

AUDITING – EINE ERFOLGSGESCHICHTE

Interne Revision und Wirtschaftsprüfung in einer Umbruchphase

Der Beitrag zeigt Trends in der internen Revision und in der Wirtschaftsprüfung auf. Beide Berufsstände befinden sich im Umbruch – die interne Revision infolge gesteigerter Erwartungen der internen Stakeholder und der Anpassung beruflicher Rahmenwerke, die Wirtschaftsprüfung aufgrund regulatorischer Neuerungen auf EU-Ebene. Vor allem die interne Revision setzt sich mit einem dynamischen Berufsverständnis auseinander, das für Unternehmen viele Chancen mit sich bringen kann.

1. EINLEITUNG

Die interne Revision und die Wirtschaftsprüfung dienen beide dem übergeordneten Zweck, zu einer Good Corporate Governance beizutragen. Nach den Erkenntnissen der Prinzipal-Agenten-Theorie erfordern die Trennung von Eigentum und Management – und die daraus resultierende Informationsasymmetrie – eine gute Unternehmenskontrolle durch geeignete Aktivitäten, um opportunistisches Verhalten und Eigeninteresse von Managern zu vermeiden [1]. Die Komödie «Der Revisor» von *Nikolai Gogol* spielte bereits im Jahr 1836 genau auf diese Gefahr des Moral Hazards (die «moralische Versuchung») bei fehlender Kontrolle an: Im irr tümlichen Glauben, ein im russischen St. Petersburg einkehrender Fremder sei inkognito ein Revisor, versuchen die Bürger ihre Missetaten zu verheimlichen und dem Revisor zu gefallen. Vor diesem Hintergrund ist das englische Sprichwort besonders treffend:

«Audit is as old as the hills, it is the sign of distrust and temptations.»

(Prüfung ist uralte, sie ist das Zeichen von Misstrauen und Versuchung).

Tatsächlich liegen die Anfänge der Prüfung über 3000 Jahre zurück, als die Babylonier erste Prüfungen des Inventars vornahmen. Auch in Ägypten florierte der Handel in dieser Zeit, was das Erfordernis nach Kontrollen der Warenbestände mit sich brachte. Damals war die Prüfungsaktivität jedoch auf

das Checking jeder Transaktion und deren Richtigkeit beschränkt. Im Zuge der Industrialisierung nahmen die gehandelten Werte, die Werte der beteiligten Maschinen- und Produktionsanlagen und somit die Wichtigkeit dieser Kontrollrollen weiter zu. Vor allem der hohe Kapitalbedarf für Maschinen und Vertrieb der Waren stärkte die Ansprüche der Kapitalgeber als wichtige Interessengruppe. Da der Wertpapierhandel lange Zeit weitgehend wenig reguliert blieb, kam es im 19. Jahrhundert zu vielen Insolvenzen, welche die Aktionäre finanziell schädigten. Im 20. Jahrhundert verlagerten sich der Fokus und die Kernentwicklung der Prüfung in die Vereinigten Staaten von Amerika. Nach der Grossen Depression in den 1930er-Jahren erholte sich die amerikanische Wirtschaft rasant, wodurch die Unternehmen stärker international expandierten und das Wachstum der Weltwirtschaft weiter gefördert wurde.

Durch diese gestiegene Komplexität der Unternehmensstrukturen wurde die Prüfung immer wichtiger, und die Massnahmen wurden vielfältiger. Heute ergänzen sich die verschiedenen Prüfungs- und Kontrollaktivitäten vor dem Hintergrund des gemeinsamen Ziels, Kontrolllücken zu vermeiden. Ein viel beachtetes Modell zur Darstellung der Kontrollaktivitäten stellt seit zehn Jahren das Three-Lines-of-Defense-Modell dar [2]. Das Modell wurde durch die FERMA/ECIIA-Task Force [3] entwickelt, in der *T. Flemming Ruud*, PhD, Lehrstuhl für Internal Audit/Internal Control am ACA-HSG, mitwirkte, und kategorisiert die Kontrollaktivitäten in drei sogenannten Verteidigungs- oder auch Kontrolllinien. Die erste Linie stellt die operativen Einheiten dar, welche für die Implementierung der Geschäftsprozesse verantwortlich sind und somit die primäre Risikoeigentümerschaft (risk ownership) übernehmen. Die zweite Linie stellen die prozessabhängigen Kontrollaktivitäten wie Compliance oder das Risikomanagement (risk assurance) dar. Die interne Revision berichtet idealerweise funktional direkt an den Verwaltungsrat (respektive das Audit Committee) und ist somit die dritte und letzte interne Verteidigungslinie (risk control). Die Wirtschaftsprüfung wird – als Assurance-Aktivität ausserhalb



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

des Unternehmens – zudem oftmals als vierte Verteidigungslinie angesehen [4]. Die letzten beiden Verteidigungslinien bieten das höchste Mass an Unabhängigkeit.

Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass die Prüfungs- und Kontrollaktivitäten eng zusammenspielen müssen, wobei die interne Revision und die Wirtschaftsprüfung als unabhängigste Aktivitäten eine Schlüsselrolle für die Corporate Governance einnehmen. Weiche Faktoren wie die Unternehmenskultur, die Strategie und die Kommunikation im Unternehmen können die Zusammenarbeit der einzelnen Aktivitäten vor diesem Hintergrund zielführend unterstützen.

Dieser Beitrag ist in drei wesentliche Teile gegliedert. Der erste Teil befasst sich mit den Entwicklungen in der internen Revision, während der zweite Teil die bisherige (Erfolgs-)Geschichte der Wirtschaftsprüfung skizziert. Anschliessend wird ein Vergleich der zentralen Trends in beiden Berufsständen gezogen und ein Ausblick aufgezeigt. Hierbei sollen auch die Chancen der internen Revision und der Wirtschaftsprüfung für die Unternehmenspraxis dargelegt werden. Neben internationalen Entwicklungen wird ausserdem auf die Schweiz und die einschlägige Forschung aus der Perspektive des ACA-HSG der *Universität St. Gallen* eingegangen.

2. INTERNE REVISION

2.1 Treiber des Wachstums des Berufsstands. «*Internal Audit has got to be the coolest profession in the world.*» (Die interne Revision muss wohl der beste Beruf in der Welt sein) – das sagte der amerikanische Buchautor *Tom Peters* im Jahr 2013 auf der «*Institute of Internal Auditors International Conference*» in Orlando. Tatsächlich gewinnt der Berufsstand mehr an Popularität, nicht zuletzt in den vergangenen 25 Jahren. Seit einigen grossen US-Bilanzierungsskandalen um die Jahrtausendwende wird die interne Revision nicht nur in Amerika als mehrwertschaffende Aktivität erachtet. Vorangetrieben durch den weltweiten Berufsverband, das *Institute of Internal Auditors (IIA)* mit Sitz in Florida (USA), welcher bereits seit 1941 besteht und über 185 000 Mitglieder zählt, gewinnt der Beruf des internen Revisors international und in der Schweiz zunehmend an Bedeutung [5]. Die Zahl der Berufszertifizierungen als *Certified Internal Auditor® (CIA®)* steigt stetig weiter an: Bis November 2016 wurde der entsprechende Titel in der Schweiz bereits 1002 Mal vergeben. Die Administration der CIA-Prüfung wurde bis zum Jahr 2008 schweizweit durch den Lehrstuhl von *T. Flemming Ruud* am ACA-HSG durchgeführt.

Die wachsende Popularität des Berufsexamens ist eng verknüpft mit den parallel verlaufenden Entwicklungen in den Bereichen Risikomanagement und internes Steuerungs- und Kontrollsystem, welche neben der Prüfung und Verbesserung der Corporate Governance im Allgemeinen gemäss dem beruflichen Standard 2100 zu den Aufgaben der internen Revision zählen. Die Neuerungen durch das *Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO-Komitee)*, welches seit 1992 Rahmenwerke zum internen Kontrollsystem respektive zum Enterprise Risk Management herausgibt, werden durch die interne Revision eingehalten und bei der Prüfungsplanung und Durchführung entsprechend berücksichtigt.

2.2 Überarbeitung der beruflichen Guidance und aktuelle Entwicklungen. 2016 und 2017 kam es zu einer fast zeitgleichen Überarbeitung und Erneuerung der beruflichen Rahmenwerke durch das IIA und durch COSO. Beide Neuerungen zielen darauf ab, verstärkt kulturelle und strategische Komponenten in das professionelle Verständnis einzubinden. Die gestiegene Komplexität der Unternehmens- und Risikoarchitekturen erfordert die zielgerichtete Zusammenarbeit mit anderen Aktivitäten im Unternehmen. Das International Professional Practices Framework (IPPF) wurde als berufliches Rahmenwerk für den Berufsstand der internen Revision seit 2015 sukzessive umgestaltet, um den Anforderungen des dynamischen Geschäftsumfelds und der Strategie des Unternehmens besser gerecht zu werden. Zunächst wurde die seit 1999 bestehende Definition der internen Revision um eine prägnante Mission sowie zehn Grundprinzipien ergänzt, welche das Mandat der internen Revision greifbar darstellen. Zudem wurden die verbindlichen beruflichen Standards, die die zur Berufsausübung notwendigen Voraussetzungen (Attribute Standards) und Ausübungsrichtlinien (Performance Standards) definieren, überarbeitet. Wichtige Neuerungen betreffen zum Beispiel Standard 2050 «Koordination und Vertrauen» und Standard 1112 «Rollen des Leiters der Internen Revision über die Interne Revision hinaus». So gehen beide Standards auf die Möglichkeiten und Grenzen der Zusammenarbeit mit anderen Aktivitäten ein, bei Standard 1112 wird konkret der Fall der Verantwortungsübernahme durch die interne Revision geregelt [6]. Mitte 2017 veröffentlichte COSO ein Update zum Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Die Neuerung hat zum Ziel, das Risikomanagement stärker mit der Unternehmensstrategie zu verknüpfen und die Einbindung des Risikomanagements in die Entscheidungsprozesse integrativer und dynamischer zu gestalten. Das neue Framework wird durch 23 Prinzipien in den Kategorien Risk, Governance und Culture, Risk, Strategy und Objective-Setting, Risk in Execution, Risk Information, Communication und Reporting sowie Monitoring Risk Management Performance untermauert [7].

3. WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Betrachtet man die Entwicklungen in den vergangenen 25 Jahren, so ist die Wirtschaftsprüfung nach wie vor ein zentrales Berufsfeld, sowohl international als auch in der Schweiz. Dabei gewinnen neben der reinen Abschlussprüfung weitere Themen wie Compliance, Digitalisierung und Informationstechnologie rasant an Bedeutung, und die Anforderungen an die Wirtschaftsprüfer werden immer komplexer. Die schnell voranschreitende Globalisierung führte in den letzten 25 Jahren zudem zu einer Professionalisierung des Berufsstands sowie zur Ausprägung grosser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, welche sich über die Zeit legitimierten. Heute, sowohl international als auch in der Schweiz, dominieren die vier grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften *Deloitte*, *EY*, *PwC* und *KPMG* den oligopolistischen Prüfungsmarkt und teilen den Grossteil der Prüfungen kotierter Unternehmen unter sich auf. Gemeinsam beschäftigen die «Big 4» weltweit über 800 000 Angestellte und nehmen daher auch aus der Perspektive der sozialen Verant-

wortung eine wichtige Stellung ein. Auf EU-Ebene erfolgten in den letzten Jahren einige regulatorische Veränderungen. Mit der am 17. Mai 2006 verabschiedeten und im Juli 2006 in Kraft getretenen 8. EU-Richtlinie (Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates, umgangssprachlich auch als EuroSOX bezeichnet) wurde auf europäischer Ebene ein umfassender Regelungsrahmen für die berufliche Praxis der Wirtschaftsprüfung etabliert. Die Richtlinie regelt die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen, beinhaltet strikte Vorgaben zur Berufsaufsicht und zur Qualitätssicherung und hebt die Wichtigkeit der prüferischen Unabhängigkeit hervor. Letztere wird unter anderem durch die verbindliche Partnerrotation nach sieben Jahren gestärkt.

Um die Praxis der Abschlussprüfung zwischen den EU-Staaten anzugleichen, wurde im April 2014 die EU-Audit-Reform verabschiedet, welche kurze Zeit darauf im Mai in Kraft trat. Auf nationaler Ebene waren die Verordnungen der umfassenden Reform bis Juni 2016 umzusetzen. Ziel der Reform war es, die Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfung gegenüber Investoren weiter zu stärken, Interessenkonflikten durch langjährige Mandanten-Prüfer-Beziehungen entgegenzuwirken sowie den Wettbewerb zwischen den Audit-Firmen auch für mittelgroße Prüfungsgesellschaften offener zu gestalten. Betroffen von der Reform sind alle statutarischen Prüfungen innerhalb der EU, wobei diese einige Sonderregelungen für die Prüfung von Firmen als *Public Interest Entity (PIE)* enthält, die auf die Information der Aktionäre ausgerichtet sind. Als PIE-Firmen gelten kotierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsgesellschaften. Insgesamt wurden durch die Reform die Anforderungen an die Prüfungsberichte angezogen, die Möglichkeiten der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen eingeschränkt und die Stellung des Audit Committees gestärkt. So wurde zum Beispiel das Gesamthonorar für erlaubte Nichtprüfungsleistungen auf maximal 70% des in den letzten drei Jahren gezahlten Prüfungshonorars beschränkt. Während das Audit Committee unter der 8. EU-Richtlinie nicht die Kompetenz besass, den Abschlussprüfer einzusetzen, hat das Audit Committee

nach der EU-Audit-Reform wesentliche Aufgaben bei der Auswahl und internen Aufsicht des Wirtschaftsprüfers. Dies hat für den Abschlussprüfer die verstärkte Zusammenarbeit und Abstimmung mit dem Audit Committee zur Folge. Eine zukünftige Herausforderung der Reform stellen die Wahlrechte der Mitgliedsstaaten dar, welche die einheitliche Umsetzung der Vorgaben erschweren können.

Die Zukunft hält für die Wirtschaftsprüfung sowohl Herausforderungen als auch Chancen bereit. Verschachtelte Unternehmens- und Bilanzstrukturen, ein globales Geschäftsumfeld und international fragmentierte Rechnungslegungsstandards müssen von den Wirtschaftsprüfern berücksichtigt und gehandhabt werden. Im Versuch, die Rechnungslegungsstandards zu harmonisieren, sind die International Financial Reporting Standards (IFRS) insbesondere für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen auch in der Schweiz auf dem Vormarsch. Der Wirtschaftsprüfer ist bei der Entscheidung für oder gegen die oft zeit- und kostenintensive Umstellung auf die internationalen Standards meist einer der ersten Ansprechpartner. Als solcher kann er dazu beitragen, ein Grundsatzwissen für die neuen Standards im Unternehmen zu etablieren. Diese Entwicklungen erfordern zunehmend Expertenwissen sowie eine offene und flexible Denkweise, die der Internationalisierung des Berufsstands angemessen Rechnung trägt. Zukünftige Trends und Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung allgemein sind das Management der Digitalisierung sowie im Zuge dessen die Rekrutierung von Talenten und Experten vor allem im Gebiet der IT-Prüfung. Durch die globale Geschäftsausrichtung der grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können Experten aus anderen Ländern herangezogen werden, dennoch bleibt es zentral, auch lokal Wissen aufzubauen und zu halten. Dabei wird die Prüfberichterstattung für die Wirtschaftsprüfer immer weitreichender und komplexer. ISA 701 Key Audit Matters schreibt für Konzerngesellschaften neu die Aufzählung und Evaluierung wesentlicher Prüfungsverhalte als individuelles Berichtselement vor. Die genaue Erfassung der Branchenverhältnisse und der inhärenten Risiken des Geschäftsmodells zur Beurteilung dieser wesentlichen Sachverhalte nimmt daher neben dem eigent-

lichen Prüfungsurteil eine immer zentralere Stellung ein. Insgesamt wird durch den Standard die Kommunikation mit den Stakeholdern verbessert und die Corporate Governance im Sinne einer transparenten Berichterstattung gegenüber diesen noch gestärkt.

4. MITWIRKUNG BEI BERUFLICHER GUIDANCE

Vor dem Hintergrund der Überarbeitung der beruflichen Guidance und der Regelungen zur Zusammenarbeit der internen Revision mit anderen Aktivitäten hat die wirkungsvolle und effiziente Gestaltung der internen Steuerung und Kontrolle für Unternehmen besonders in der letzten Dekade weiter an Relevanz gewonnen. Zentral dafür ist die Mitwirkung in Gremien sowie die Aus- und Weiterbildung, die am ACA-HSG bereits seit 1995 etabliert ist. Der Grundstein für diesen Schwerpunkt wurde vom Schreibenden als erstem Professor für interne Revision an einer Schweizer Universität erfolgreich mitgelegt. Als Gremium hat sich der *Schweizerische Verband für Interne Revision (SVIR)* 1998 unter Mitwirkung des Schreibenden als Vorstandsmitglied zudem als offizielle nationale Vertretung dem IIA angeschlossen. Der Verband hat sich seither zum Ziel gesetzt, die interne Revision noch stärker als integralen Bestandteil einer Good Corporate Governance zu etablieren. Der SVIR unterstützt auch den Lehrgang Internal Auditing als Certificate of Advanced Studies an der Universität St. Gallen (CAS-HSG). Letzterer ist in seiner Modulstruktur an das CIA-Berufsexamen angelehnt und so konzipiert, dass er als direkte Vorbereitung darauf genutzt werden kann.

Im Bereich der Wirtschaftsprüfung war der Schreibende als Task-Force-Mitglied daran beteiligt, dass die Struktur des Wirtschaftsprüferexamens durch die *Schweizerische Akademie für Wirtschaftsprüfung – heute Expertsuisse AG* – an die komplexer werdenden Anforderungen angepasst und 2001 das Diplommodul Professional Judgement entwickelt worden ist.

An der Universität St. Gallen haben in den letzten 25 Jahren die Professoren em. *André Zünd*, em. *Giorgio Behr*, em. *Claude Bourqui*, sel., *Peter Leibfried*, *Andreas Blumer* und der Schreibende massgeblich auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung geforscht und gelehrt.

5. FAZIT

Sowohl die interne Revision als auch die Wirtschaftsprüfung haben sich über die letzten 25 Jahre weiter zu beliebten und dynamischen Berufsfeldern entwickelt. Heute befinden sich beide in einer Umbruchphase, die von Komplexität und Neustrukturierung geprägt ist. Insgesamt ist festzuhalten, dass die Corporate-Governance-Aktivitäten, darunter die interne Revision und die Wirtschaftsprüfung, getrieben durch

die regulatorischen und berufsständischen Anforderungen sowie die Handhabung neuer Risiken, tendenziell stärker in ihren Ausrichtungen sowie in ihren Risikoverständnissen konvergieren. Vor allem die Frage, wie die interne Revision und die Wirtschaftsprüfung ihre Zusammenarbeit in

«Vor allem die Frage, wie die interne Revision und die Wirtschaftsprüfung ihre Zusammenarbeit in Zukunft ausgestalten können, ist spannend.»

Zukunft ausgestalten können, ist spannend. Obwohl diese eher im Bereich der finanziellen Berichterstattung liegt, sind durch ISA/PS 610 die Weichen für eine engere Abstimmung gelegt worden. Auch innerhalb des Unternehmens nimmt die Koordination zwischen den Aktivitäten im Bereich der internen Steuerung und Kontrolle künftig wohl noch eine wichtigere Rolle ein. Wie wirkungsvoll die interne Revision zum Erfolg der Governance-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse beitragen kann, hängt letztlich mit davon ab, wie strukturiert der Informationsaustausch gestaltet ist und ob ein gemeinsames Risikoverständnis zwischen den Aktivitäten verankert werden kann.

Das internationale Rahmenwerk für die Berufspraxis der internen Revision wurde im Zuge dieser Überlegungen bereits auf die neuen Erfordernisse umgestellt und trägt diesen in seiner neuen Form in seinen verbindlichen und empfohlenen Komponenten Rechnung.

In den kommenden Jahren wird sich zudem konkret herausstellen, inwiefern Entwicklungen wie die Digitalisierung die Kontroll- und Risikostrukturen, aber auch die Zusammenarbeit zwischen interner Revision und Wirtschaftsprüfung beeinflussen und prägen werden. Je besser die unterstützenden IT-Systeme werden, desto wahrscheinlicher wird eine engere Zusammenarbeit zwischen den Prüfungsaktivitäten und desto weniger wird zusätzliche Kontrolle notwendig. Gleichzeitig nimmt das Datenvolumen zu – mehr Transaktionen sind die Folge, und ein neues Prüffeld eröffnet sich: IT-Sicherheit. Dieses ist zum heutigen Zeitpunkt noch relativ unerschlossen, jedoch werden Themen wie Data Analytics sowohl für die interne als auch für die externe Revision immer zentraler. Eine Kernherausforderung für die Zukunft stellt daher dar, wie die richtigen unternehmerischen Weichen für die Anwendung und die Umsetzung moderner, IT-basierter Verfahren für die Prüfung nutzbar gemacht werden. ■

Anmerkungen: 1) Fama, E. F./Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. The journal of law and Economics, 26(2), 301–325. 2) FERMA, E. Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41-2b. 3) FERMA: Federation of European Risk Management Associations; ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing.

4) Vgl. Ruud/Kyburz (2014): Gedanken zum Three Lines of Defense Modell – Was ist mit Verteidigung gemeint? Analyse des Governance-Modells aus der Sicht des internen Audits. Der Schweizer Treuhänder 2014/9. 5) Das IIA bezeichnet sich als «vertrauenswürdige, global agierende, standardsetzende Institution» und hat über 185 000 Mitglieder in

fast 190 Ländern. 6) Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). Institute of Internal Auditors Research Foundation. 7) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise Risk Management. Integrated Framework (Update).