

TRENDS UND ENTWICKLUNGEN IM INTERNEN AUDIT

Strategiebezug, Proaktivität und Koordination des internen Audits (2. Teil)

In der gegenwärtigen Literatur wird vermehrt proaktives Handeln des internen Audits thematisiert. Dies lässt ab einem bestimmten Punkt Fragen zur strategischen Rolle des Berufsstands aufkommen. Neben diesem Thema behandelt der Artikel Aspekte der Koordination zwischen dem internen Audit und anderen Assurance- und Consulting-Dienstleistern.

1. EINLEITUNG

Im 1. Teil dieses Artikels in dieser Ausgabe des *Expert Focus* wurde die Struktur des 2015 vom *Institute of Internal Auditors (IIA)* veröffentlichten *International Professional Practices Framework (IPPF)* vorgestellt. Weiter erfolgte eine Diskussion verschiedener Aspekte der voraussichtlich zum 1. Januar 2017 in Kraft tretenden vorgeschlagenen IIA-Standards. Inhaltliche Themen, die von der Überarbeitung betroffen sind, umfassen die *Kommunikation* sowie die *Qualitätssicherung* des internen Audits. Dazu werden in zwei zur Neueinführung vorgeschlagenen IIA-Standards die Rolle des Chief Audit Executive (CAE) neu definiert und der Umgang mit der Prüfung von Bereichen, in denen das interne Audit vormals beratend tätig war, geregelt. Dieser Artikel befasst sich allem voran mit den ebenfalls erwähnten Themen des *Strategiebezugs* und der *Proaktivität* des internen Audits und behandelt darüber hinaus dessen *Koordination mit anderen Assurance- und Consulting-Dienstleistern*.

2. STRATEGIEBEZUG UND PROAKTIVITÄT DES INTERNEN AUDITS

2.1 Ausrichtung auf strategische Unternehmensziele. Auffällig ist, wie häufig in den vom IIA seit 2013 veröffentlichten Richtlinien Hinweise auf den Strategiebezug des internen Audits zu finden sind. Dies bezieht sich vor allem darauf, dass das interne Audit mit seinen Bestrebungen zur Erreichung der von Geschäftsleitung und Verwaltungsrat aus der *Unternehmensstrategie* abgeleiteten Ziele beitragen sollte.

Interessanterweise zeigte die *Global Internal Audit Survey 2015* des IIA erst kürzlich, dass lediglich rund 57% der teilnehmenden internen Auditoren eine hohe Übereinstimmung zwischen den vom internen Audit erbrachten Dienstleistungen und der strategischen Ausrichtung ihres Unternehmens sehen [1]. Es gilt jedoch auch darauf hinzuweisen, dass dieser Zusammenhang erst seit der Revision des IPPF im Juli 2015 – in Form des vierten (*«Richtet sich an Strategien, Zielen und Risiken der Organisation aus.»*) und neunten (*«Ist aufschlussreich, proaktiv und zukunftsorientiert.»*) Grundprinzips zur beruflichen Praxis des internen Audits – explizit in den beruflichen Grundlagen festgehalten ist. *Implizit* jedoch ist die Forderung, dass sich das interne Audit an der Unternehmensstrategie ausrichtet, bereits seit langem Teil der Richtlinien des IIA. Nicht zuletzt umschreibt die seit 1999 gültige Definition des internen Audits dessen Zweck mit der Unterstützung der Organisation bei der Zielerreichung.

Geht es nach dem IIA, so dient die Unternehmensstrategie dem internen Audit aber nicht nur passiv zur Orientierung. Vielmehr wurde in den letzten Jahren die Grundlage zur Durchführung von Prüfungen hinsichtlich der Erreichung strategischer Ziele und Prozesse geschaffen, wie im folgenden Abschnitt kurz erläutert wird.

2.2 Beitrag zur Erreichung strategischer Unternehmensziele. In der traditionell vor allem *kontrollbezogenen* Betrachtungsweise des internen Audits beziehen sich dessen Dienstleistungen allem voran auf die (*finanzielle*) *Berichterstattung*,



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: **STRATEGISCHE PRÜFUNGEN IN DEN IIA-STANDARDS****2120 – Risikomanagement**

2120.A1 – Das Interne Audit muss die Risikopotenziale in der Governance, den Geschäftsprozessen und den Informationssystemen der Organisation bewerten in Bezug auf:

- Erreichung der strategischen Ziele der Organisation; neu 2013
- Zuverlässigkeit und Integrität von Daten des Rechnungswesens und von operativen Informationen;
- Effektivität und Effizienz von Geschäftsprozessen und Programmen;
- Sicherung des Betriebsvermögens und
- Einhaltung von Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, Verfahren und Verträgen.

2130 – Interne Steuerung und Kontrolle

2130.A1 – Das Interne Audit muss die Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Steuerungs- und Kontrollsystems bezüglich der Risiken in der Governance, den Geschäftsprozessen und den Informationssystemen der Organisation bewerten in Bezug auf:

die *Einhaltung von Gesetzen und Richtlinien (Compliance)* und verschiedentlich auch auf die *operativen Prozesse* [2]. In Anbetracht des häufig beobachteten Strebens, das interne Audit als *risiko-orientierten Partner der Unternehmensleitung* zu positionieren, ist eine Neuausrichtung unter Einbezug strategischer Unternehmensziele nur folgerichtig. Dies gilt speziell dann, wenn der risiko-orientierte Prüfungsansatz auch dahingehend interpretiert wird, dass die Prozesse des internen Audits mit der Ausrichtung des unternehmensweiten Risikomanagements abgestimmt werden [3].

Wie bereits einleitend erwähnt, enthielten das IPPF bzw. die IIA-Standards bereits vor den jüngsten Überarbeitungen implizite Hinweise auf den Strategiebezug des internen Audits. Dabei lag der Fokus jedoch primär auf der bereits im vorhergehenden Abschnitt erwähnten Ausrichtung der eigenen Prozesse anhand der Unternehmensstrategie (*top-down*). Seit 2013 wird der Strategiebezug des internen Audits in den IIA-Standards jedoch auch *bottom-up* verstanden, was sich insbesondere in der Ergänzung der beiden Assurance-bezogenen Implementierungsstandards zum Risikomanagement (2120.A1) sowie der internen Steuerung und Kontrolle

(2130.A1) zeigt. Diese führen nun an, dass das interne Audit in seinen Prüfungen mitunter auch Wirksamkeit und Angemessenheit der Unternehmensprozesse für das *Erreichen strategischer Unternehmensziele* beurteilen muss (Abbildung 1). Folglich besteht damit die Voraussetzung, sich – im Sinne des vierten Grundprinzips für die berufliche Praxis des internen Audits – im Unternehmen als proaktiver Partner der Unternehmensleitung zu positionieren.

Wie erwähnt, beziehen sich die beiden genannten Standards auf die Bereiche des Risikomanagements sowie der internen Steuerung und Kontrolle. 2013 liess das IIA Standard 2110 – d. h. jenen Standard, der sich auf die Prüfung der Governance und damit den für die Strategie zentralsten Bereich bezieht – noch unverändert. Mit den aktuell diskutierten Änderungen schlägt das IIA nun vor, diesen Standard damit zu ergänzen, dass das interne Audit auch *strategische und operative Entscheidungen beurteilen und Empfehlungen zu deren Verbesserung* geben sollte.

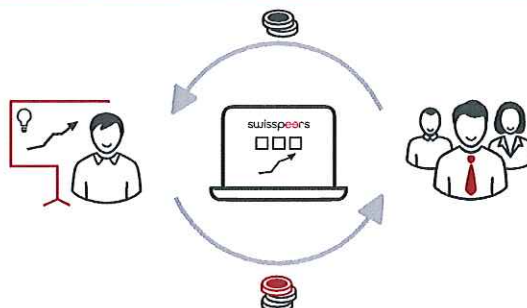
Aus heutiger Sicht scheint es offen, ob und wie dies – angenommen diese Änderung wird so in die finale Version der Standards übernommen – in der Unternehmenspraxis um-

ANZEIGE

Kredite für KMU direkt von Anlegern

Investitionsbedarf trifft auf Anlagenotstand

Auf swisspeers.ch
beschaffen Unternehmen
Fremdkapital direkt
von Anlegern.



Anleger bieten
sich interessante
Direktinvestitionen
in KMU.

Unterstützen Sie Ihre KMU Kunden bei der Fremdkapitalbeschaffung direkt auf unserer Plattform

Jetzt unter **swisspeers.ch** registrieren

swisspeers AG Bahnhofplatz 17 CH-8400 Winterthur +41 52 522 50 80 Info@swisspeers.ch



gesetzt werden könnte. Soll es wirklich Aufgabe des internen Audits sein, Einfluss auf die strategisierenden Prozesse zu nehmen? Wie würde die Geschäftsleitung reagieren, wenn das interne Audit den Vorschlag, strategische Entscheidungsprozesse zu hinterfragen, an sie heranträgt? Verfügt das interne Audit im Einzelfall über die notwendigen Kompetenzen und Ressourcen, Entscheidungen auf dieser Ebene fachgerecht zu beurteilen?

2.3 Emerging Risks – Identifikation neu aufkommender Risiken. Wie zuvor beschrieben, wird die Effektivität des internen Audits vom IIA in den Grundprinzipien mitunter durch die Proaktivität – und in diesem Sinne die Identifikation und Prüfung neu aufkommender Risiken – umschrieben. Was auf den ersten Blick wie eine Änderung in der Einstellung und der Herangehensweise interner Auditoren aussieht, verlangt möglicherweise den Erwerb neuer Kompetenzen und Fähigkeiten. Konsequenterweise hat diese Forderung Auswirkungen auf die Erläuterung zu Attribut Standard 1210, der den englischen Sammelbegriff *Proficiency* beschreibt. Darin neu enthalten ist die Berücksichtigung aktueller Aktivitäten, Trends und neuer Themen.

Obwohl es sich bei der Proaktivität vordergründig um eine Einstellung der internen Auditoren handelt, sind davon auch die Prozesse des internen Audits betroffen. Beispielsweise müssen Methodik und Häufigkeit der Risikobeurteilung die Identifikation neu aufkommender Risiken unterstützen. Ein traditionell auf Jahresbasis durchgeführtes Assessment, das nur wenig Flexibilität für unterjährige Anpassungen erlaubt, kann diesem Anspruch nicht mehr genügen.

In Anbetracht dieser Auswirkungen hat das IIA vorausschauend auch die Performance Standards 2000, zum Management des internen Audits, und 2100, zur Jahresplanung, angepasst. Im Falle von Standard 2000 wird die *Berücksichtigung neuer Trends und Themen* neu auf eine Stufe mit der *Einhaltung der Standards und des Code of Ethics* sowie der *Übereinstimmung der Ergebnisse mit dem Charter des internen Audits* gestellt; das heisst sie stellt ein Charakteristikum wirksamer Führung im internen Audit dar. Standard 2100 führt neu mitunter an, dass das interne Audit durch das Bieten neuer Einblicke die eigene Glaubwürdigkeit und den gebotenen Mehrwert verbessert. Diese Ergänzung erscheint sinnvoll; es gilt jedoch einzuschränken, dass die Anwendbarkeit dieses Standards in Abhängigkeit unternehmens- oder branchenspezifischer Faktoren unterschiedlich ausfällt.

3. KOORDINATION MIT ANDEREN ASSURANCE- UND CONSULTING-DIENSTLEISTERN

Abschliessend wird an dieser Stelle auf den vorgeschlagenen Standard 2050 eingegangen, der die Schnittstelle zwischen dem internen Audit und anderen Assurance- und Consulting-Dienstleistern betrifft. Das IIA schlägt einerseits vor, die Überschrift des Standards zu ergänzen, das heisst neu mit *Coordination and Reliance* zu bezeichnen. Andererseits soll der Standard neu mit einer ausführlichen Erläuterung näher beschrieben werden. *Abbildung 2* zeigt die offizielle Übersetzung des vorgeschlagenen Standards, wobei grün hervorge-

Abbildung 2: **DER VORGESCHLAGENE IIA-STANDARD 2050**

2050 – Koordination	und Vertrauen
Der Leiter der Internen Revision soll Informationen mit anderen internen und externen Prüfungs- und Beratungsdienstleistern austauschen und die Aktivitäten mit diesen koordinieren, damit eine angemessene Abdeckung erzielt und Doppelarbeiten vermieden werden.	
Erläuterung Bei der Koordinierung der Aktivitäten kann der Leiter der Internen Revision auf die Tätigkeit anderer Prüfungs- und Beratungsdienstleister vertrauen. Grundlage dieses Vertrauens sollte ein etablierter, konsistenter Prozess sein. Der Leiter der Internen Revision soll die Kompetenz, Objektivität und berufstübliche Sorgfalt der Prüfungs- und Beratungsdienstleister berücksichtigen. Der Leiter der Internen Revision soll außerdem ein klares Verständnis von Umfang, Zielen und Ergebnissen der Tätigkeiten von anderen Prüfungs- und Beratungsdienstleistern haben. Auch wenn er der Arbeit anderer vertraut, ist der Leiter der Internen Revision trotzdem noch verantwortlich dafür sicherzustellen, dass Schlussfolgerungen und Beurteilungen der Internen Revision angemessen belegt werden.	

hobene Elemente auf die entsprechenden Neuerungen hinweisen.

Ähnlich wie bereits im 1. Teil dieses Artikels gesehen, läuft man bei Verwendung der deutschen Fassung Gefahr, gewisse im Originalwortlaut enthaltene Elemente zu übersehen. So wird beispielsweise der Zusatz *Reliance* im Titel wörtlich mit *Vertrauen* übersetzt, womit nur am Rande vermittelt wird, dass es hierbei grundsätzlich um die Verwendung von durch andere Dienstleister erstellte Arbeiten geht – man sich also auf jemanden *abstützt*. Um hier den richtigen Ton zu finden, wären die drei nationalen Institute des IIA im deutschsprachigen Raum allenfalls gut beraten, auch andere Möglichkeiten der Übersetzung in Betracht zu ziehen. Hinweise zur Terminologie könnten zum Beispiel den beruflichen Standards der externen Revision entnommen werden. So lautet die Bezeichnung des *Schweizer Prüfungsstandard (PS) 610* mit Blick auf die Abstimmung mit dem internen Audit – ohne Umschweife – *Verwertung der Arbeit interner Prüfer* [4].

Für eine Anlehnung an die in PS 610 verwendete Terminologie spricht zudem, dass dieser inhaltliche Analogien mit der vorgeschlagenen Erläuterung zu Standard 2050 aufweist. Beiden Standards liegt zu Grunde, dass die Referenzierung von Arbeiten anderer Assurance-Dienstleister in den eigenen Arbeitspapieren grundsätzlich gutgeheissen wird, der jeweilige Dienstleister jedoch vorgängig mittels vorgegebener, aber nur grob definierter Kriterien bewertet werden muss. Als Kriterien werden in beiden Fällen *Fachkompetenz, Objektivität und die berufliche Sorgfalt (due professional care)* [5] vorgeschlagen. Darüber hinaus wird in beiden Standards ein Verständnis der jeweils betroffenen Funktionen vorausgesetzt und darauf verwiesen, dass die Eigenverantwortung für das Prüfungsurteil trotz Abstützung auf andere Prüfungs- und Beratungsdienstleister vollständig erhalten bleibt.

4. FAZIT

Mit den neu vorgeschlagenen Standards adressiert das IIA verschiedene Themenbereiche, wie die Kommunikation und das Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung. Gleichzeitig deutet es an, in welche Richtung die Entwicklung des internen Audits gehen könnte: Liegt die nächste grosse Herausforderung für den Berufsstand in der Verbesserung strategischer Prozesse und Entscheidungen? Ist das interne Audit bereit dafür oder entfernt man sich damit zu weit von seinen eigentlichen Kernkompetenzen?

Die in den vorgeschlagenen Standards enthaltenen Grundlagen zur Einflussnahme auf die strategischen Entscheidungsprozesse und Unternehmensrisiken dürften viele Interne-Audit-Abteilungen vor Herausforderungen stellen. Dienstleistungen auf dieser Stufe setzen voraus, dass gleichzeitig ein Bedarf dafür von Seiten der Unternehmensleitung besteht und die entsprechenden Fachkompetenzen und Ressourcen im internen Audit vorhanden sind. Dies lässt vermuten, dass es – sollten die vorgeschlagenen Änderungen so in die finale Version der Standards übernommen werden – in vielen Fällen noch ein weiter Weg ist, bis die Einbindung des internen Audits in die strategischen Führungsprozesse als *Best Practice* anerkannt ist.

Die sowohl als neues Grundprinzip als auch in verschiedenen vorgeschlagenen Änderungen festgehaltene Forderung nach einem proaktiv agierenden internen Audit lässt sich einfacher nachvollziehen und befürworten. Hierbei geht es

allem voran um die frühzeitige Identifikation und Beurteilung neu aufkommender Risiken. Folgerichtig wird diese Grundhaltung in den neuen Standards in gewisser Weise als übergeordneter Tätigkeitsbereich zur Governance, zum Risikomanagement sowie zur internen Steuerung und Kontrolle dargestellt. Auf diese Weise sollen Glaubwürdigkeit und Wert des internen Audits erhöht werden. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das interne Audit im heutigen Umfeld ausreichend flexibel sein muss, seine Prozesse und den Fokus der erbrachten Dienstleistungen an Veränderungen und neue Entwicklungen anzupassen; oder in den Worten von *Richard Chambers*, dem Vorsitzenden des IIA: «Auditing at the Speed of Risk» [6] ist also gefragt.

Mit Blick auf die Schnittstelle zwischen dem internen Audit und anderen Assurance- und Consulting-Dienstleistern orientiert sich das IIA teilweise an den Regelungen im Berufsstand der externen Revision. Neu werden grob definierte Kriterien – namentlich *Fachkompetenz*, *Objektivität* und *berufliche Sorgfalt* – festgelegt, mithilfe derer die Arbeiten anderer Prüfungs- und Beratungsfunktionen beurteilt werden können. Auf dieser Basis kann ein angemessenes Mass an *Reliance*, also Abstützung auf die vom Dienstleister erbrachten Arbeiten, bestimmt werden. Gleichzeitig wird jedoch klar festgehalten, dass die Verantwortung für die eigenen Ergebnisse beim internen Audit selbst liegt und nicht auf andere übertragen werden kann. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Harrington/Piper (2015): *Driving Success in a Changing World – 10 Imperatives for Internal Audit*. The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK). The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). 2) Vgl. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013): *Internal Control – Integrated Framework*. Framework and Appendices. Jersey City. 3) Vgl. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004): *Enterprise*

Risk Management – Integrated Framework. Jersey City. 4) Abgeleitet vom International Standard on Auditing (ISA) 610 – Using the Work of Internal Auditors. 5) PS 610 erwähnt zudem separat noch wirksame Kommunikation, basiert jedoch noch auf einer früheren Version des International Standard on Auditing (ISA) 610. Neu wird die berufliche Sorgfalt etwas breiter umschrieben und umfasst die Anwendung eines «systematic and disciplined approach, including quality control». Für weitere Informationen zur Koordination zwi-

schen interner und externer Revision sowie zu den aktuellen Versionen der ISA 315 und 610, vgl. Ruud/Kyburz (2015): *Externe und Interne Revision – Koordination gemäss den International Standards on Auditing (ISA)*. IRZ – Internationale Zeitschrift für Rechnungslegung, 10(6), S. 253–257. 6) Chambers (2014): *Auditing at the Speed of Risk*. Internal Auditor. Zuletzt abgerufen am 19. April 2016 unter <https://iaonline.theiia.org/auditing-at-the-speed-of-risk>.

ANZEIGE

Eckauer+Schöck



ABA WEB
treuhand

AbaWebTreuhand

So clever war Buchhaltung noch nie – für Treuhänder und ihre Kunden.

- > Business Software aus der Cloud: einfach, komfortabel, günstig
- > iPad App AbaSmart für grenzenlose Mobilität: Daten immer ortsunabhängig und online verfügbar

www.abacus.ch

ABACUS
business software