

Qualitätssicherung in der Internen Revision

Praxis der Qualitätssicherung in der Internen Revision in der Schweiz im Lichte der IIA-Standards

Qualität und Qualitätsmanagement stellen heutzutage wichtige Bestandteile der Unternehmensführung dar [1]. Viele Unternehmen orientieren sich dabei an Normen, welche von internationalen Qualitäts-Vereinigungen wie z. B. der International Organization for Standardisation (ISO) [2] oder der European Foundation for Quality Management (EFQM) [3] vorgesehen sind. Diese Regelwerke sehen zur Qualitätssicherung Richtlinien vor, welche die Produkt- und Dienstleistungsqualität sicherstellen und verbessern sollen. Auch im Bereich der externen und Internen Revision existieren Qualitätsrichtlinien und -initiativen.

tegie als eigenständige Thematik. Alle diese Initiativen leisten einen Beitrag zur Steigerung der Qualität der Internen Revision und sind einem positiven Image der Internen Revision förderlich. Somit stärken sie auch die wichtige Assurance- und Beratungsfunktion der Internen Revision in der Corporate Governance der Unternehmung.

1.2 Qualitätsmanagement

Die Kundenorientierung, die Erwartungen der Kunden und die Befriedigung ihrer Bedürfnisse stehen bei den meisten marktorientierten Organisationen im Vordergrund. Dies gilt für die Herstellung von Produkten und Dienstleistungen gleichermassen. Auch für die Interne Revision spielen diese Faktoren eine wichtige Rolle. Die Unterstützung der optimalen Erfüllung der Kundenbedürfnisse stellt für das Qualitätsmanagement einen entscheidenden Referenzpunkt dar. Als ebenso wichtig wird die Berücksichtigung weiterer Faktoren wie die Prozess- und Mitarbeiterorientierung betrachtet [6]. Diese Integration verschiedener relevanter Faktoren wird z.B. beim Konzept des Total Quality Managements verfolgt. Diese Managementphilosophie fokussiert auf die kontinuierliche Verbesserung der gesamten Organisation und damit auch auf die Optimierung der Performance. Als Beispiel eines solchen TQM-Konzeptes sei das Qualitätsmodell der European Foundation for Quality Management angeführt.

Die grundlegende Konzeption und die Wirkungszusammenhänge des EFQM-Qualitätsmodells basieren auf den drei fundamentalen Säulen von TQM: Mitarbeiter, Prozesse und Resultate [7].

1. Einleitung

1.1 Hintergrund

Für die Wirtschaftsprüfung sei das laufende Projekt der Treuhand-Kammer angeführt, welche die Qualitätssicherung bei der externen Revision als Gegenstand hat.

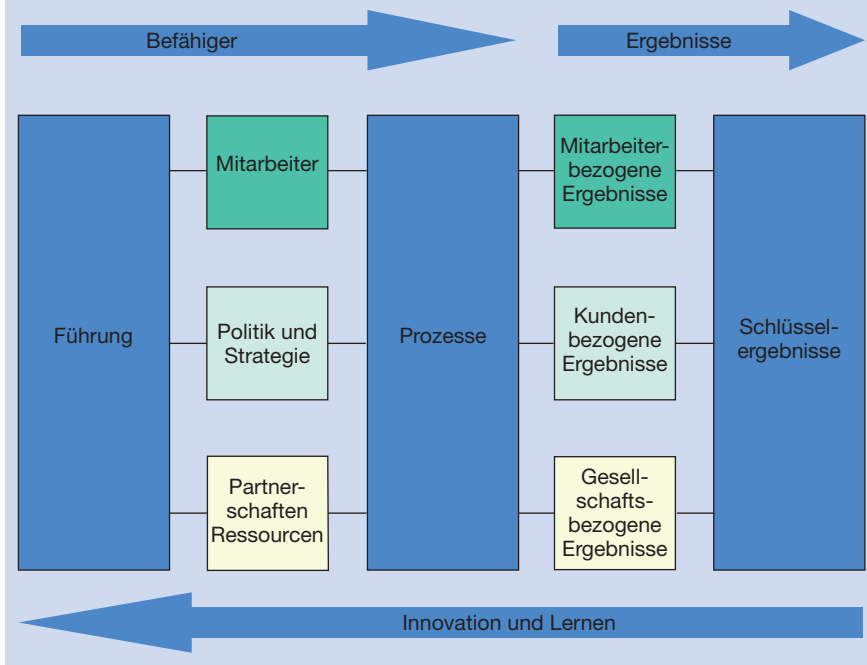
Im Gebiet der Internen Revision existieren z.B. Qualitätsrichtlinien und -programme, welche vom Institute of Internal Auditors (IIA) in den Standards for the Professional Practice of Internal Auditing festgeschrieben sind [4]. Das IIA widmet den Qualitätsbelangen mehrere Abschnitte. Zudem verleiht das IIA einen Quality Award für Interne Revisionen, welche sich nach ihrem Qualitätsraster bewerten und dabei die notwendigen Punktzahlen erreichen [5]. Auch der Schweizerische Verband für Interne Revision (SVIR) misst der Qualität eine wachsende Bedeutung zu. So erscheint

«Qualität und Qualitätssicherung» in der 1999 neuformulierten SVIR-Strat-



T. Flemming Ruud, PhD, Wirtschaftsprüfer (Norw.), Professor für Wirtschaftsprüfung und -beratung an der Universität St. Gallen, Mitglied des norwegischen Instituts für Wirtschaftsprüfung, Vorstandsmitglied des Schweizerischen Verbandes für Interne Revision (SVIR), Mitglied des Institute of Internal Auditors, der European und der American Accounting Association, St. Gallen

Abbildung 1
Das EFQM Modell [9]

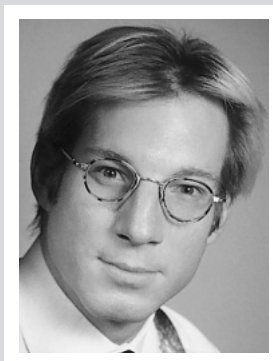


Mittels kontinuierlicher Einbindung sämtlicher Mitarbeiter und anhaltender Optimierung der Prozesse sollen bessere Ergebnisse erzielt werden [8].

Die neun Komponenten des EFQM-Modells sind in zwei grosse Gruppen unterteilt: die Befähiger und die Ergebnisse. Diese Zweiteilung ist für dieses TQM-Modell sehr zentral, da sie die Erkenntnis widerspiegelt, dass es nicht reicht, sich nur auf die Ergebnisse zu konzentrieren. Es ist ebenso wichtig, die Befähiger, also die Potential- und Prozessfaktoren, in die Analyse miteinzubeziehen.

Diese zwei Grundkategorien – Befähiger und Ergebnisse – werden weiter untergliedert. In der Abbildung sind die drei senkrechten Hauptsäulen, welche die Grundbestandteile des Modells bilden, klar zu erkennen. Dazwischen liegen jeweils waagrechte Kästchen, welche darstellen, auf welche Art und Weise die Umsetzung des Modells erreicht werden soll bzw. welche Zwischenergebnisse dazu notwendig sind. Das Modell versucht damit zu erklären, dass Kundenzufriedenheit, Mitarbeiterzufriedenheit und der Einfluss auf die Gesellschaft durch die Führung mit

Hilfe der Mitarbeiter, Politik und Strategie und Managementressourcen und geeigneten Geschäftsprozessen erreicht wird. Dabei spielen die Prozesse beim Modell im Sinne einer Verbindungsfunktion zwischen den Befähigern und den Ergebnissen eine der Schlüsselrollen [10]. Zudem wird eine Feedback-Funktion Innovation und



Alexander CS Linsi, lic. oec. HSG, CIA, Senior Consultant Arthur Andersen Risk Consulting, Arthur Andersen AG, Zürich, Doktorand bei Prof. Ruud, Institut für Accounting, Controlling und Auditing, Universität St. Gallen, St. Gallen
alexander.linsi@ch.arthurandersen.ch

Lernen eingeführt [11]. Sie verdeutlicht die Wichtigkeit des kontinuierlichen Verbesserungsprozesses und symbolisiert damit das Konzept des organisationalen Lernens.

Dieses umfassende TQM-Modell eignet sich in Ergänzung zu den IIA-Standards als Basis für Qualitätsverbesserungen in der Internen Revision. Es unterstützt die prozessorientierte Sichtweise der Internen Revision, da es, wie oben erwähnt, den Prozessen eine zentrale Rolle zuordnet. Das Modell diene ebenfalls als Grundlage zur Erarbeitung von Qualitätsfragen für die hier dargestellte empirische Studie (vgl. dazu z.B. Abbildung 7). Zudem kann es als Basis zur Strukturierung, der Steuerung und der Kontrolle der Internen Revision verwendet werden.

In dieses Raster lassen sich ebenfalls die Qualitätsdefinitionen, welche je nach Sichtweise anders akzentuiert werden, einordnen. Als Beispiel sei hier die anwender- und die prozessbezogene Sichtweise angeführt. Die anwenderbezogene Sichtweise, welche eher die subjektive Wahrnehmungskomponente betont, siedelt sich bei den Ergebniskomponenten des EFQM-Modells an. Danach liegt die Qualität im Auge des Betrachters. Individuelle Kunden (Verwaltungsrat, Management, Geprüfte usw.) haben unterschiedliche Erwartungen und Bedürfnisse, wobei diejenigen Dienstleistungen, welche diese Bedürfnisse und Präferenzen am besten befriedigen, als qualitativ besonders hochstehend betrachtet werden (Beispiel: «Quality is fitness for use» [12]).

Die prozessbezogene Sichtweise auf die Qualität ordnet sich eher den Befähigerkriterien zu. Unter diesem Aspekt beinhaltet Qualität das Einhalten von Spezifikationen und Anforderungen (z.B. IIA-Standards, Charter der Internen Revision, Code of Ethics). Jede Abweichung impliziert eine Verminderung; hervorragende Qualität entsteht nur durch eine gut ausgeführte, spezifikationskonforme Arbeit (Quality means conformance to requirements» [13]).

Vor diesem Hintergrund stellte die Qualität im Kontext der Internen Re-

Tabelle 1
Rücklauf der Fragebogen

Branche	Banken	Nicht-Banken	Gesamt
Versendet (100%)	33	62	95
Rücklauf	19 (58%)	15 (24%)	34 (35.8%)

vision im Rahmen eines Forschungsprojektes am Institut für Accounting, Controlling and Auditing der Universität St. Gallen ein empirisches Untersuchungsobjekt dar. Basierend auf den Qualitätsanforderungen der Standards for the Professional Practices of Internal Auditing des IIA, welche per 1. Januar 2002 in Kraft gesetzt werden, wurde untersucht, wie sich die Situation im Bereich der Qualitätssicherung in der Internen Revision in der Schweiz gestaltet. Die im folgenden dargestellten Resultate stellen einen Auszug der Erkenntnisse in aggregierter Form dar. Detailliertere Resultate können online auf der Website «www.interne-revision.ch» abgerufen werden. An genannter Stelle finden sich z.B. weitere Informationen zur Weiterbildung, Stakeholder der Internen Revision, eingesetzte Qualitätsinstrumente sowie weitergehende Literaturverweise.

1.3 Methodisches Vorgehen

Die Grundgesamtheit für die Untersuchung bildeten die 95 Unternehmensmitglieder des SVIR [14]. Als Kontaktaufnahme mit den relevanten Untersuchungsobjekten (Chief Audit Executives) und für den Datenrückfluss wurde die schriftliche, standardisierte Befragung gewählt [15]. Dabei wurde in einer ersten Phase ein Fragebogen postalisch versendet. Aufgrund der Mehrsprachigkeit der Mitgliedschaft des SVIR wurde eine deutsche und eine französische Version des Fragebogens erarbeitet und Ende Dezember 2000 verschickt. Der Versand der Fragebogen erfolgte als Beilage im Rahmen eines Rundschreibens des SVIR an seine Mitglieder, ein Erinnerungsschreiben folgte Ende Januar 2001.

Zusätzlich bestand die Möglichkeit, eine elektronische Form des Fragebogens auszufüllen. Diese konnte auf der

Website «www.interne-revision.ch» abgerufen werden. Somit war auch die Möglichkeit gegeben, die Antworten via E-Mail zurückzusenden. Zusätzlich

war damit sichergestellt, dass jede befragte Interne Revision der Grundgesamtheit Zugang zu den Fragestellungen hatte.

Der prozentuale Fragebogenrücklauf betrug 35.8%. Dabei gestaltete sich der Rücklauf im Bankenbereich (58% der angeschriebenen Banken) um einiges höher als im Nicht-Bankenbereich (24% der angeschriebenen Nicht-Banken). Die Gesamtbetrachtung stellt eine durchaus ernstzunehmende Ba-

Abbildung 2

General Standard 560 und Attribute Standard 1300 in der Übersicht

Bisherige Situation [18]: 560 Qualitätssicherung («The Red Book»)	Neue Standards im englischen Originaltext: Attribute Standard 1300 – Quality Assurance and Improvement Program
560 Der Leiter der Internen Revision erarbeitet und pflegt ein Qualitätssicherungsprogramm zur Bewertung der Arbeitsdurchführung in der Internen Revisionsabteilung	1300 – Quality Assurance and Improvement Program The chief audit executive should develop and maintain a quality assurance and improvement program that covers all aspects of the internal audit activity and continuously monitors its effectiveness. The program should be designed to help the internal auditing activity add value and improve the organization's operations and to provide assurance that the internal audit activity is in conformity with the Standards and the Code of Ethics.
560.01 Zweck des Programms 560.02 Aufsicht (auch 230) 560.03 Interne Reviews	1310 – Quality Program Assessments The internal audit activity should adopt a process to monitor and assess the overall effectiveness of the quality program. The process should include both internal and external assessments. 1311 – Internal Assessments Internal assessments should include: • Ongoing reviews of the performance of the internal audit activity; and • Periodic reviews performed through self-assessment or by other persons within the organization, with knowledge of internal auditing practices and the Standards.
560.03 Externe Reviews	1312 – External Assessments External assessments, such as quality assurance reviews, should be conducted at least once every five years by a qualified, independent reviewer or review team from outside the organization.
560.03.2, 560.03.6 Berichterstattung (nur als Unterpunkte erwähnt)	1320 – Reporting on the Quality Program The chief audit executive should communicate the results of external assessments to the board.
560.04.5 Berichterstellung über die Einhaltung der Standards	1330 – Use of «Conducted in Accordance with the Standards» Internal auditors are encouraged to report that their activities are «conducted in accordance with the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing». However, internal auditors may use the statement only if assessments of the quality improvement program demonstrate that the internal audit activity is in compliance with the Standards.
Keine Referenz	1340 – Disclosure of Noncompliance Although the internal audit activity should achieve full compliance with the Standards and internal auditors with the Code of Ethics, there may be instances in which full compliance is not achieved. When noncompliance impacts the overall scope or operation of the internal audit activity, disclosure should be made to senior management and the board.

sis zur Erfassung des momentanen Standes der qualitätsrelevanten Thematik in der Internen Revision dar. Die Erhebung kann dennoch nicht den Anspruch erheben, voll repräsentativ zu sein.

2. Qualitätssicherung in der Internen Revision gemäss den IIA Standards

Seit 1978 regelte das Framework des IIAs Qualitätsbelange in der Internen Revision, ergänzt durch das Statement on Internal Auditing Standards Nr. 4 (SIAS) im Jahre 1985. Diese flossen ein Jahr später im Rahmen einer Revision der IIA-Normen in den Standard 560 ein. Dieser Standard sah ein Qualitätssicherungsprogramm vor, welches die folgenden Elemente umfasste:

- Aufsicht
- Interne Reviews und
- Externe Reviews.

Die Aufsicht wurde zusätzlich im Standard 230 näher definiert. Er enthält u.a. eine Aufzählung von Verantwortlichkeiten und Zielen, welche mit der Aufsicht erreicht werden sollen. Tätigkeiten wie die Überprüfung des Wissens und der Fähigkeiten der Internen Revisoren, Instruktionen bei der Planung und Durchführung von Revisionen und die Zielüberprüfung werden ebenfalls zur Aufsicht gezählt [16].

Im Rahmen der Neuorientierung der Standards im Jahre 2000 gliederte das IIA die Norm in Attribute Standards und Implementation Standards. Die Attribute Standards definieren die Rahmenbedingungen, welche für die Aktivitäten der Internen Revision als Leitlinie dienen. Beispiele solcher Leitlinien stellen Unabhängigkeit, Objektivität und Qualität dar. Die Implementation Standards umfassen u.a. das Management der Internen Revisionsaktivität, den Umfang der Arbeit, die Planung, Durchführung der Revisionsprozesse und Berichterstattung [17].

Im Zuge dieser Neustrukturierung baute das IIA die Standards betreffend Qualität noch einmal aus und widmet diesem Themenbereich neu den gan-

zen Attribute Standard 1300. *Abbildung 2* zeigt die Evolution und Neuerungen dieses Standards auf. Der erwähnte Attribute Standard 1300 gliedert sich in fünf Teile.

Eine zusätzliche wichtige Änderung stellt die Verbindlichkeit der neuen Standards dar. Bei den bisherigen Standards waren nur die General Standards und Specific Standards (z.B. 560) verbindlich. Den Guidelines (z.B. 560.01, 560.02 usw.) kam nur empfehlender Charakter zu. Im Gegensatz dazu erwachsen nun allen neuen IIA-Standards Verbindlichkeit.

3. Allgemeine Stellungnahme der Praxis zur Qualitätssicherung

Die befragten Personen wurden gebeten, sich über vorgegebene Aussagen aus dem Themenbereich «Qualitätssicherung» [19] in der Internen Revision zu äussern (vgl. *Abbildung 3*). Ein

Grossteil der Befragten ist der Meinung, dass Qualitätssicherung in der Internen Revision stark oder sehr stark

- zur Verbesserung der Arbeits- und Prüfprozesse in der Internen Revision dient;
- zu einheitlichen Qualitätsrichtlinien in der Internen Revision beiträgt;
- zu einer Vereinheitlichung und zu einer gemeinsamen Sprache in der Internen Revision führt. Als Basis kann z. B. auch das IIA-Glossar dienen, das sowohl bei den bisherigen als auch bei den neuen Standards am Schluss angefügt ist.

Das Qualitätsmanagement scheint ebenfalls einen Beitrag zur besseren Erkennung der Risiken zu leisten. Fast die Hälfte klassifizierten den Beitrag als «mittel», ein knappes Drittel sieht sogar einen starken Beitrag. Diese Erkenntnis gewinnt im Lichte der Neustrukturierung der Aufgaben der Internen Revisionsaktivität an Bedeutung, welche gemäss Implementation Standard 2100 neu die Bereiche «Assurance

Abbildung 3
Effekte von Qualitätssicherung und Verbesserungsprogrammen



and Consulting in Risk Management, Control and Governance Processes» umfassen [20]. Noch immerhin knapp die Hälfte sehen die Erfüllung der Kundenbedürfnisse stark verbessert.

Dass eine Qualitätssicherung (QS) einen klaren Nutzen erbringt, bejahen rund drei Viertel der Befragten. Nur 9% sind der Meinung, dass dies gar nicht der Fall ist.

Ähnlich sieht das Bild bei den Kosten aus. Nur ein Drittel betrachtet die daraus entstehenden Kosten als unnötig. Wiederum nur 9% finden, dass dadurch «stark» unnötige Kosten anfallen. 70% äussern sich dahingehend, dass eine QS auch für kleine Interne Revisionen sinnvoll ist, wobei immerhin 18% gegenteiliger Meinung sind. 61% stimmen der Aussage zu, QS erzeuge keine unnötige Bürokratie.

Auf Basis dieser Erkenntnisse kann festgehalten werden, dass bei einem Grossteil der Internen Revisionen eine offene und positive Grundhaltung gegenüber dem Qualitätsmanagement und der Qualitätssicherung besteht. Die Vorteile des Einbezugs von Qualitätsaspekten in die Interne Revision werden erkannt und entsprechend gewürdigt.

4. Interne Assessments

4.1 Kontinuierliche Reviews (Aufsicht)

Bisherige Situation: 560 Qualitätssicherung («The Red Book»)	Neue Standards: Attribute Standard 1300 – Quality Assurance and Improvement Program
.02 Die Arbeit der Internen Revision ist zu beaufsichtigen, um die Einhaltung von Internen Revisionsgrundsätzen, abteilungsinternen Strategien und Prüfungsprogrammen sicherzustellen.	1311 – Internal Assessments Internal assessments should include ongoing reviews of the performance of the internal audit activity.

Die Überprüfung der Erreichung der Prüfungsziele stellt mit 79% für die Antwortenden die wichtigste Aufsichtstätigkeit dar. Die Sicherstellung bzw. das plangemässe Ausführen der Revisionen stellt somit für die Auf-

Abbildung 4
Angewendete Kriterien bei der Aufsicht (Zahlenangaben in %)

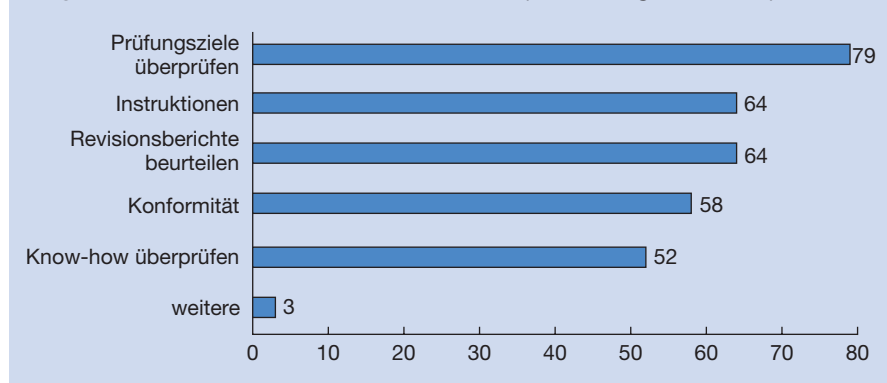
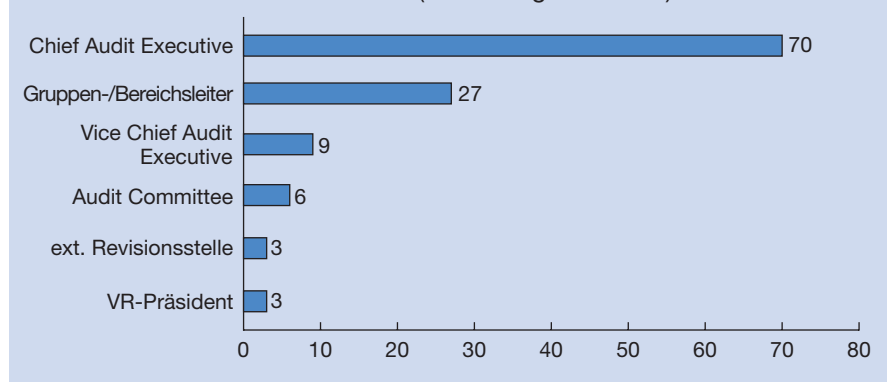


Abbildung 5
Verantwortlichkeit der Aufsicht (Zahlenangaben in %)



sichtspersonen einen Grundpfeiler der Qualitätskontrolle dar.

Rund zwei Drittel der Befragten sagten aus, dass sie ihre Mitarbeiter in der Planungsphase der Revisionen instru-

visionsberichte hohen Qualitätsanforderungen genügen.

Die Verifizierung der Konformität der Tätigkeiten der Internen Revision mit der Geschäftsordnung bzw. dem Charter und den Standards überprüfen 58%. Nur knapp die Hälfte führen eine Bestandsaufnahme und eine Überprüfung des Know-hows der Internen Revisoren durch (vgl. Abbildung 4).

Bei einem Grossteil der Internen Revisionen obliegt die Aufsicht dem Leiter Interne Revision (vgl. Abbildung 5). Als Alternative wird, vor allem bei grossen Abteilungen, die Aufsicht den Bereichs- oder Gruppenleitern delegiert. Seltener besitzt der Stellvertreter des Leiters die Kompetenz dazu. 12% der Nennungen bezeichnen Organe ausserhalb der Internen Revision, so z.B. das Audit Committee, den Verwaltungsratspräsidenten oder die externe Revisionsstelle. In keinem Falle oblag

ieren, um so steuernd oder korrigierend eingreifen zu können. Ebenso viele zählen die Beurteilung und das Signieren der Revisionsberichte zu den wichtigen Aufsichtstätigkeiten. Somit soll sichergestellt werden, dass die Re-

die Supervision dem TQM-Verantwortlichen, was sicherlich mit der Fachkompetenz zu tun hat.

Der zeitliche Aufwand für die Aufsicht gestaltet sich sehr unterschiedlich. Zwei Drittel der Nennungen siedelten sich im Bereich zwischen 20 und 40 Tagen pro Jahr an. Minimal wurden 12 Personentage pro Jahr genannt. Das grösste aufgewendete Zeitbudget besteht in 135 Tagen. Dies erklärt sich damit, dass diese Antwort von einem Chief Audit Executive stammt, welcher einer grossen Internen Revision vorsteht.

4.2 Periodische Reviews

Internen Revision angehören. In Betracht fallen daher z.B. der Leiter oder leitende Interne Revisoren, aber auch ehemalige Mitarbeiter der Internen Revision oder andere kompetente Personen. Die externe Revisionsstelle haben 6% genannt. Ihre Tätigkeiten fallen aber streng genommen nicht in die Kategorie periodische Reviews, da die externe Revision keine unternehmensinterne Stelle ist (vgl. *Abbildung 6*).

Bereiche, welche durch periodische Reviews abgedeckt werden

Die Frage wurde grundsätzlich auf der Basis des Modells der EFQM konzi-

Die Auswertung ergibt, dass die EFQM-Elemente «Führung», «Politik und Strategie», «Mitarbeiterqualifikation und -leistung», die «Prozesse der Internen Revision» und die «Ergebnisse bzw. der added value der Internen Revision» von einem Grossteil als wichtiges Kriterium eines Internal Reviews betrachtet werden.

Die Merkmale «Beziehungen zu Partnern» und «finanzielle Aspekte» bzw. «Image der Internen Revision» werden am häufigsten mit «mittel» bewertet, wobei anzumerken ist, dass sich beim ersteren und letzteren Kriterium eine rechtsschiefe Verteilung erkennen lässt, sich das mittlere Kriterium dagegen linksschief präsentiert (vgl. *Abbildung 7*).

Bisherige Situation:
560 Qualitätssicherung («The Red Book»)

.03 Die Mitarbeiter der Internen Revision führen regelmässig interne Reviews durch, um die Qualität der geleisteten Revisionsarbeit zu bewerten. Diese Reviews sind in der selben Weise wie andere interne Prüfungen durchzuführen.

Neue Standards:
Attribute Standard 1300 – Quality Assurance and Improvement Program

Periodic reviews performed through self-assessment or by other persons within the organization, with knowledge of internal auditing practices and the Standards.

Mit 79% [21] führt der Grossteil der Befragten periodische Reviews durch. Gemäss der IIA-Interpretation muss ein periodisches Review von einer Person durchgeführt werden, welche über ein genügendes Revisionswissen verfügt. Sie muss dabei nicht zwingend der

piert (vgl. Punkt 1.2). Die neun Komponenten wurden dabei leicht adaptiert [22] und eine Beurteilung von «gar nicht» bis «sehr stark» verlangt. Das Ziel war es, die Einschätzung der praktischen Relevanz der einzelnen Elemente herauszufinden.

5. Externe Assessments

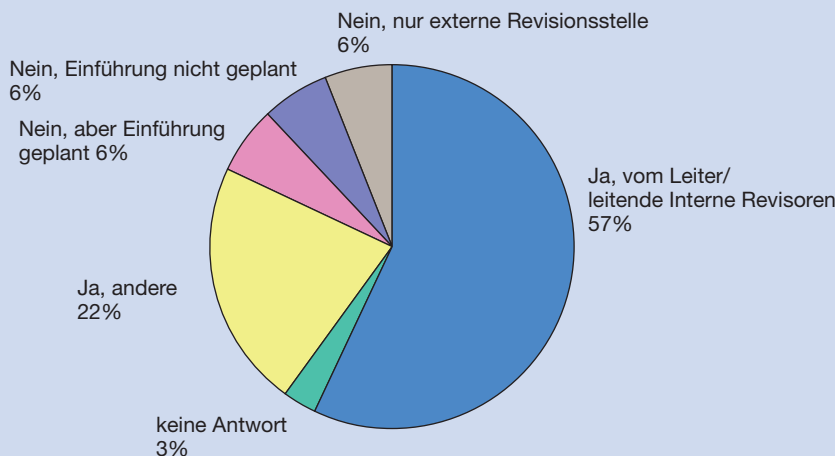
Auffällig ist, dass knapp zwei Drittel noch nie ein externes Assessment durchgeführt haben. Allerdings planen rund 30% der oben genannten in der nächsten Zeit ein solches. Diejenigen, welche auch für die Zukunft kein externes Assessment vorsehen, haben in den wenigsten Fällen Gründe dafür angegeben. Diese seien dennoch aufgelistet:

- «Kosten zu hoch».
- «Kein Bedarf seitens des Verwaltungsrates».
- «Durch Umstrukturierungen verzögert».
- «Vertraulichkeitsbedenken».

Generell stellt sich die Frage, welche Organisation ein externes Assessment durchführen sollte. Am häufigsten wurden Vertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften genannt, gefolgt von anderen unabhängigen Organisationen wie z.B. Branchenverbänden. Eine staatliche Stelle wurde von einer Mehrheit nicht als die geeignete Institution angesehen (vgl. *Tabelle 2*).

Über drei Viertel sind zudem der Meinung, eine Organisation wie die Schweizerische Arbeitsgemeinschaft für Qualität (SAQ) oder die EFQM komme als eine Beratungsorganisation im Bereich des Qualitätsmanagements

Abbildung 6
Periodische Reviews



Bisherige Situation: 560 Qualitätssicherung («The Red Book»)	Neue Standards: Attribute Standard 1300 – Quality Assurance and Improvement Program
.04 Die Qualität der Arbeitsdurchführung der Internen Revisionsabteilung ist mit Hilfe von externen Reviews zu ermitteln. Diese Reviews sind von qualifizierten Personen vorzunehmen, die vom Unternehmen unabhängig sind und bei denen weder ein tatsächlicher noch scheinbarer Interessenkonflikt besteht. Diese Reviews sind mindestens alle drei Jahre durchzuführen und mit einem offiziellen Bericht abzuschliessen. ...	1312 – External Assessments External assessments, such as quality assurance reviews, should be conducted at least once every five years by a qualified, independent reviewer or review team from outside the organization.

nicht in Frage, mehrheitlich begründet durch fachliche Restriktionen im Bereich der Internen Revision.

zent des Budgets würden immerhin noch 26% der Befragten verwenden (vgl. *Tabelle 3*).

Kostenrahmen für ein externes Assessment

Ein gutes Drittel der Befragten erklärt sich bereit, zwischen einem und drei Prozent des jährlichen Budgets der Internen Revision für ein externes Assessment aufzuwenden. Bis zu 5 Pro-

5.1 Zertifikationen und Bewertungen

Obwohl – wie in Kapitel 3 festgestellt – ein grosser Teil der Befragten [23] gegenüber dem Qualitätsmanagement durchaus positiv eingestellt ist, ergibt die Frage nach einer durchlaufenen

Zertifizierung einen geringen Ja-Anteil der Antworten. Lediglich 12% der antwortenden Internen Revisionen sind zertifiziert. Bei allen handelt es sich um ein ISO-Zertifikat, davon erfüllen zwei Organisationen die Anforderungen an ISO 9001:1994; eine Interne Revision ist nach den neuen ISO 9001:2000 Normen zertifiziert.

Eine Evaluation (z.B. Benchmarking-Analyse) der Internen Revision haben nur 6% der Antwortenden durchgeführt. Es handelt sich hier um eine interne, vom Stammhaus durchgeführte Evaluation und um eine «Total Quality System Review», welche ebenfalls von firmeninternen Personen durchgeführt wurde.

Als Gründe, warum sich eine Organisation nicht zertifizieren oder evaluieren lassen möchte, führten die Befragten unter anderem folgende Argumente an:

- «Sehe Nutzen nicht ein».
- «Zertifizierung hat keine Priorität».
- «Zu aufwendig».

Auf die Frage, ob in Zukunft eine Zertifizierung oder Evaluation auf der Agenda stehe, antworteten vier mit «Ja». Konkret erwägen zwei Interne Revisionen eine Zertifizierung nach den Vorgaben der International Standardisation Organisation (ISO). Je eine weitere Abteilung hat die Bewertung nach den Kriterien des in Punkt 1.2 erwähnten Qualitätsmodells der EFQM bzw. nach den Kriterien des IIA-Quality Awards initialisiert.

6. Berichterstattung

6.1 Berichterstattung über das Qualitätsprogramm

Grundsätzlich sind die Adressaten der Resultate des Qualitätsprogramms bzw. der Offenlegung der Nichtkonformität identisch mit den Auftraggebern der Internen Revision. Dass zudem den Mitarbeitern die Resultate der Reviews mitgeteilt werden, erscheint unter dem Aspekt des kontinuierlichen Verbesserungsprozesses als sinnvoll (vgl. *Abbildung 8*). Weiter werden

Abbildung 7
Einschätzung relevanter Bereiche für periodische Reviews

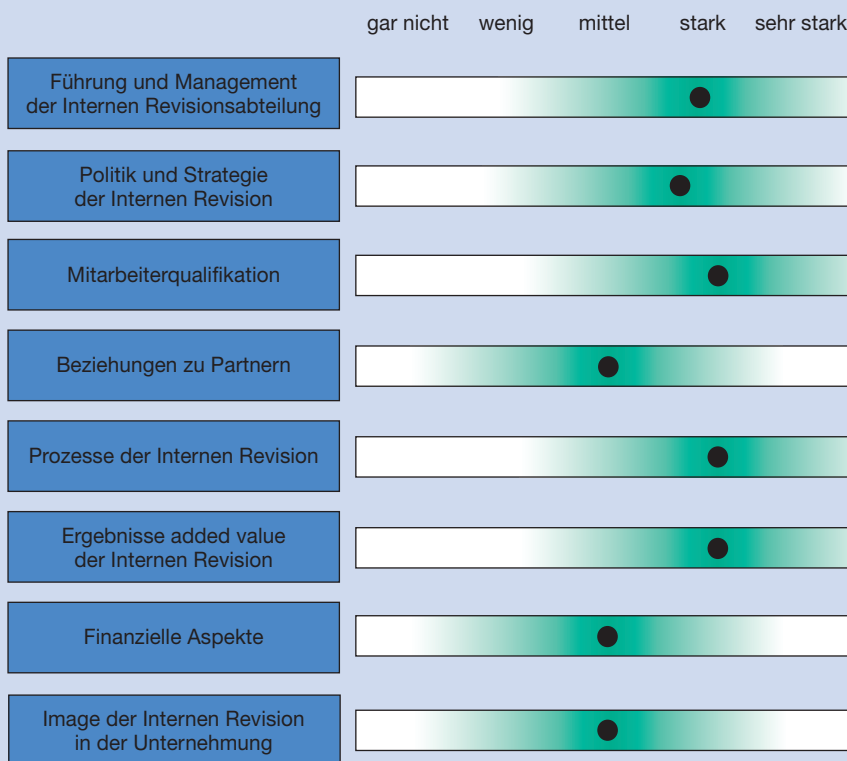


Tabelle 2

Organisationen für externe Assessments (Zahlen in %)

Bewertende Organisation	Ja	Möglich	Nein	Keine Antwort
SVIR	12	30	38	20
Andere unabhängige Organisation	24	26	32	18
Unsere externe Revisionsstelle/Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Big Five)	38	20	24	18
Staatliche Stelle	9	15	56	20

von den Befragten das Audit Committee, der Verwaltungsrat und die Externe Revision als Berichtsempfänger genannt. Dass der Externen Revision nur gut 40 % der Befragten die Resultate zukommen lassen wollen, ist erwähnenswert, da die Zusammenarbeit zwischen der Internen und Externen Revision generell als wichtig erachtet wird. Daher wird diese Kooperation auch an mehreren Orten erwähnt: Das IIA referenziert in den Standards 550 bzw. 2050 darauf. Aber auch die

dung 9). Als Gründe dafür wurden angegeben:

- «Stellt einen Qualitätsanspruch dar».
- «Image-Effekt: Argument in Diskussionen mit dem Management».
- «Qualitätsmerkmal, sofern die Standards den Kunden bekannt sind».
- «Verpflichtung».

Ein knappes Drittel möchte von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch machen. Folgende Argumente wurden angeführt:

- «Eine 100%ige Einhaltung der Standards ist zur Zeit nicht sichergestellt und auch nicht gewünscht».

- »Standards sind für uns noch zu streng».
- «Solange die Interne Revision eine «freiwillige» Angelegenheit ist, müssen wir gemäss den Anweisungen unseres Verwaltungsrates arbeiten, ob dies dem IIA gefällt oder nicht».
- «Kein Interesse der Vorgesetzten».
- «Grundsätzlich ja, aber erst, wenn wir dazu stehen können».
- «Unnötig, da Qualität vorhanden».
- «Nein, dies bedeutet eine Flexibilitätseinschränkung».

6.3 Offenlegung von Nichtkonformität

Die Offenlegung einer Nichtkonformität wird im Attribute Standard 1340 geregelt. Diese Regelung stellt eine Weiterführung des bestehenden Konzeptes dar. Im «Red Book» war dies durch den Standard 560.01.2 vorgesehen. Als Neuerung kann der Passus «When noncompliance impacts the overall scope or operation of the internal audit activity, disclosure should be made to senior management and the board» betrachtet werden. Folglich ist eine Offenlegung nur dann notwendig, wenn der Prüfungsumfang oder die

Tabelle 3

Kostenrahmen für externe Assessments

akzeptable Kosten für ein externes Assessment	Prozentualer Anteil der Nennungen
mehr als 5%	3
3% bis 5%	26
1% bis 2,99%	36
weniger als 1%	6
keine Angabe	23

Grundsätze zur Abschlussprüfung Nr. 10 der Treuhänder-Kammer [24] sehen vor, dass die Externe Revision auf die Resultate der Internen Revision abstellen kann. Daher wurde hier ein höherer Prozentsatz erwartet.

6.2 Gebrauch von «Conducted in Accordance with the Standards»

Knapp die Hälfte der Antwortenden würden von der vom IIA vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen, die Revisionsberichte mit dem Passus «Conducted in accordance with the standards» zu versehen (vgl. Abbil-

Bisherige Situation:

560 Qualitätssicherung («The Red Book»)

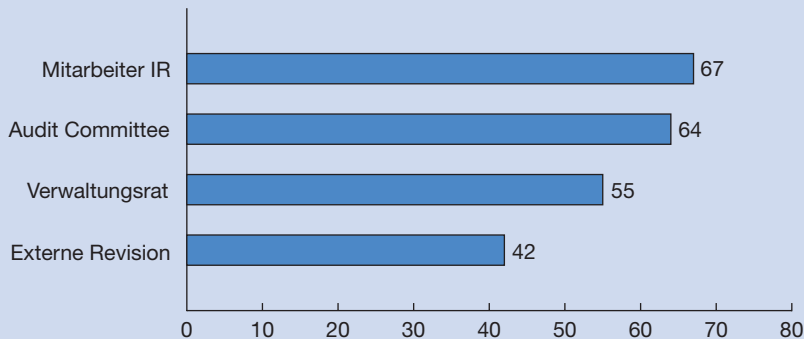
.04.5 Nach Abschluss eines externen Review hat das Prüfungsteam einen offiziellen Bericht zu erstellen, in dem die Einhaltung der Standards seitens der Internen Revisionsabteilung beurteilt wird. Der Bericht muss auch die Einhaltung der Geschäftsordnung der Abteilung sowie anderer relevanter Grundsätze ansprechen und erforderliche Verbesserungsvorschläge beinhalten. Der Bericht ist an die Person oder das Unternehmen zu richten, die die Prüfung in Auftrag gaben.

Neue Standards:

Attribute Standard 1300 – Quality Assurance and Improvement Program

1320 – Reporting on the Quality Program
The chief audit executive should communicate the results of external assessments to the board.
1330 – Use of «Conducted in Accordance with the Standards»
Internal auditors are encouraged to report that their activities are «conducted in accordance with the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing». However, internal auditors may use the statement only if assessments of the quality improvement program demonstrate that the internal audit activity is in compliance with the Standards.
1340 – Disclosure of Noncompliance
Although the internal audit activity should achieve full compliance with the Standards and internal auditors with the Code of Ethics, there may be instances in which full compliance is not achieved. When non-compliance impacts the overall scope or operation of the internal audit activity, disclosure should be made to senior management and the board.

Abbildung 8
Adressaten der Resultate einer Review



Tätigkeiten der Internen Revision eingeschränkt werden.

7. Schlussbetrachtung

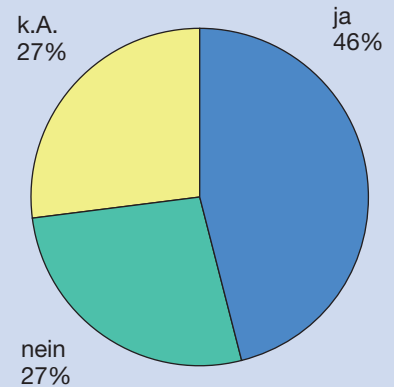
Generell ist festzustellen, dass die Internen Revisionen dem Qualitätsmanagement und der Qualitätssicherung gegenüber offen sind. Der Beitrag zu einer Verbesserung der Qualität ihrer Dienstleistung wird erkannt, aber noch nicht überall systematisch genutzt. In diesem Zusammenhang sind z.B. periodische Assessments weit verbreitet, allerdings bestehen im Bereich der externen Assessments, zumindest nach Lesart des IIAs, noch Defizite. Auch Zertifikationen (z.B. ISO) sind eher

selten anzutreffen. Die revidierten Standards könnten einen Ansatzpunkt für die Zukunft darstellen, sich (noch) mehr mit Qualität und Qualitätsmanagement zu beschäftigen, denn: Quality is free (Phillip B. Crosby).

Anmerkungen

- 1 Vgl. dazu als weiterführende Literatur: Bouteiller/Masing (1999); Bovermann (1997); Haller (1998).
- 2 International Organization for Standardisation (o.J.), Internetseite.
- 3 European Foundation for Quality Management (o.J.), Internetseite; weiterführend: Kirstein (2000).
- 4 The IIA (o.J.), Internetseite.
- 5 Auf diesen Quality Award sei hier nicht weiter eingegangen. Interessierten seien die wei-

Abbildung 9
Verwendung von «Conducted in Accordance with the Standards» in der Berichterstattung



teren Informationen auf der Website des IIA unter www.theiia.org empfohlen.

6 Ebel (1999), S. 564.

7 EFQM, (o.J.), Internetseite.

8 Wunderer/Gehrig/Hauser (1997), S. 8.

9 EFQM (1999), S. 8. Die Prozentzahlen stellen die von der EFQM vorgesehene Gewichtung der einzelnen Komponenten dar.

10 Kirstein (2000), Internetseite.

11 EFQM (1999), S. 9.

12 Juran (1989), o.S.

13 Crosby (1992), o.S.

14 Angaben gemäss SVIR Sekretariat, Zürich. Bemerkung: Aus administrativen Gründen wurden allen Mitgliedern (auch Einzelmitgliedern) ein Fragebogen zugestellt.

- 15 Kromrey (1998), S. 287.
- 16 Specific Standard 230.
- 17 Ruud/Linsi (1999), S. 1149 ff.
- 18 Hinweis: Diese Aufzählung umfasst nur die zentralen Elemente und ist nicht abschliessend.
- 19 Hinweis: Kurz nach Abschluss der Umfrage hat das IIA den Term «Quality Assurance and Compliance» in «Quality Assurance and Improvement Program» umbenannt.
- 20 Ruud/Bodenmann (2001), in dieser Ausgabe des Schweizer Treuhänders.
- 21 57%+13%+9%
- 22 «Mitarbeiter» und «Mitarbeiterbezogene Ergebnisse» wurden in eine Komponente aggregiert, ebenso «kunden- und gesellschaftsbezogene Ergebnisse»: diese Elemente flossen in die Kategorie «Ergebnisse/added value der internen Revision» ein. Zusätzlich wurde das Element Schlüsselergebnisse in «Finanzielle Aspekte» bzw. das «Image der Internen Revision» umbenannt.
- 23 Präzisierung: Korrekt wäre: «...ein grosser Teil der Befragten, welche geantwortet haben...». Des besseren Leseflusses wegen wird hier anstelle der nicht ganz korrekte

Ausdruck «die Befragten» verwendet. Er ist aber in erwähntem Sinne zu verstehen.
24 Treuhand-Kammer (1996), S. 65 ff.

Literatur

Boutellier/Masing (1998); Qualitätsmanagement an der Schwelle zum 21. Jahrhundert. Festschrift für Hans Dieter Seghezzi zum 65. Geburtstag, München und Wien, 1998.
Bovermann (1997); Dienstleistungsqualität durch Total Quality Management, Wiesbaden, 1997.
Crosby (1992); Quality is free. The Art of Making Quality Certain, New York, 1992.
EFQM (o. J.); European Foundation for Quality Management, Internetseite: www.efqm.org, Stand Mai 2001.
EFQM (1999); European Foundation for Quality Management, Das EFQM-Modell für Excellence, Brüssel, 1999.
Ebel (1999); Den Wandel gestalten. Konzepte eines umfassenden Veränderungs-Managements, in: Qualität und Zuverlässigkeit, 5/44, 1999, S. 563–566.
Treuhand-Kammer (1996); Grundsätze der Abschlussprüfung, Zürich, 1996.

Haller (1998); Beurteilung von Dienstleistungsqualität. Dynamische Betrachtung des Qualitätsurteils im Weiterbildungsbereich, Wiesbaden, 1998.

ISO (o. J.); International Organization for Standardisation, Internetseite: www.iso.ch, Stand Mai 2001.

Juran (1989); Juran on Leadership for Quality. An Executive Handbook, New York, 1989.

Kirstein (2000); Die Grundlagen des EFQM-Modells, Internetseite: www.deutsche-efqm.de/efqm/modellgrund-1.htm, Stand Mai 2001.

Ruud, Flemming T.; Linsi, Alexander CS (1999); Neudefinition der Internen Revision gemäss dem Institute of Internal Auditing, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 12, 1999, S. 1149–1156.

The IIA (o. J.); The Institute of Internal Auditors: Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Internetseite: www3.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=1499, Stand Mai 2001.

Wunderer/Gehrig/Hauser (1997); Qualitätsorientiertes Personalmanagement. Das europäische Qualitätsmodell als unternehmerische Herausforderung, München und Wien, 1997.

RESUME

Sauvegarde de la qualité et audit interne

La qualité et la gestion de la qualité constituent de nos jours une partie importante de la gestion d'entreprise. De nombreuses sociétés suivent des normes issues d'associations internationales de qualité telles l'International Organization for Standardisation (ISO) ou l'European Foundation for Quality Management (EFQM). En matière d'audit interne également, il existe des programmes et des directives concernant la qualité que l'Institute of Internal Auditors définit dans les Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

Dans le cadre d'un projet de recherche de l'Institute for Accounting, Controlling and Auditing de l'Université de St-Gall, la qualité en matière d'audit interne a fait l'objet d'une recherche empirique. La situation des exigences en matière de qualité dans l'audit interne en Suisse a été examinée sur la base des exigences de qualité des Standards for the Professional Prac-

tices of Internal Auditing de l'IIA qui vont entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2002. Les auteurs présentent les résultats de cette enquête de manière succincte alors que les détails peuvent être consultés sur www.interne-revision.ch, site sur lequel on trouve également des informations sur la formation continue, les stakeholders en audit interne, les outils de la qualité ainsi que des références bibliographiques. Sur les 95 entreprises membres de l'ASAI qui ont été contactées, 35,8 % ont renvoyé le questionnaire.

Prise de position générale en matière de pratique de la garantie de la qualité

La qualité en matière d'audit interne

- améliore les processus des travaux et des vérifications dans l'audit interne;
- contribue à mettre en place des directives d'audit interne uniformes;

- encourage l'harmonisation de la langue et du vocabulaire de l'audit interne. On peut également s'inspirer du glossaire IIA qui figure à la fin des anciennes et des nouvelles normes.

D'une manière générale, on constatera que l'audit interne est ouvert aux thèmes de la qualité. L'amélioration qu'apportent la gestion et la garantie de la qualité aux prestations de services est reconnue mais elle n'est pas systématiquement appliquée partout. A cet égard, des appréciations périodiques de la situation sont largement répandues alors que dans le domaine des évaluations externes selon les IIAS, il existe encore des déficits. Les certifications (p. ex. ISO) sont plutôt rares. Les normes révisées pourraient inciter à se pencher (encore) davantage sur la qualité et la gestion de la qualité car «Quality is free» (Phillip B. Crosby).

TFR/ACSL/AFB