungsgemäße Revisionsausübung zu ermöglichen.

3.2 Auswirkungen

Die Existenz der in Tabelle 1 aufgeführten No-Gos verdeutlicht die eklatanten Auswirkungen auf

- die grundlegende Ausrichtung der Internen Revision,
- das essenzielle Standing der Internen Revision,
- den unabdingbaren Prüfprozess und
- die maßgebende Unternehmenskultur.

Den Auswirkungen ist gemein, dass sie die Revisionsarbeit erheblich beschneiden, eingrenzen, subjektivieren, verzögern, nicht zukunftsweisend entwickeln, nicht risiko- bzw. nicht mitarbeiterorientiert ausrichten, keinem direkten Erfolgsbeitrag zuordnen lassen, in der Arbeitsqualität mindern und somit einen erforderlichen Changemanagementprozess verhindern.

Die Folgen für das Unternehmen liegen auf der Hand: Kontroll- und Aufsichtspflichten werden verletzt, ggf. bestandsgefährdende Risiken/dolose Handlungen werden in Kauf genommen, ein umfänglicher Schutz des Vermögens und eine strukturelle Vermeidung von Verlusten ist nicht gewährleistet, hohes Frustrationspotenzial in der Belegschaft, hohe Fluktuation, schwierige Personalakquise und letztlich erhöhte Prüfungsaufwendungen (sowohl für die Interne Revision als auch den Abschlussprüfer) aufgrund einer suboptimal aufgestellten und arbeitenden Internen

Revision, die selbst die Unternehmensleitung für Fehlverhalten anfällig macht (siehe Volkswagen AG, Wirecard AG).

Lösungsansätze, die letztlich im Ermessen der Unternehmensleitung liegen, zielen darauf ab, einen risikoorientierten Prüfungsansatz des gesamten Audit Universe zuzulassen, eine von der gesamten Unternehmensleitung verabschiedete möglichst detaillierte Geschäftsordnung der Internen Revision zu etablieren, an Erkenntnissen aus Forschung und Lehre zu partizipieren und last but not least die unerlässliche Bereitschaft für die Umsetzung einer wertschätzenden Unternehmenskultur einschließ lich moderner Führungsgrundsätze zu zeigen.

4 Fazit

4.1 GAP-Analyse

Basierend auf den vorgestellten No-Gos lassen sich beim Abgleich von gewünschter Soll-Situation und vorherrschender Ist-Situation folgende GAPs [9] darstellen (siehe Tabelle 2):

Tabelle 2. GAP-Analyse

Soll-Situation	Ist-Situation	GAP
Risikoorientiertes Audit Universe mit suffizienter Ausstattung	Fremdbestimmtes Audit Universe mit unzureichendem Equipment	• Nicht vorhandene oder nicht zielgerichtete Risikoanalyse • Unzureichendes IT-Equipment • fehlende Software
Die Interne Revision verfügt über uneingeschränkten Informationszugang und ist erster Ansprechpartner bei risikobeladenen Gegebenheiten	Die Arbeit der Internen Revision ist durch Informationsbeschränkung beschnitten	• fehlende Geschäftsordnung in Kooperation mit der Unternehmensleitung • unzureichende Zugriffsrechte • Insuffiziente Awareness für Worst-Case-Szenarien • Kein Bewusstsein für den Mehrwert einer

		funktionalen Internen Revision
Die Arbeit der Internen Revision erfolgt unabhängig und schafft nachhaltige Awareness für relevante Risiken	Die Revisionsarbeit ist durch subjektiven Fokus der Unternehmensleitung beeinflusst und besitzt wenig Durchschlagskraft	• fehlende Geschäftsordnung in Kooperation mit der Unternehmensleitung • kein Verständnis seitens der Unternehmensleitung für eine unabhängige Interne Revision
Die Interne Revision ist in eine moderne Unternehmenskultur eingebettet, in der der tone from the top ein erhebliches Ausmaß an moralischen und ethischen Werten aufweist	Die Interne Revision operiert innerhalb einer antiquierten oder sogar toxischen Unternehmenskultur und erfüllt primär eine Polizeifunktion	• fehlende Geschäftsordnung in Kooperation mit der Unternehmensleitung • mangelndes Change-management

Insbesondere das Thema Geschäftsordnung sei deutlich hervorgehoben, mittels derer sich Aufgabenbereich, Berechtigungen, Zugriffe und Rolle der Internen Revision innerhalb der Organisation schriftlich fixieren lassen.

Für die Ermittlung der Ist-Situation im eigenen Unternehmen ist ein Quality Assessment unabdingbar.

4.2 Quality Assessments

Vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) und vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) wurden gemeinschaftlich zwei Standards entwickelt: der DIIR Revisionsstandard Nr. 3, Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments) [10] und der Standard für Prüfungen von Internen Revisionssystemen zur Nutzung durch Wirtschaftsprüfer (IDW PS 983: „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen“). Ziel der beiden Standards ist die Beschreibung der Prüfungsdurchführung [11]. Die sachgerechte Anwendung und das bessere Verständnis des Revisionsstandards Nr. 3 werden mittels einer dokumentierten Hilfestellung durch die DIIR Projektgruppe Quality Assessment unterstützt [12].

Gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Internen Revisionssystemen, z.B. Prüfung des Internen Revisionssystems für aufsichtsrechtliche Zwecke bei Kreditinstituten nach der

Prüfungsberichtsverordnung (PrüfbV) oder Beurteilungen der Internen Revision im Rahmen von Abschlussprüfungen [13], werden vom Revisionsstandard Nr. 3 nicht tangiert. Ein Quality Assessment muss alle fünf Jahre von qualifizierten unabhängigen Prüfern, z. B. einem Prüfer für Interne Revisionssysteme DIIR, durchgeführt werden. Die Anforderungen der verbindlichen Elemente der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF) sind in dem Revisionsstandard Nr. 3 in einem Kriterienkatalog zusammengefasst [10].

Der Kriterienkatalog umfasst 11 Betrachtungsfelder:

- Grundlagen:

1. Organisation, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder
2. Budget/Ressourcen
3. Planung

- Durchführung:

4. Vorbereitung
5. Prüfung
6. Berichterstattung
7. Prüfungsnacharbeit
8. Follow-up

- Mitarbeiter:

9. Auswahl
10. Entwicklung/Fortbildung
11. Führung der Internen Revision

Den Betrachtungsfeldern sind 82 Einzelkriterien zugeordnet. Insgesamt 6 der 82 Einzelkriterien sind als Mindeststandards definiert. Wenn einer der Mindeststandards in einem Internen Revisionssystem als nicht eingehalten eingestuft wird, führt dies dazu, dass die Konformität des Internen Revisionssystems mit den Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis (The International Professional Practices Framework, IPPF) nicht bestätigt werden kann.

Der Bewertung jedes Einzelkriteriums liegt eine Skalierung von 0 bis 3 zugrunde:

- 0 = unzureichend
- 1 = deutliches Verbesserungspotenzial
- 2 = leichtes Verbesserungspotenzial

- 3 = voll erfüllt
- n. a. = nicht anwendbar (in Ausnahmefällen zu verwenden)

Somit können maximal 246 Punkte (82 Einzelkriterien x 3 Punkte/Einzelkriterium) erreicht werden. Die Bewertung ergibt sich aus der prozentualen Zielerreichung für das Betrachtungsfeld.

Zielerreichung	Bewertung
$\geq 90\%$	Voll erfüllt
$75\% - < 90\%$	Leichte Verbesserungspotenziale
$50\% - < 75\%$	Deutliche Verbesserungspotenziale
$< 50\%$	Unzureichend

Setzt man nun die beschriebenen No-Gos, aus der sich die GAPS eruieren, in Bezug zu den Einzelkriterien des Quality Assessments (QA) und unterzieht sie einer Bewertung, ergibt sich folgendes klare Bild (siehe Tabelle 3: Einfluss der No-Gos auf die Einzelkriterien des Quality Assessments):

Tabelle 3. Einfluss der No-Gos auf die Einzelkriterien des Quality Assessments

Nr. No-Go	Kurzbeschreibung No-Go	Nr. Einzelkriterium gem. QA	Betrachtungsfeld	Kurzbeschreibung Einzelkriterium gem. QA	Bewertung
A.1	Eingeschränktes Audit Universe	4.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Uneingeschränktes Prüfungsrecht	0
		17.	Grundlagen: III. Planung	Risikoorientierter Planungsprozess (Mindeststandard 4)	0
		20.	Grundlagen: III. Planung	Vollständige Abbildung des Audit Universe	0
A.2	Instrumentalisierung der IR	5.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Sicherstellung der Neutralität (u.a.), uneingeschränktes Informationsrecht (Mindeststandard 2)	0
A.3	Suboptimaler IT-Einsatz	15.	Grundlagen: II. Budget/Ressourcen	Sinnvolle und angemessene IT-Ausstattung für operative Prozesse	0

		14.	Grundlagen: II. Budget/Ressourcen	Sinnvolle und angemessene IT-Ausstattung für administrative Prozesse	0
A.4	Lehrende und wissenschaftliche Tätigkeiten nicht erwünscht	kein Äquivalent			
B.1	Kein uneingeschränkter Informationszugang	5.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Uneingeschränktes Informationsrecht (Mindeststandard 2)	0
		27.	Durchführung: IV. Vorbereitung	Informationsbeschaffung	0
B.2	Vorenthalten von Erkenntnissen des Risikomanagements	3	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Prüfung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems	0
		17.	Grundlagen: III. Planung	Risikoorientierter Planungsprozess (Mindeststandard 4)	0
		21.	Grundlagen: III. Planung	Methodik zur Analyse des Risikopotenzials der Prüfungsobjekte.	0
		23.	Grundlagen: III. Planung	Befugnisse zur Risikobewertungsmethode	0
		82.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Regelmäßiger Infoaustausch mit internen Bereichen, u.a. Risikomanagement	0
B.3	Kein Austausch mit dem Abschlussprüfer	81.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Sicherstellung eines regelmäßigen Infoaustausches mit externen Dritten, z. B. Abschlussprüfer des Unternehmens	0
B.4	Vorenthalten revisionsrelevanter Gegebenheiten	74.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Hohe Akzeptanz der IR bei der Geschäftsleitung	0
B.5	Hinterfragung von Feststellungen	34.	Durchführung: V. Prüfung	Bewertung gesetzlicher Vorgaben auf ihre Umsetzung (Ordnungsmäßigkeit)	0

	aufgrund gesetzlicher Vorgaben				
C.1	Vorwegnahme von Prüfungsergebnissen	5.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Sicherstellung der Neutralität (u.a.), uneingeschränktes Informationsrecht (Mindeststandard 2)	0
		40.	Durchführung: V. Prüfung	Einheitliche Bewertung der Prüfungsergebnisse	0
		41.	Durchführung: V. Prüfung	Prüfungsergebnisse ableitbar und nachvollziehbar	0
C.2	Beeinflussung von Berichtsentwürfen durch Unternehmensleitung	5.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Sicherstellung der Neutralität (u.a.), uneingeschränktes Informationsrecht (Mindeststandard 2)	0
		48.	Durchführung: VI. Berichterstattung	Vorlage von Berichtsentwürfen bei der Leitung der geprüften Einheit	0
C.3	Keine Ermöglichung von Schlussbesprechungen der Berichtsentwürfe	48.	Durchführung: VI. Berichterstattung	Vorlage von Berichtsentwürfen bei der Leitung der geprüften Einheit	0
		51.	Durchführung: VI. Berichterstattung	Genehmigung des Prüfungsberichts durch den Leiter IR vor der Verteilung	0
		52.	Durchführung: VI. Berichterstattung	Anwendung einer entsprechenden Festlegung für die Berichtsverteilung	0
		53.	Durchführung: VI. Berichterstattung	Existenz eines Prüfungsberichts für jede abgeschlossene Prüfung	0
		55.-58.	Durchführung: VII. Prüfungsnacharbeit	Durchführung diverser Tätigkeiten nach Berichtsabschluss: u.a. Feedbackgespräche, Aufbewahrungsmethoden	0

		59.-62.	Durchführung: VIII. Follow-up	Durchführung nach Be- richtsabschluss insb. von Überwachungsmaßnahmen und Reporting über Umset- zungsstatus vereinbarter Maßnahmen	0
C.4	Kein Impact nach Be- richtsabschluss	59.-62.	Durchführung: VIII. Follow-up	Durchführung nach Be- richtsabschluss insb. von Überwachungsmaßnahmen und Reporting über Umset- zungsstatus vereinbarter Maßnahmen	0
D.1 D.2 D.3	Unterschiedliche Vor- stellungen zu den Aufgaben einer IR, keine konstruktive Zusammenarbeit mit der Unternehmenslei- tung, keine Umset- zung einer Geschäfts- ordnung der IR	1.-11.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Verabschiedung einer Ge- schäftsordnung der IR mit Definition der Tätigkeitsfel- der durch die Unterneh- mensleitung (Mindeststan- dard 1), Sicherstellung von Neutralität, Unabhängig- keit und uneingeschränk- tem Informationsrecht (Mindeststandard 2), Erar- beitung eines Revisions- handbuchs, dokumentier- tes Wertesystem der IR	0
D.4	Untersagung bzw. restriktive Behand- lung von Fort- und Weiterbildungsmaß- nahmen	12.	Grundlagen: II. Budget/Ressourcen	Verfügbarkeit einer qualita- tiven Personalausstattung (Mindeststandard 3)	0
		13.	Grundlagen: II. Budget/Ressourcen	Geeignetes Personalkos- tenbudget, um qualifizier- tes Personal zu halten	0
		16.	Grundlagen II. Budget/Ressourcen	Sachkostenbudget (z.B. Aus- und Weiterbildung) entspricht den Aufgaben- stellungen und Anforderun- gen	0

		68.	Mitarbeiter: X. Entwickl. /Fortbild.	Sicherstellung der Weiterbildung der Mitarbeiter durch regelmäßige Maßnahmen	0
		69.	Mitarbeiter: X. Entwickl. /Fortbild.	Sicherstellung der sozialen Kompetenz und der Führungsqualifikation durch gezielte Maßnahmen	0
		70.	Mitarbeiter: X. Entwickl. /Fortbild.	Förderung der Erlangung revisionsbezogener Qualifikationen (z. B. Interner Revisor DIIR, CIA, CISA, CFE)	0
		71.	Mitarbeiter: X. Entwickl. /Fortbild.	Durchführung regelmäßiger Beurteilungsgespräche/ Zielvereinbarungen mit jedem Mitarbeiter, in die Einflussfaktoren, wie z.B. Fortbildungsmaßnahmen einfließen	0
		76.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Entwicklung und Pflege eines Programms zur Qualitätssicherung und -verbesserung durch den Leiter der IR	0
D.5	Unterbindung des aktiven Austausches mit externen Revisionsabteilungen sowie in verschiedenen Arbeitskreisen	81.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Sicherstellung eines regelmäßigen Infoaustausches mit externen Dritten	0
D.6	Toxische Unternehmenskultur	74.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Hohe Akzeptanz der IR bei der Geschäftsleitung	0
D.7	Old Work statt New Work	kein Äquivalent			
D.8	Durchführung von Mitarbeiter-Gesprächen nur nach Abstimmung mit der Unternehmensleitung	74.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Hohe Akzeptanz der IR bei der Geschäftsleitung	0

D.9	Zuordnung von Inventurdifferenzen ausschließlich zu betrügerischen Mitarbeitern	5.	Grundlagen: I. Orga, Einordnung im Unternehmen und Tätigkeitsfelder	Sicherstellung der Neutralität (u.a.) (Mindeststandard 2)	0
		40.	Durchführung: V. Prüfung	Einheitliche Bewertung der Prüfungsergebnisse	0
		41.	Durchführung: V. Prüfung	Prüfungsergebnisse ableitbar und nachvollziehbar	0
D.10	Unterbindung eines abteilungsübergreifenden Erfahrungsaustausches	82.	Mitarbeiter: XI. Führung der IR	Sicherstellung eines regelmäßigen Infoaustausches mit internen Bereichen, wie z.B. Compliance, Risikomanagement, Sicherheit und Datenschutz	0
D.11	Beeinflussung der Revisionsarbeit durch „Lieblinge“ der Unternehmensleitung	kein Äquivalent			

Allein durch die Existenz der 21 in Tabelle 3 aufgeführten No-Gos wird 10x (!) gegen vier der sechs Mindeststandards verstoßen:

- 1x gegen Mindeststandard 1
- (Existenz einer offiziellen schriftlichen Regelung)
- 6x gegen Mindeststandard 2
- (Sicherstellung von Neutralität, Unabhängigkeit, uneingeschränktem Informationsrecht)
- 1x gegen Mindeststandard 3
- (Verfügbarkeit einer angemessenen quantitativen und qualitativen Personalausstattung)
- 2x gegen Mindeststandard 4
- (Erstellung des Prüfungsplans auf Grundlage eines standardisierten und risikoorientierten Planungsprozesses).
- Somit könnte die Konformität des hier beschriebenen Internen Revisionssystems mit den Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis (The International Professional Practices Framework, IPPF) nicht bestätigt werden.

Aber auch ungeachtet der Verstöße gegen die Mindeststandards wird deutlich, dass aufgrund der 21 genannten No-Gos mindestens 44 Einzelkriterien fast aller 11 Betrachtungsfelder

(Ausnahme: Mitarbeiter/Auswahl) aus dem Kriterienkatalog des Revisionsstandards Nr. 3 mit unzureichend bewertet werden.

Selbst wenn für die verbleibenden 38 Einzelkriterien der unwahrscheinliche Fall eintritt, dass sie voll erfüllt wären (Skalierung 3), betrüge die prozentuale Zielerreichung über alle Betrachtungsfelder lediglich 46% (114 von max. 246 Punkten).

Im Ergebnis hätte dieser mittels eines Quality Assessments geprüfte Revisionsbereich den Anforderungen an die Einrichtung eines Internen Revisionssystems nicht genügt (Zielerreichungsgrad < 50%, d.h. unzureichend). Hierbei ist anzumerken, dass in einem Quality Assessment keine Punkt- oder Prozentzahl ermittelt wird. Vielmehr dient diese als Hilfsmittel bei der Urteilsfindung, ob die Interne Revision wirksam, eingeschränkt wirksam handelt oder ob ggf. kein Prüfungsurteil abgegeben werden kann.

Ferner ist aber auch zu konstatieren, dass einige No-Gos bisher nicht von einem Quality Assessment erfasst werden, obwohl diese durchaus Einfluss auf die Qualität eines Internen Revisionssystems haben (siehe rote Markierungen in Tabelle 3). Insb. Themen zur Unternehmenskultur, zu zeitgemäßen Arbeitszeitmodellen und zum (Führungs-)Verhalten der Unternehmensleitung fließen bisher unzureichend in das Bewertungsschema ein. Die Herausforderung bei der Überprüfung liegt hierbei im direkten Verantwortungsbereich der Unternehmensleitung und erfordert daher eine besonders sensible Vorgehensweise bei dem Prüfer für Interne Revisionssysteme DIIR, um bei der Unternehmensleitung den gewünschten Veränderungsprozess für die Interne Revision anzustoßen.

5 Schlussbemerkung

Der Diskussionsbeitrag soll für eine ordnungsgemäße und störungsfreie Erfüllung der Revisions-tätigkeit sensibilisieren. So kann der Berufsstand der Revisoren verdeckten Umständen ausgesetzt sein, die diese in Grundlagen für die berufliche Praxis verbrieften Vorgaben konterkarieren. Die Umstände in Form von No-Gos verdeutlichen die Herausforderungen für den Erhalt bzw. die Schaffung einer objektiven Berufsausübung, denn sie beeinflussen im hohen Maße die Ausrichtung und das Standing der Internen Revision sowie den Prüfprozess und die Unternehmenskultur.

Neben den Beschränkungen der Revisionsarbeit konnten auch zahlreiche Negativfolgen für die Unternehmensleitung dargestellt werden, die letztlich sogar das Potenzial an Fehlverhalten begünstigen. Hergeleitete Lösungsansätze sollen betroffenen Revisionskollegen*innen als Hilfestellung dienen, die erkannten No-Gos abstellen zu können.

Auf Basis der genannten No-Gos offenbart zudem eine durchgeführte GAP-Analyse grundlegende Schwächen im Status der Internen Revision und bei deren Aufgabenbewältigung. Im Fokus steht

hier die zwingende Verabschiedung einer Geschäftsordnung der Internen Revision durch die Unternehmensleitung.

Eine zentrale Rolle für die Darstellung einer potenziell misslichen Lage der Internen Revision spielt die regelmäßige Durchführung von Quality Assessments gem. DIIR Revisionsstandard Nr. 3 (Prüfung von Internen Revisionssystemen). Es konnte gezeigt werden, dass bei Existenz der beispielhaft genannten No-Gos der geprüfte Revisionsbereich den Anforderungen an die Einrichtung eines Internen Revisionssystems nicht genügt. Aber nicht alle genannten No-Gos werden in dem Quality Assessment abgebildet, obwohl sie die Qualität der Internen Revision beeinträchtigen. Es bedarf daher einer stetigen Anpassung der zu überprüfenden Betrachtungsfelder.

Letztlich verantwortet die Unternehmensleitung die Ausgestaltung „ihrer“ Internen Revision. Aus Revisionsicht notwendige Anpassungen im unternehmensimmanenten Revisionsverständnis sind folglich durch Vorgaben der Unternehmensleitung begrenzt, auch wenn sie einer unabhängigen und objektiven Revisionsausübung zuwiderlaufen. In diesen Fällen sind dann ausgeprägte Selbstmotivation und eine hohe Frustrationstoleranz beim Revisionsverantwortlichen gefragt, bevor der finale (Aus-)Weg der beruflichen Neuorientierung bzw. zu einem neuen Arbeitgeber beschritten wird.

Literaturhinweise

1. Definition der Internen Revision, Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017 Mission, Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex, Standards Herausgeber: DIIR - Deutsches Institut für Interne Revision e. V., Frankfurt am Main, Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Wien, Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland), Zürich
2. Abbildung, Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017 Mission, Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex, Standards Herausgeber: DIIR - Deutsches Institut für Interne Revision e. V., Frankfurt am Main, Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Wien, Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland), Zürich
3. https://www.hochschule-bochum.de/fileadmin/public/Die-BO_Fachbereiche/fb_w/Personal/schmidtA/zfo_2_2020_2_Erfolgsfaktoren_in_der_neuen_Arbeitswelt.pdf
4. <https://www.peaqpartners.com/8-zeichen-toxische-unternehmenskultur/?lang=de>
5. Wirtschaftskriminalität – Eine wirtschaftsethische Herausforderung, 2020 von Bernd Noll (Autor) Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Seite 119
6. Unentdeckte Wirtschaftsstraftaten
7. Begriff aus der Kognitionspsychologie, bei der Informationen derart gewählt und interpretiert werden, damit das zu erwartende Ergebnis bestätigt wird
8. On the Way to New Work: Wenn Arbeit zu etwas wird, was Menschen stärkt - Taschenbuch – 31. März 2022 von Swantje Allmers (Autor), Michael Trautmann (Autor), Christoph Magnussen (Autor)
9. Defizit zwischen Soll- und Ist-Zustand

10. DIIR Revisionsstandard Nr. 3, Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments), veröffentlicht im April 2017, Frankfurt am Main
11. Lutz Cauers, Christoph Scharr: Quality Assessments nach dem neuen DIIR Revisionsstandard Nr. 3, in ZIR 02.17
12. Prüfung von Internen Revisionssystemen (Quality Assessments), Hinweise zum DIIR Revisionsstandard Nr. 3, Verantwortlich: DIIR Projektgruppe Quality Assessment, Stand 11.12.2017
13. IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321) (Stand: 09.09.2010)