



Die interne Revision - Relikt oder Instrument marktorientierter Unternehmensführung?

Auszug aus dem Workshop
„Betriebswirtschaftlich Denken und Handeln“

von Sylvia Nickel

Gliederung

- 1 Revisionsbegriff
 - 1.1 Revision = Prüfung?
 - 1.2 Interne Revision
 - 1.3 Externe Revision
 - 1.4 Ursprung
- 2 Interne Revision im 21. Jahrhundert
 - 2.1 Prozessnahe Synchronisation der Daten
 - 2.2 Abweichungsorientierte Frühwarnsysteme
 - 2.3 Untersuchung statistischer Gesetzmäßigkeiten
- 3 Revisioelemente
 - 3.1 Revisionsfelder
 - 3.2 Revisionsablauf
 - 3.3 Revisionsprinzipien
 - 3.4 Bedeutung der Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung (GoW/GOA)
 - 3.5 Organisatorische Einbindung
- 4 Fazit: Interne Revision für alle?
- 5 Weiterführende Hinweise



Sie bildet somit eine **Untereinheit des Controlling**, welchem neben der Prüfung und Kontrolle vornehmlich die Aufgabe der Generierung von **Steuerungsinformationen** zukommt. Controlling kann somit als „Emanzipation“ der Revision bezeichnet werden, da zu der Prüfung vergangenheitsbezogener Daten eine Exploration der Strukturen und Tendenzen hinzu tritt.

Die Revision arbeitet vornehmlich vergangenheitsorientiert durch die Prüfung bereits vollzogener Vorgänge. Dies ist jedoch auch eine wichtige Basis für das **Organisationale Lernen**: Erst durch Prüfung und Aufdeckung von Missbrauchstatbeständen (**Fraud Detection**) können Maßnahmen zur Vermeidung im Sinne des **Loss Prevention** erarbeitet werden.

1.1 Revision = Prüfung?

Die Begriffe „Prüfung“ und „Revision“ werden umgangssprachlich kaum unterschieden, sind als Fachtermini jedoch strikt zu trennen. Die Prüfung ist eine klar auf die Vergangenheit ausgerichtete Handlung, die in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen wiederkehrende Vorgänge nachvollzieht oder vergleichbare Größen gegenüberstellt. Bei der Revision

hingegen handelt es sich um eine **Funktion**, die ihre Aufgabe durch Vornahme von Prüfungen erfüllt. Sieht man von der Sonderform der **Selbstkontrolle** einmal ab, ist zwischen Kontrolle und Revision **keine einheitliche Abgrenzung** zu identifizieren. Häufig wird die Revision als **Prüfung höherer Ordnung** angesehen, während die Kontrolle als eine durch die Organisation vorgegebene automatische Überwachung dargestellt wird (Internes Kontrollsystem). Spricht man in der betrieblichen Praxis von der Kontrolle, so ist damit in der Regel die permanente Überwachung von laufenden Betriebsprozessen gemeint, die sich auf Arbeitsablauf, Termineinhaltung, Mengen- und Wertfluss beziehen. Revisionen werden demgegenüber häufig

1 REVISIONSBEGRIFF

Als „Revision“ werden im allgemeinen Prüfungsvorgänge bezeichnet. Bezogen auf eine marktorientierte Unternehmensführung erscheinen sowohl Kurzdefinition als auch Begriff urzeitlich und bürokratisch.

In Zeiten ausgeprägter Unternehmensfinanzierung über **privates Kapital** (Aktionäre, Gesellschafter, Business Angels, Venture/Seed Capital, Bürgschaften) erscheint jedoch eine Prüfung der Unternehmensvorgänge auf die **ordnungsgemäße Bearbeitung** im Sinne eines **Vermögensverwalters** äußerst sinnvoll. Der internen Revision kommt hierbei die Aufgabe zu, Vorgänge auf Ordnungsmäßigkeit zu prüfen und Unregelmäßigkeiten (Buchungsfehler, Ablagefehler, Rechtsfolgefehler) oder Widrigkeiten (Veruntreuung) aufzudecken.



unregelmäßig beziehungsweise periodisch vorgenommen.

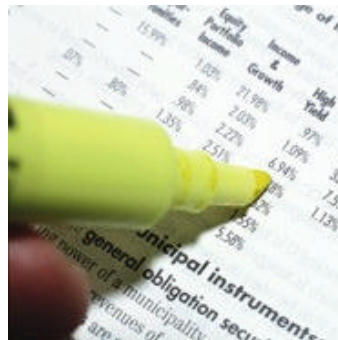
1.2 Interne Revision

Bei der internen Revision handelt es sich um eine **organisatorische Einheit**, die im Auftrag der Unternehmensleitung Untersuchungsaufgaben wahrnimmt. Werden von der internen Revision hauptsächlich qualitative Aspekte geprüft, spricht man häufig auch von **Auditing**, welches eine umfassende Form der Effizienzanalyse für alle Unternehmensbereiche darstellt.

1.3 Externe Revision

Bei der externen Revision handelt es sich hingegen um ein von der Unternehmensleitung beziehungsweise vom Aufsichtsrat bestelltes, aber **unternehmensexternes Prüfungsorgan** (Wirtschaftsprüfer, Steuer-/Unternehmensberater), das vor allem (aber nicht nur) in gesetzlich vorgeschriebenem Auftrag den Jahresabschluss mit dem Ziel des Aktionärs- und/oder Gläubigerschutzes prüft.

Insbesondere vor dem Hintergrund der gestiegenen Anforderungen an die Recherchefähigkeit und Aufbereitung steuerlich relevanter Daten (GDPdU) erfährt die Revision eine Akzentuierung als Präventionsinstrument.



1.4 Ursprung

Die Geschichte der Revision ist so alt wie die Handelswissenschaft, welche im Merkantilismus ihren Ursprung findet. Insbesondere Handelstreibende sind bis in das 21. Jahrhundert durch Plausibilitätslücken vom Einkauf bis zum Verkauf in der Form von Diebstahl, Unterschlagung und Abschriftenfehlern geplagt. Die Anlage der doppelten Buchführung ist Ausdruck eines Prüfungsbedürfnisses der Kaufleute.

Mit der wirtschaftlichen Entwicklung wuchsen Unternehmensfunktionen und Standorte, so dass der Revisor als „rechte Hand“, als Informant und Ratgeber des Kaufmannes oder Produzenten seinen Platz einnahm. Der Revisor oder die Revision wacht über die Vermögensbestände.

2 INTERNE REVISION IM 21. JAHRHUNDERT

Revision im 21. Jahrhundert kann dank der Informationstechnologien effektiver gestaltet werden. Die Grundsätze sind simpel und auf gegenwärtige Informationsinfrastrukturen übertragbar:

Plausibilität ist der Grundsatz und fehlende Plausibilität ein Ansatzpunkt für eine Tiefenrevision. Dementsprechend gelten für die heterogene Informationsinfrastruktur der betrieblichen Praxis Prozessnähe und Frühwarnung als elementare Grundelemente.

2.1 Prozessnahe Synchronisation der Daten

Trotz ERP (Enterprise Resource Planning Systems) ist der Idealfall einer einheitlichen Informationsinfrastruktur leider selten in der Praxis anzutreffen. Die Synchronisation der verschiedenen Systeme wie Finanzbuchhaltung, Projektplanung & -steuerung, Kundendatenbank (Vertrieb, Außendienst), Marketingdatenbank (Direct Mailing, Direct Selling usw.), Kontenführung (Liquiditätsmanagement – insbesondere bei KMU von der Finanzbuchhaltung getrennt), Lagerhaltung, Produktion, Auslieferung usw. ist häufig in einer regionalen oder niederlassungsbezogenen „Eigensystematik“ vorzufinden. – Der Kraftakt einer Synchronisation der relevanten Daten ist ein wesentlicher Schritt zur „Automatisierung“ der Revision.

2.2 Abweichungsorientierte Frühwarnsysteme

Auf der Basis definierter Vorgaben können Frühwarnsysteme installiert werden. Ein Beispiel bietet der Finanzsektor, in welchem einmal „revisionsbedürftige“ Kontenbewegungen bei Überschreiten vordefinierter Maximalgrenzen dem Kundenbetreuer automatisch zur Überwachung angezeigt werden. Im Einzelhandel kann dies beispielsweise eine bestimmte Differenz zwischen Unternehmensbestand und der Summe der Filialbestände im Warenwirtschaftssystem sein. Aber auch das Über- und Unterschreiten von üblichen Werten auf der Basis des im Rahmen eines **Balanced Scorecard** individuell erstellten Kennzahlensystems bietet einen wesentlichen Ansatzpunkt.

Vom Zeitpunkt der Kostenverursachung bis zum tatsächlichen Kostenverzehr kann so jeder Vorgang einer Revision und damit Plausibilitätsprüfung unterzogen werden.



2.3 Untersuchung statistischer Gesetzmäßigkeiten

Der Zugriff auf digitale Daten ermöglicht Verprobungen wie beispielsweise nach Benford, nach Zeitreihen oder Normalverteilungen. Das stetige Einhalten von Unterschriftsgrenzen am jeweiligen Limit kann hier ein Indikator für Unterschlagung und Käuflichkeit sein, ebenso wie das Unterschreiten von Bagatellgrenzen am jeweiligen Limit. Erfundene Rechnungen lassen sich beispielsweise mit der Benford-Analyse aufdecken, nach welcher die natürliche Ziffernverteilung einen Anhaltspunkt für erfundene Rechnungsbeträge gibt.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Wissenstand von Prüfern und Geprüften nicht weit auseinander reichen muss. Wer geschickt manipulieren will, wird die statistischen Prüfverfahren zu berücksichtigen wissen. Der Kampf zwischen Viren- und Antivirenprogrammierern im PC-Bereich zeigt dieses Dilemma auf.

3 REVISIONSELEMENTE

3.1 Revisionsfelder

Einsatzfelder der internen Revision sind vielfältig und können wesentliche Informationen für die Außenbeziehung der Unternehmung liefern:

- **Soll-Ist-Vergleich (Lückenprüfung; GapP):** Klassische Abweichungsanalyse zeigen den Zielerreichungsgrad oder decken Vermögensverluste durch Organisatorische Fehler, Unterschlagung und Diebstahl auf.
- **Jahresabschluss (Abschlussprüfung; AP):** Die Jahresabschlussprüfung ist vornehmlich eine Aufgabe der externen Revision.
- **Besteuerungsgrundlagen (Steuerprüfung; SP):** Dieser Einsatzbereich erfährt mit den neuen Anforderungen an Recherchefähigkeit und Aufbereitung steuerlich relevanter Daten für die Außenprüfung eine besondere Bedeutung.
- **Geschäftsführung (GP):** Auch die Geschäftsführung ist der Revision zu unterziehen. Führungsdefizite oder Mängel können so aufgedeckt und durch entsprechende Maßnahmen behoben werden.
- **Unterschlagungsprüfung (UP):** Gepaart mit einem investigativen Controlling und Loss Prevention Know-how lassen

	14.38	4.305	21.88
1 Pa	11.88	0.239	1.245
Kr	0.119	0.041	0.211
SS Fr	0.060	0.020	0.106
	0.092	0.031	0.163
	0.001	0.006	0.17
	0.016	0.005	0.17

sich wertvolle Hinweise über Untreue erarbeiten.

- **Kreditwürdigkeitsprüfung (KWP):** Vor dem Hintergrund der stetig steigenden Anforderung an die Kreditwürdigkeit ist die Kenntnis derselben eine unabdingbare Voraussetzung vor Aufnahme eines Finanzierungsgesprächs oder Inanspruchnahme einer externen Ratingagentur.
- **Wirtschaftlichkeit und wirtschaftliche Verhältnisse (WVP):** Die WVP setzt an dem Gedanken wertorientierter Unternehmensführung an und prüft die Engagements auf nachhaltige Wirkung für den Unternehmensfortbestand und -wert.

3.2 Revisionsablauf

Üblicherweise werden folgende **Ablaufphasen** der internen Revision unterschieden:

- Auftragsannahme
- Ablaufplanung
- Globalprüfung
- Systemprüfung
- Kontenprüfung
- Prüfungsdokumentation
- Urteilsbildung
- Urteilkontrolle
- Urteilsmitteilung

Alle von der Revision durchgeführten Prüfungen, Kontrollen und sonstigen Tätigkeiten dienen nicht zuletzt dem Ziel, **Grundlagen für Entscheidungen** zu liefern. Solche Entscheidungen beziehen sich vor allem auf das **Vornehmen oder Unterlassen von Handlungen**, wie beispielsweise die Fortsetzung oder das Beenden bestimmter Aktivitäten, die Änderung von Organisationsstrukturen, die Entlassung untreuer Mitarbeiter usw.

3.3 Revisionsprinzipien

- **Wirtschaftlichkeit:** Umfang und Häufigkeit der Revision sind nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit festzusetzen. Generell gilt. Die Revision muss sich auch als Task Force „bezahlt“ machen. Der Ertrag durch Revisionsaktivitäten sollte deren Kosten übersteigen.
- **Materiality (Wesentlichkeit):** Revisionsbereiche und Aufgreifkriterien sind nach der Wesentlichkeit und Dringlichkeit für die Unternehmensführung zu bestimmen.



- **Sorgfalt** (Vollständigkeit, Objektivität, Urteilsfähigkeit, Urteilsfreiheit): Die Interne Revision ist einer strengen Sorgfalts- und Objektivitätspflicht unterzogen. Dies setzt auch eine Unabhängigkeit von Weisungsbefugnissen voraus. Die Revision agiert ähnlich der Loss Prevention als unabhängige Task Force im Auftrag des Management.

3.4 Bedeutung der Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung (GoW/GOA)

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Wirtschaftsprüfung (GoW) oder Abschlussprüfung (GoA) haben sich durch die Berufsvertretungen der externen Revision herausgebildet. Beispielhaft sind hier die International Federation of Accountants (IFAC) sowie das International Accountants Standards Committee (IASC) genannt. Die Grundsätze haben mangels einer Rechtsgrundlage nur bedingt eine Verbindlichkeit und gelten als Berufsgrundsätze der externen Revisionsorgane. Im wesentlichen werden hier Revisionsfelder, -ablauf sowie -prinzipien umrissen.

3.5 Organisatorische Einbindung

Die Integration der Revision erfolgt unternehmensintern typischerweise durch die Innenrevisoren und das Controlling. Ein sinnvolle Verknüpfung zum Loss Prevention ist jedoch sinnvoll. Unternehmensextern sind öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater, Sachverständige und Berater je nach Auftrag (Prüfung im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften versus Prüfung im Rahmen des Loss Prevention) einzubinden.



4 FAZIT: INTERNE REVISION FÜR ALLE?

Bei allen vorgestellten Aspekten stellt sich die Frage: *Benötigt jedes Unternehmen eine interne Revision?*

Die Einrichtung einer internen Revision ist dann **sinnvoll**, wenn Managementaufgaben delegiert werden müssen und ein persönlicher, regelmäßiger Kontakt zu allen Mitarbeitern aufgrund der Unternehmensgröße oder der Standorte nicht mehr möglich ist. Hiervon

sind mit Ausnahme der Kleinbetriebe **alle** Unternehmen betroffen.

Die Einrichtung einer internen Revision ist jedoch häufig mit **Ängsten und Missverständnissen** seitens der Mitarbeiter verbunden. Neben der aufbauorganisatorischen Einordnung sind insbesondere Maßnahmen des **internen Marketing** zu entwickeln, um der Vorteilbildung und Ablehnung im Sinne „Schon wieder eine Kontrollinstanz“ vorzubeugen.

Da jedes Unternehmen über individuell gewachsene Organisationsstrukturen verfügt kann die organisatorische Anordnung der Internen Revision **nicht pauschalisiert** vorgegeben werden.

Externe Berater können wesentliche Impulse zu Aufbau und Akzeptanz der internen Revision liefern.

5 WEITERFÜHRENDE HINWEISE

insb. zur externen Revision und WP

Adler, H./ Düring, W./ Schmaltz, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, bearb. von Forster, K. H. u.a., 6. Auflage, Teilbände 1-6, Stuttgart 1995-1998.

Baetge, J.: Bilanzen, 4. Auflage, Düsseldorf 1996.

Baetge, J.: Konzernbilanzen, 4. Auflage, Düsseldorf 1999.

Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Auflage, München 1999.

Buchner, R.: Wirtschaftliches Prüfungswesen, 2. Auflage, München 1997.

IDW EPS 140: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis, WPg 2000, S. 762.

IDW EPS 260: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung, WPg 2001, S. 39.

IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung, WPg 2000, S. 710.

IDW PS 230: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung, WPg 2000, S. 842.

IDW PS 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen, WPg 2000, S. 846.



IDW PS 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB, WPg 1999, S. 658.

IDW PS 400: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen, WPg 1999, S. 641.

IDW PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, WPg 1999, S. 601.

IDW: WP-Handbuch 1998, Band II, 11. Auflage, Düsseldorf 1998.

IDW: WP-Handbuch 2000, Band I, 12. Auflage, Düsseldorf 2000.

Interessenvertretung der Wirtschaftsprüfer IDW URL <http://www.idw.de/>

International Accountants Standard Committee (IASC), URL <http://www.fsforum.org/Standards/BodyIASC.html>

International Federation of Accountants (IFAC), URL <http://www.ifac.org/>

Küting, K./Weber, C.-P.: Handbuch der Konzernrechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band II, 2. Auflage, Stuttgart 1998.

Küting, K./Weber, C.-P.: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band Ia, 4. Auflage, Stuttgart 1995.

Pellens, B.: Internationale Rechnungslegung, 3. Auflage, Stuttgart 2001.

VO 1/1995 Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW, WPg 1995, S. 824.

Winkeljohann, N./Schindhelm, M.: Das Kap-CoRiLiG, Ein Praxis-Leitfaden zum Kapitalgesellschaften und Co-Richtlinie-Gesetz, Herne/Berlin 2000.

Wysocki, K. von: Wirtschaftliches Prüfungswesen, Bd. 2: Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses, 2. Auflage, München/Wien 1998

Wysocki, K. von: Wirtschaftliches Prüfungswesen. Bd.1: Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch, 3. Auflage, München/Wien 1999.

Halle, im November 2001
(Sylvia Nickel)
überarbeitet im November 2005