

Arbeitskreis Externe und interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Köln

Dokumentation und Berichterstattung durch die Interne Revision

► DB0474580

I. Einleitung

Die Neufassung des § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG durch das BilMoG¹ hat die Interne Revision und deren Bedeutung für eine angemessene Corporate Governance erneut zu einem der Mittelpunkte entsprechender Überlegungen gemacht. Das in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG angesprochene Verhältnis zwischen Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss, Organen der Gesellschaft und Interne Revision ist im Zusammenhang mit dem BilMoG und dessen Ausstrahlungswirkung auf die GmbH bereits an anderer Stelle ausführlich erörtert worden² und soll deswegen nicht im Zentrum der nachfolgenden Ausführungen stehen. Die vor und nach Inkrafttreten des BilMoG geführten Diskussionen haben zugleich aber auch dazu geführt, dass die Funktion und die Details der Tätigkeit der Internen Revision für das Unternehmen noch aufmerksamer wahrgenommen werden, als dies schon zuvor der Fall war.

Einen zentralen Bestandteil der Tätigkeit der Internen Revision in einem Unternehmen und damit auch einen zentralen Bestandteil der Wechselwirkungen zwischen Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss, Organen der Gesellschaft und Interne Revision im Rahmen einer angemessenen Corporate Governance stellt der Bericht dar, in dem der Revisor über die Art und den Umfang sowie über das Ergebnis der Revision schriftlich informiert. Zu den allgemeinen Anforderungen an einen derartigen Revisionsbericht existieren bereits Veröffentlichungen, aus denen sich eine entsprechende Best Practice ableiten lässt³. Gegenstand der vorliegenden Ausführungen sollen deswegen ausgewählte Überlegungen zu bestimmten Aspekten der Berichterstattung und insbesondere zu dem Verhältnis zwischen dem Revisionsbericht und dem Bericht zugrunde liegenden Arbeitspapieren (Dokumentation) sein. Dabei werden Aspekte thematisiert, die sich aus der täglichen Arbeit der Verfasser als besonders praxisrelevant herausgestellt haben. Trotz aller Schwierigkeiten, wie die Leistungen einer Internen Revision gemessen und beurteilt werden können⁴, stellen nach der hier vertretenen Auffassung, die nachfolgend noch zu belegen sein wird, der Revisionsbericht und die dem Bericht zugrunde liegenden Arbeitspapiere eines der entscheidenden Qualitätsmerkmale für die Tätigkeit der Internen Revision dar. Zur Sicherstellung dieser Qualitätsmerkmale sollen die nachfolgenden Ausführungen eine nach dem Kenntnisstand der Verfasser so noch nicht vorhandene Zusammenstellung der Aspekte enthalten, die zum einen das Zusammenspiel zwischen Dokumentation und Berichterstattung und zum anderen die daraus folgenden Auswirkungen auf die Geschäftsordnung bzw. das Revisionshandbuch darstellen.

Die Überlegungen zur Dokumentation und Berichterstattung werden in Thesenform dargestellt, wobei die ersten 2 Thesen „vor die Klammer gezogene“ Grundlagen, die sowohl für die Dokumentation (Arbeitspapiere) als auch für die Berichterstattung gelten, darstellen. Die nachfolgenden Thesen befassen sich sodann mit aus der praktischen Tätigkeit der Verfasser als besonders praxisrelevant identifizierten Details der Thematik.

II. Thesen

These 1: Explizite gesetzliche Vorgaben für die Führung von Arbeitspapieren (Dokumentation) und für die Berichterstattung durch die Interne Revision sind nicht existent; wie in vielen anderen Bereichen der Aufbau- und Ablauforganisation eines Unternehmens ist deswegen auch insoweit ein rechtlich anerkannter Rückgriff auf die Betriebswirtschaftslehre erforderlich.

Die Beantwortung der Frage nach den Rechtsgrundlagen für die Interne Revision in einem Unternehmen gelingt auch dem einen oder anderen Juristen nicht auf Anhieb. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber – den Bereich der Kreditinstitute (§ 25a Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 KWG) und der Versicherungswirtschaft (§ 64a Abs. 1 Nr. 4 VAG) ausgenommen – keine gesetzlichen Vorschriften für die Voraussetzungen und die organisatorischen Vorgaben der Internen Revision zur Ver-

Dem Arbeitskreis gehören an: Prof. Dr. Anne d'Arcy (Wirtschaftsuniversität Wien), WP/StB Ulrich M. Härnacke (Deloitte & Touche GmbH), Dr. Markus Warncke (Villeroy & Boch AG), Prof. Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge (Westfälische Wilhelms-Universität Münster); Prof. Dr. Alexander Bassen (Universität Hamburg), Dr. Roland Busch (Deutsche Lufthansa AG), Dipl.-Kfm. Lutz Cauers (Deutsche Bahn AG), Dr. Mark-Ken Erdmann (Bertelsmann AG), Prof. Dr. Edgar Ernst (Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung), Prof. Dr. Michael Henke (EUROPEAN BUSINESS SCHOOL (EBS) International University Schloss Reichartshausen), Prof. Dr. Anja Hucke (Universität Rostock), WP/StB/CFE Dr. Frank M. Hülsberg (KPMG AG), Frank Jasper (Siemens AG), Dr. Udo Jung (The Boston Consulting Group GmbH), CIA/CINA Ulf Kampruwen (USG People Germany GmbH), Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch (Westfälische Wilhelms-Universität Münster), Dr. Thomas Knoll (Deutsche Telekom AG), Prof. Dr. Annette G. Köhler (Universität Duisburg-Essen), Wolf-Dieter Loos (Loos & Co. KG), Prof. (em.) Dr. Prof. h.c. Dr. h.c. Wolfgang Lück (TU München), Prof. Dr. Kai-Uwe Marten (Universität Ulm), Prof. Dr. Hanno Merkt, LL.M. (Albert-Ludwigs-Universität Freiburg), Peter Mißler (Deutsche Post AG), Prof. Dr. Ludwig Möchty (Universität Duisburg-Essen), RA Dr. Thomas Münzenberg, RA/vBP Horst Piepenburg (Piepenburg-Gerling – Rechtsanwälte), RA/WP/StB Prof. Dr. Jens Poll (RÖVER-Brönnner Rechtsanwälte), Dr. Willi Schoppen (Spencer Stuart), Hans Dieter Steindorf (Schwarz Finanz und Beteiligungs GmbH & Co. KG), Ruprecht Trummer (BFCS Business & Finance Consulting Services GmbH), WP Andreas Wermelt (PwC AG).

1 BGBI. I 2009 S. 1102 ff.

2 Vgl. z. B. Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung, DB 2007 S. 2129; Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung/Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung, DB 2009 S. 1279 ff.; Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung, DB 2011 S. 2101 ff.

3 Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung, DB 2006 S. 225 (227, 228) (These 11).

4 Vgl. hierzu Hölscher/Rosenthal, ZIR 2008 S. 258 ff.

fügung gestellt hat. Zuletzt wurde zwar mit § 107 Abs. 3 AktG die Verpflichtung des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats, sich mit der Wirksamkeit des internen Revisionssystems zu befassen, geregelt. Auch hieraus ergeben sich jedoch keine Antworten auf die Frage, wie denn nun im Detail eine Interne Revision in einem Unternehmen zu organisieren ist.

Bereits seit längerer Zeit wird deswegen in der juristischen Diskussion zu dem Thema Corporate Governance und damit auch in der Diskussion um die Voraussetzungen und die Organisation einer Internen Revision auf diejenigen Vorgaben des Gesetzgebers zurückgegriffen, die sich mit der Organisation des Unternehmens insgesamt befassen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang die §§ 43 Abs. 1 GmbHG, 93 Abs. 1 AktG (Führung der Geschäfte der GmbH bzw. der AG mit den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers), § 76 Abs. 1 AktG (Leitungsverantwortung des Vorstands der AG), § 91 Abs. 2 AktG (Überwachungssystem zur frühzeitigen Erkennung der den Fortbestand der Gesellschaft gefährdenden Entwicklungen), § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG (sog. Business Judgment Rule), § 161 AktG i. V. mit den Ziffern 4.1.3, 4.1.4 und 5.3.2 DCGK (unternehmensinterne Richtlinien zur Sorge für ein angemessenes Risikomanagement und Risiko-controlling sowie zur Befassung mit dem Risikomanagement und der Compliance) und § 107 Abs. 3 AktG, der soeben bereits erwähnt wurde. Aus einer Zusammenschau dieser rechtlichen Vorgaben wird allgemein die Verpflichtung abgeleitet, eine festgelegte und dokumentierte Aufbau- und Ablauforganisation für ein Unternehmen zu entwickeln (oftmals als sog. „gerichtsfeste“ Organisation bezeichnet), zu der auch das interne Überwachungssystem, das aus Regelungen zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten und Vorgaben zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen besteht, gehört⁵. Mit einem derartigen internen Überwachungssystem, das nach betriebswirtschaftlichem Verständnis prozessintegrierte und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen beinhaltet, ist dann die Interne Revision angesprochen⁶.

Als Zwischenergebnis lässt sich also festhalten, dass die Rechtsgrundlagen für die Interne Revision ganz allgemein aus den gesetzlichen Vorgaben für die Verpflichtung der ersten Führungsebene eines Unternehmens, das Unternehmen so zu organisieren, dass Schäden für das Unternehmen selbst und für außenstehende Dritte vermieden werden, herzuleiten sind⁷. Hieraus allein ergeben sich aber selbstverständlich noch keine gesetzlichen Vorgaben zu den Details der Vorgehensweise einer Internen Revision und damit auch zu den Details für die hier interessierende Frage nach der Führung von Arbeitspapieren (Dokumentation) und der Berichterstattung durch die Interne Revision. In diesem Zusammenhang spielt der Begriff des unternehmerischen Ermessens, das der Gesetzgeber der Unternehmensleitung bei der Organisation des Unternehmens eingeräumt hat, eine entscheidende Rolle. Da die erste Führungsebene die Leitung des Unternehmens in eigener Verantwortung (§§ 43 Abs. 1 GmbHG, 93 Abs. 1 AktG, 76 Abs. 1 AktG) vorzunehmen hat, der Gesetzgeber aber gerade bewusst nicht die Einzelheiten dieser Leitungsverantwortung regeln will, muss die Geschäftsführung bzw. der Vorstand eines Unternehmens unter Berücksichtigung der spezifischen Anforderungen, die sich z. B. aus der Größe, der Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer oder dem geschäftlichen Betätigungsbereich des Unternehmens ergeben können, selbst entscheiden, wie den lediglich überschriftartig geregelten Sorgfaltsanforderungen genügt werden soll. In diesem Zusammenhang ist es möglich, auf die Betriebswirtschaftslehre zurückzugehen. Ein derartiger Rückgriff ist durchaus ein in der

Rechtswissenschaft anerkanntes Hilfsmittel zur Auslegung juristischer Generalklauseln⁸.

Dieser Rückgriff wird i. d. R. in der Berücksichtigung von Best Practice-Grundsätzen, die von der Betriebswirtschaftslehre auch im Zusammenhang mit der Organisation einer Internen Revision entwickelt wurden, bestehen. Die juristische Zielsetzung eines derartigen Rückgriffs besteht darin, dass durch die Entwicklung organisatorischer Sicherungsmaßnahmen und entsprechender Kontrollmechanismen ein geregelter Arbeitsablauf im Unternehmen gewährleistet werden soll, um Fehlentwicklungen zeitnah festzustellen und geeignete Gegenmaßnahmen ergreifen zu können⁹. Folglich müssen sich auch die Vorgaben für die Führung von Arbeitspapieren (Dokumentation) und die Berichterstattung durch die Interne Revision an dieser Zielvorstellung orientieren.

Zur Berücksichtigung dieser Zielvorstellung und zur Ausübung des unternehmerischen Ermessens durch die erste Führungsebene des Unternehmens (s. o.) stehen in diesem Zusammenhang mehrere Best-Practice-Ansätze, die sich auch und gerade mit den Vorgaben für die Führung von Arbeitspapieren und die Berichterstattung beschäftigen, zur Verfügung. Es handelt sich im Einzelnen um den IIR-Revisionsstandard Nr. 3 (Qualitätsmanagement in der Internen Revision) sowie den daraus abgeleiteten Leitfaden zur Durchführung eines Quality Assessments (QA), die IIA-Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2330 und 2400 einschließlich der dazu existierenden praktischen Ratschläge der Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2011 sowie zusätzlich für Bankinstitute die Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MA-Risk). Die voranstehend genannten Regelungen können in ihrer Allgemeinheit selbstverständlich nicht sämtliche Einzelheiten, die für die Führung von Arbeitspapieren und die Berichterstattung durch die Interne Revision in einem ganz bestimmten Unternehmen zu berücksichtigen sind, enthalten. Sie dienen aber als Grundlage für die Entwicklung unternehmensspezifischer Anforderungen an die Berichterstattung und die Führung von Arbeitspapieren (hierzu nachfolgend These 2).

These 2: Die Anforderungen an die Berichterstattung, die dem Bericht zugrunde liegenden Arbeitspapiere sowie deren Strukturierung sind unternehmensspezifisch in der Geschäftsordnung der Internen Revision oder dem Revisionshandbuch festzulegen.

Die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zugunsten der Einräumung eines unternehmerischen Ermessens bei der Organisation des Unternehmens, die voranstehend erläutert wurde, wird auch von der Rspr. akzeptiert, indem grds. weite Handlungsspielräume für die erste Führungsebene eines Unternehmens anerkannt werden¹⁰. Die Einräumung derartiger Ermessens- bzw. Handlungsspielräume ist – abgesehen von den bereits

5 Adams/Johannsen, BB 1996 S. 1017, m. w. N.

6 Berwanger/Kullmann, Interne Revision, 2008, S. 55.

7 Vgl. hierzu insgesamt Münzenberg, Die zivil- und strafrechtliche Haftung von Organen und Arbeitnehmern wegen fehlerbehafteter Aufgabenerledigung im Bereich der Internen Revision, Gutachten für das DIIIR – Deutsche Institut für Interne Revision e. V., 2008, abzurufen unter www.diiir.de, S. 8 ff.

8 In diesem Zusammenhang darf z. B. auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung, ordnungsgemäßer Unternehmensleitung, ordnungsgemäßer Überwachung oder z. B. die Grundsätze ordnungsgemäßer Datenverarbeitung verwiesen werden; vgl. hierzu insgesamt Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 18. Aufl. 2006, § 43, Rdn. 19, m. w. N.

9 Lingemann/Wasmann, BB 1998 S. 853 (859); Schobert/Servatius/Thees, BB 2006 S. 2571 (2574).

10 Vgl. grundlegend hierzu die ARAG-Entscheidung des BGH, BGH-Urteil vom 21. 4. 1997 – II ZR 175/95, BGHZ 135, S. 244 (253).

erwähnten rechtlichen Einzelheiten – notwendig, um unternehmensspezifischen Besonderheiten Rechnung tragen zu können. So können organisatorische Entscheidungen der Unternehmensleitung je nach der Art des Unternehmensgegenstands, der Anzahl und der Qualifikation der Mitarbeiter des Unternehmens, dem Markt, auf dem sich das Unternehmen betätigt (national oder international), der Höhe des Umsatzes, der Komplexität von Produktionsvorgängen usw. völlig unterschiedlich ausfallen, ohne dass allein wegen derartiger Unterschiede eine Überschreitung der grds. eingeräumten Handlungs- und Ermessensspielräume angenommen werden kann. Derartige Spielräume werden erst dann eindeutig überschritten, wenn in einem Unternehmen entweder überhaupt keine oder eine nur rudimentär festgelegte und dokumentierte Aufbau- und Ablauforganisation (zum Begriff vgl. die Erläuterungen in These 1) existiert.

Bestandteil einer derartigen Aufbau- und Ablauforganisation sind üblicherweise dokumentierte Verhaltens- und Handlungsanweisungen, die die Unternehmensleitung an nachgeordnete Mitarbeiter adressiert. Diese dokumentierten Anweisungen werden auch als Unternehmens-Innenrecht bezeichnet. Dabei handelt es sich um eine eigenständige Rechtsschöpfung, die im Unternehmen selbst („innen“) erfolgt und die im Verhältnis zu den Mitarbeitern des Unternehmens ähnlich verbindlich wie von außen gesetzte Rechtsnormen wirkt. Für alle Bereiche des Unternehmens gehören zu einem derartigen Innenrecht Handlungsanweisungen, die für alle Mitarbeiter des Unternehmens Bedeutung haben (z. B. Einkaufsrichtlinien), aber auch allgemeine Verhaltensanweisungen (Ethik-Richtlinien, Geschenke-Richtlinien usw.)¹¹. Für die Tätigkeit der Internen Revision stellen die von der Unternehmensleitung erlassenen Revisionsrichtlinien in Geschäftsordnungen oder Handbüchern ein Unternehmens-Innenrecht dar. Mit diesen Richtlinien werden für die Arbeit der Internen Revision Maßstäbe gesetzt, indem für deren Mitarbeiter verbindliche Qualitätsmerkmale festgelegt werden¹², die auch als Kernprozesse der Internen Revision bezeichnet werden¹³. Wegen der herausragenden Bedeutung der Berichterstattung durch die Interne Revision, aber auch der ordnungsgemäßen Dokumentation der Arbeitspapiere, die dieser Berichterstattung zugrunde liegen (vgl. hierzu nachfolgend These 3), sind die Anforderungen an Dokumentation und Berichterstattung von der Unternehmensleitung unternehmensspezifisch zu ermitteln und in einer Geschäftsordnung der Internen Revision oder dem Revisionshandbuch festzulegen. Diese Anforderungen werden damit Bestandteil des sog. Unternehmens-Innenrechts und sind dann verbindliche Qualitätsmaßstäbe und Handlungsanweisungen an die Mitarbeiter der Internen Revision, deren Missachtung den Vorwurf der Schlechtleistung¹⁴ und damit auch arbeitsrechtliche Konsequenzen rechtfertigen kann.

Bei der Regelung der Anforderungen an die Berichterstattung sowie an die dieser zugrunde liegenden Arbeitspapiere (Dokumentation) in einer Geschäftsordnung oder in einem Revisionshandbuch ist ein Rückgriff auf die in den Erläuterungen zur These 1 bereits genannten Best-Practice-Ansätze nicht nur sinnvoll, sondern geradezu notwendig. Auch hier gilt allerdings, dass ein derartiger Rückgriff nicht die Berücksichtigung unternehmensspezifischer Besonderheiten verhindern darf. Teilweise wird dies allerdings schon in den bereits erwähnten Best-Practice-Ansätzen selbst erwähnt. So heißt es z. B. in dem Rundschreiben 11/2010 der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) – Mindestanforderungen an das Risikomanagement – MaRisk in der Vorbemerkung unter AT 1.4, dass dieses Rundschreiben „der heterogenen Institutsstruktur und der Vielfalt der Geschäftsaktivitäten Rechnung trägt und deswegen zahl-

reiche Öffnungsklauseln enthält, die abhängig von der Größe der Institute, den Geschäftsschwerpunkten und der Risikosituation eine vereinfachte Umsetzung ermöglichen“. Unter AT 1.5 wird dann nochmals die „flexible Grundausrichtung des Rundschreibens“ betont. Selbst im Bereich der für Bankinstitute zu berücksichtigenden besonderen Normendichte ersetzt der Rückgriff auf Best-Practice-Ansätze also nicht das Nachdenken über und die Einbeziehung von unternehmensspezifischen Besonderheiten.

These 3: Die ordnungsgemäße Dokumentation ist ein wesentliches Qualitätsmerkmal der Internen Revision.

Qualität ist kein Selbstzweck, sondern die Menge derjenigen Merkmale und deren Ausprägungen einer Leistung, die sich auf die Erfüllung der Anforderungen an diese Leistung beziehen¹⁵. Demzufolge richtet sich die Qualität der Internen Revision nach dem Erfüllungsgrad der Anforderungen, die für die Interne Revision vor dem Hintergrund der institutionellen Rahmenbedingungen und den Unternehmenszielen formuliert werden. Die qualitätsrelevanten Merkmale der Internen Revision sind z. B. im IIR-Revisionsstandard Nr. 3 aufgeführt und umfassen u. a. die Tätigkeitsfelder, die Organisation, das Budget, die Facharbeit, die Berichterstattung sowie die Mitarbeiter der Internen Revision. Die Dokumentation in Form von Arbeitspapieren wird nicht explizit als eigenständiges Merkmal aufgeführt, sondern findet sich implizit oder explizit in den Ausführungen zu den genannten Merkmalen wieder. Umso wichtiger ist es, ihre Funktion im Kontext einer Qualitätsbetrachtung zu konkretisieren und dabei ihrer Prozessrelevanz, d. h. letztlich ihrer ökonomischen Bedeutung Rechnung zu tragen. Haftungsrelevante Aspekte werden in These 4 thematisiert.

Dem oben formulierten Qualitätsgedanken folgend, sind auch Inhalt und Umfang der Dokumentation der Internen Revision an den Anforderungen auszurichten. Leitlinie ist hierbei IIA 2330, wonach zunächst alle zur Begründung der Schlussfolgerungen und Revisionsergebnisse relevanten Informationen aufzuzeichnen sind. Diese Informationen stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem prüferischen Vorgehen, d. h., den auf Basis der Prüfungshandlungen erlangten Nachweisen und den daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen. Daneben ist IIA 2240 einschlägig. Hiernach hat die Interne Revision ein Arbeitsprogramm, das dem Erreichen der spezifischen Auftragsziele dient, nicht nur zu entwickeln, sondern auch zu dokumentieren. Das bedeutet, dass auch mittelbare Informationen zum prüferischen Vorgehen in die Arbeitspapiere aufzunehmen sind.

Die Frage, welche Informationen aus den drei genannten Kategorien konkret in die Arbeitspapiere der Internen Revision aufzunehmen sind, lässt sich vor dem Hintergrund der Anforderungen der Adressaten der Arbeitspapiere beantworten. Adressaten sind z. B. die Mitglieder des Prüfungsteams, die Berichtsadressaten sowie im Einzelfall externe Dritte. Für die Mitglieder des Prüfungsteams ist die Dokumentation in erster Linie ein verbindliches Kommunikationsmedium und Mittel zum Wissensmanagement. Festzuhalten sind demzufolge sämtliche In-

11 Berwanger/Kullmann, a.a.O. (Fn. 6), S.103; Münzenberg, a.a.O. (Fn. 7), S. 34 (35).

12 Berwanger/Kullmann, a.a.O. (Fn. 6), S. 103.

13 Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung, DB 2006 S. 225 (227): „Die Kernprozesse der Internen Revision sollen als Vorgabe für die Durchführung von Prüfungs- und Beratungsleistungen schriftlich festgelegt werden“.

14 Vgl. hierzu auch Giese, in: Küttner, Personalbuch, 18. Aufl. 2011, S. 236.

15 In Anlehnung an Deutsche Gesellschaft für Qualität e.V. (DQ), Begriffe zum Qualitätsmanagement, 6. Aufl. 1995, S. 30 und Deutsches Institut für Normierung e.V., Teil 11 DIN-Norm 55350 neu 1987.

formationen, die allen Teammitgliedern notwendigerweise zur Kenntnis gebracht werden müssen, um einen effektiven und effizienten Prüfungsablauf zu ermöglichen. Der Umfang der Information wäre vor diesem Hintergrund am Kenntnis- und Erfahrungsstand der Teammitglieder auszurichten. Für externe Dritte, die z. B. im Rahmen der externen Qualitätsüberwachung oder im (drohenden) Streitfall das Vorgehen der Internen Revision nachvollziehen und beurteilen sollen, stellt hingegen der Kenntnisstand eines erfahrenen, aber im Vorfeld nicht mit der Internen Revision des Unternehmens befassten Revisors den relevanten Maßstab dar. Dies gilt auch für die interne Qualitätssicherung. Informationen, die für eine effektive und effiziente Prüfung notwendig sind, die aber lediglich den Teammitgliedern, nicht aber einem erfahrenen Revisor bekannt sein können, sind in die Dokumentation mit einzubeziehen.

Die Dokumentation umfasst in Anlehnung an den DIIR-Revisionsstandard Nr. 3 (Qualitätsmanagement in der Internen Revision) u. a. folgende Bestandteile:

Unterlagen zur Prüfungsvorbereitung:

- Liste aller relevanten Prüfungsobjekte;
- Besonders relevante normative und unternehmensspezifische Rahmenbedingungen und Zielvorgaben;
- Beschreibung von Verantwortlichkeiten;
- Prüfungsplan, einschließlich der Ressourcenplanung;
- Inhaltliche und zeitliche Meilensteine;
- Beschreibung der Prüfungsziele und -methoden;

Unterlagen zur Prüfungsdurchführung:

- Kurzbeschreibung der durchgeführten Prüfungshandlungen;
- Unterlagen zu einer ggf. notwendigen Änderung/Anpassung des Prüfungsplans.
- Alle Prüfungsnachweise, z. B. herangezogene Dokumente, Aufzeichnungen zum Inhalt von Interviews, ausgefüllte Checklisten;
- Niederschriften zu den Ergebnissen der Schlussbesprechung, insbesondere auch den Dissens oder Konsens mit den geprüften Einheiten;

Unterlagen zur Berichterstattung und Prüfungsnacharbeit:

- Liste der Follow-up-Prüfungen;
- Kurzbeschreibung der Maßnahmen in Bezug auf die Interne Qualitätsüberwachung.

Im Vorfeld sind Richtlinien für die Aufbewahrung und Aufbewahrungsfristen der Dokumente festzulegen. Diese Vorgaben müssen den Richtlinien des Unternehmens und allen einschlägigen gesetzlichen, behördlichen oder sonstigen Anforderungen genügen (IIA 2330).

These 4: Ordnungsgemäß geführte Arbeitspapiere können in für die Interne Revision haftungsrechtlich relevanten Situationen der Entlastung der verantwortlichen Revisionsmitarbeiter dienen.

Haftungsrechtlich relevante Situationen für Mitarbeiter der Internen Revision können sich sowohl in zivil-, als auch in strafrechtlicher Hinsicht ergeben. Zivilrechtlich haften die unterhalb der Unternehmensleitung (Geschäftsführung/Vorstand) angesiedelten Mitarbeiter nach den Grundsätzen der Schlechtleistung¹⁶ und nach dem Modell des sog. innerbetrieblichen Schadensausgleichs, das in st. Rspr. vom BAG praktiziert wird. Danach haftet der Arbeitnehmer bei leichtester Fahrlässigkeit i. d. R. nicht,

bei mittlerer Fahrlässigkeit haftet er anteilig, während ihn bei grober Fahrlässigkeit und Vorsatz die volle Haftung trifft¹⁷.

In straf- und bußgeldrechtlicher Hinsicht ist eine eventuelle Haftung des Mitarbeiters der Internen Revision durch § 266 StGB (Untreue) einerseits und durch § 130 OWiG (Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen) andererseits gekennzeichnet. In beiden Alternativen dürfte die sich hieraus ergebende Haftung allerdings i. d. R. nur den Leiter der Internen Revision, den Leiter selbstständiger Revisionseinheiten oder – je nach Größe des Unternehmens – den Leiter einer Revisionsabteilung treffen, da diese zumeist als leitende Angestellte die sowohl nach § 266 StGB als auch nach § 130 OWiG erforderliche Befugnis haben, innerhalb des Unternehmens die ihnen übertragenen Aufgaben weitgehend eigen- und selbstständig zu erledigen¹⁸. Während § 266 StGB eine vorsätzliche Begehungsweise der strafrechtlich relevanten Handlung fordert, reicht bei der betrieblichen Aufsichtspflichtverletzung des § 130 OWiG eine fahrlässige Begehungsweise aus.

Kennzeichnend für alle voranstehend genannten haftungsrechtlich relevanten Situationen sind Fehler, die Mitarbeiter der Internen Revision fahrlässig oder vorsätzlich bei Prüfungshandlungen begangen und die zu Schäden für das Unternehmen geführt haben. Insbesondere bei der Frage, ob fahrlässig begangene Fehler vorliegen, kann die einer bestimmten Prüfungshandlung zugrunde liegende Dokumentation in Form von Arbeitspapieren eine entscheidende Rolle spielen. Obwohl die Führung derartiger Arbeitspapiere in der Praxis außerordentlich arbeitsintensiv sein kann und oft damit argumentiert wird, dass der Revisor hierdurch eigentlich nur von seiner Hauptaufgabe, nämlich der Durchführung von Prüfungshandlungen, abgelenkt oder überlastet werde¹⁹, kann auch und gerade in haftungsrechtlicher Hinsicht nur dringend davor gewarnt werden, die Führung von Arbeitspapieren unter Zuhilfenahme einer derartigen Argumentation zu vernachlässigen. Mit den Arbeitspapieren weist der Revisor nämlich nach, wie er zu den in seinem Bericht aufgeführten Prüfungsergebnissen gekommen ist. Die Arbeitspapiere enthalten also Unterlagen über die Vorgehensweise bei der Prüfung, sie dokumentieren den Ablauf der Prüfungshandlung sowie deren Ergebnisse, sie geben Auskunft über geführte Gespräche, die möglicherweise ebenfalls zu einem Prüfungsergebnis geführt haben und sie stellen schließlich auch eine Grundlage für das Wiederaufgreifen eines bestimmten Prüfungsthemas nach Beendigung der aktuellen Prüfungshandlung dar²⁰.

Diese Funktion der Arbeitspapiere als eine Auflistung der Beweise für ein bestimmtes Prüfungsergebnis wird ergänzt durch die sich hieraus ableitende Bedeutung in haftungsrechtlicher Hinsicht. Ein Arbeitgeber, der einem Revisor konkrete Fehler bei der Durchführung bestimmter Prüfungshandlungen nachweisen möchte, aber auch eine Ermittlungsbehörde, die wegen eines entstandenen Schadens für das Unternehmen ermittelt, ob dem Revisor ein straf- oder bußgeldrechtlicher Vorwurf zu machen ist, wird vor allem in der Prüfungshandlung zugrunde liegenden Dokumentation nachschauen, ob und in welchem Umfang der Revisor seinen Verpflichtungen genügt hat. Dokumentieren die Arbeitspapiere aber lückenlos das Prüfungsergeb-

16 Giese, a.a.O. (Fn. 14).

17 BAG-Beschluss vom 27. 9. 1994 – Gs 1/89 (A), DB 1994 S. 2237 und BAG-Urteil vom 25. 9. 1997 – 8 AZR 288/96, NZA 1998 S. 310.

18 Hierzu vertiefend Münenberg, a.a.O. (Fn. 7), S. 44 (zu § 266 StGB) und S. 48 (zu § 130 OWiG).

19 Vor dieser Auffassung von Mitarbeitern der Internen Revision warnen eindrücklich auch Berwanger/Kullmann, a.a.O. (Fn. 6), S. 148.

20 So auch Berwanger/Kullmann, a.a.O. (Fn. 6), S. 148 (149).

nis und lassen Sie darauf schließen, dass der Revisor seinen Sorgfaltspflichten bei Durchführung der Prüfungshandlung selbst genügt hat, kann eine derartige Dokumentation von entscheidender Bedeutung dafür sein, dass im Ergebnis sowohl zivil- als auch strafrechtliche Haftungstatbestände schon auf der Tatsachenebene, also ohne den ansonsten notwendigen Einstieg in die Prüfung der juristisch recht komplexen Haftungsvoraussetzungen, ausgeschlossen werden können.

These 5: Ohne Nachweise erteilte Auskünfte der geprüften Unternehmenseinheit zu bestimmten Sachverhalten reichen als Arbeitspapiere nicht aus, dazu gehören auch rechtsverbindlich unterschriebene Auskünfte; vielmehr muss sich aus den Arbeitspapieren ergeben, dass auch derartige Auskünfte überprüft wurden.

Im Gegensatz zu den vergleichsweise umfassenden Regelungen für externe Prüfer wird die Problematik der Prüfungsnachweise im Bereich der Internen Revision kaum behandelt. In den Internationalen Berufsgrundsätzen der Internen Revision wird im Standard 2310 und dem zugehörigen Praktischen Ratschlag 2310-1 lediglich auf die Notwendigkeit ausreichender, zuverlässiger, relevanter und nützlicher Informationen hingewiesen.

So wurde schon sehr oft in der Literatur beklagt, dass „das Fehlen einer umfassenden Theorie der prüferischen Informations- und Beweismittelquellen [...] sowohl für die Herleitung von Prüfungsgrundsätzen, als auch für die Arbeit des Praktikers einen wesentlichen Mangel darstellt“²¹.

In der Prüfungstheorie fand im Allgemeinen ein Paradigmenwechsel statt, der vom Vertrauensgrundsatz weg und zum Misstrauens- und Fehlerverhinderungsgrundsatz hinführte. Deswegen haben auch die Arbeitspapiere in den letzten Jahren in ihrer Funktion als Nachweis ordnungsgemäßer Arbeit der Internen Revision zunehmende Bedeutung erlangt. Ursachen hierfür waren und sind das KontraG, der besondere Hinweis im IDW PS 321 (diesem zugrunde liegend ISA 610) auf die Arbeitspapiere bei der Verwertung von Ergebnissen der Internen Revision durch den Abschlussprüfer und die Einführung und Verbreitung der externen Qualitätsprüfung der Internen Revision im deutschsprachigen Raum. Im DIIR-Leitfaden zur Durchführung eines Quality Assessments (Ergänzung zum DIIR-Standard Nr. 3), stellen mangelhafte Arbeitspapiere konsequenterweise eines der „fünf K.o.-Kriterien“ dar²².

In den internationalen und nationalen Prüfungsgrundsätzen für die Abschlussprüfer, die in den letzten Jahren zum Teil wesentlich überarbeitet und neu gefasst wurden, wird explizit gefordert, dass der Prüfer Nachweise kritisch zu würdigen hat. Er darf sie also nicht einfach als „glaubwürdig“ hinnehmen, sondern muss sich explizit Gedanken über ihre jeweilige Beweiskraft machen und beurteilen, ob sie insgesamt als ausreichend und angemessen anzusehen sind²³.

Gemäß IDW PS 460 (diesem zugrunde liegend ISA 230) enthalten die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers auch Überlegungen des Abschlussprüfers zu allen bedeutsamen Sachverhalten. Soweit diesen bedeutsame Ermessensentscheidungen zugrunde liegen, sind auch diese sowie die vom Abschlussprüfer gezogenen Schlussfolgerungen zu dokumentieren²⁴.

Die IDW Prüfungsstandards sind zwar für die Interne Revision nicht bindend, können jedoch aus sachlichen Erwägungen heraus (u. a. Nutzung der Prüfungsergebnisse der Internen Revision durch den Abschlussprüfer) angewendet werden. Dies gilt auch für die Gestaltung der Arbeitspapiere – sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht.

Die anhaltende Diskussion über die Angemessenheit der Honorare der Abschlussprüfer und die veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen führen verstärkt zur klaren Aufgabentrennung, gemeinsamen Aufgabendurchführung (joint audits) und teilweise Aufgabenübernahme (z. B. im Bereich der IT-Revision). Um die Ergebnisse der Internen Revision nachweisbar verwertbar zu machen, ist die Qualität der Arbeitspapiere auch deshalb von zunehmender Bedeutung und sollte qualitativ umso mehr an die Standards der Abschlussprüfer angepasst werden. Arbeitspapiere erfüllen in erster Linie eine Dokumentationsfunktion über die durchgeführten Prüfungstätigkeiten. Sie geben einen Überblick über die verwerteten Unterlagen und erhaltenen Auskünfte. Die Arbeitspapiere entstehen während der Prüfung und spiegeln jederzeit den aktuellen Stand der Prüfung wider²⁵.

In der Praxis wird es als besonders wichtig erachtet, den Prüfungsumfang in den Arbeitspapieren klar einzugrenzen. Im Zuge des Prüfungsprozesses sind die Arbeitspapiere weiterhin eine wichtige Grundlage für die Erstellung des Prüfungsberichts und für die sich anschließende Berichtskritik. Ferner dienen sie als Beleg von Prüfungsfeststellungen und Argumentationshilfen in Schlussbesprechungen. Des Weiteren sollen Arbeitspapiere es der Revisionsleitung ermöglichen sich im Zuge einer begleitenden Überwachungstätigkeit vom Stand der Prüfung zu überzeugen. Auch im Rahmen eines Follow-up sowie bei der Planung von Folgeprüfungen spielen die Arbeitspapiere eine tragende Rolle. Nicht zuletzt stellen die Arbeitspapiere ein wesentliches Qualitätsmerkmal der internen Revision dar. Prüfungsergebnisse müssen aus den Arbeitspapieren eindeutig ableitbar und somit auch für sachkundige Dritte in angemessener Zeit nachvollziehbar sein²⁶.

So gelten für Arbeitspapiere der Internen Revision die Grundsätze der

- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit,
- Angemessenheit,
- Richtigkeit und Zuverlässigkeit,
- Redundanzfreiheit und
- Auffindbarkeit und Referenzierung zwischen Bericht und Arbeitspapieren.

Die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Informationen ergibt sich unmittelbar aus Standard 2330: „Interne Revisoren zeichnen die relevanten Informationen zur Begründung der Schlussfolgerungen und Revisionsergebnisse auf“²⁷. Hierbei gilt: „Eine bestätigte mündliche Aussage ist sicherer als eine allein stehende Aussage“²⁸. Können keine Nachweise von der geprüften Unternehmenseinheit vorgelegt werden, so sind idealerweise persönliche Erklärungen des jeweiligen Rechtsvertreters einzuhören. Solange es keine gesetzliche Grundlage hierzu gibt, sollten mindestens unternehmensspezifische Regelungen zur Beweisführung durch den Revisionsleiter definiert und im Revisionshandbuch explizit festgehalten werden.

Die kritische Einschätzung der Beweiskraft von Prüfungsnachweisen hat eine fundamentale Bedeutung innerhalb des Prüfungsprozesses.

21 Gronewold, Beweiskraft von Beweisen, 2006, S. 42.

22 Amling/Bantleon, Handbuch der Internen Revision, 2007, S. 293.

23 Gronewold, a.a.O. (Fn. 21), S. 43.

24 IDW PS 460 n. F., Tz. 3.2.

25 Seelis/Wiegrotz, ZIR 2005 S. 2 ff.

26 Seelis/Wiegrotz, ZIR 2005 S. 2 ff.

27 Vgl. DIIR-Standard Nr. 3 Tz. 4.2.

28 Amling/Bantleon, a.a.O. (Fn. 22), S. 292.

These 6: Zu den Arbeitspapieren gehören auch die vor der Endfassung des Prüfungsberichts erstellten Berichtsentwürfe, da sich nur so der Werdegang des Berichts und die ggf. vorhandenen Gründe für die Abänderung von Berichtsentwürfen nachvollziehbar erkennen lassen.

Im Verlauf einer Revision führen Revisoren Interviews durch, nehmen Prozesse auf, sehen Unterlagen/Dokumentationen ein und werten Daten aus. Arbeitspapiere bestehen aus prüfungsbezogenen Aufzeichnungen der Mitarbeiter der Internen Revision und Unterlagen/Dokumentationen, die die Interne Revision im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Durchführung einer Prüfung sammelt. Prüfungsbezogene Arbeitspapiere enthalten in detaillierter Form alle Fakten, Erkenntnisse und Feststellungen, die während der Revision gewonnen wurden. In Ihnen werden die einzelnen Prüfungshandlungen dokumentiert, die zur Prüfung herangezogenen Belege und Unterlagen notiert und erhaltene Auskünfte festgehalten (vergleiche auch IIA-Standart für die berufliche Praxis der Internen Revision 2330 – Aufzeichnung von Informationen). Sie bilden später die Basis für die Erstellung des Revisionsberichtsentwurfs, der sämtliche getroffenen Feststellungen und Empfehlungen der Revision beinhaltet. Er stellt die Grundlage für die ggf. anschließende schriftliche oder mündliche Abstimmung von Feststellungen und Maßnahmen dar.

Bereits parallel zur laufenden Revision finden Abstimmungen oder Zwischenbesprechungen statt, in denen eine Reihe von Auffälligkeiten geklärt und Fragen der Revisoren beantwortet werden. Auch können der Revision zur Entkräftung von Auffälligkeiten Unterlagen zur Verfügung gestellt werden. Die verbliebenen (vorläufigen) Feststellungen zu Sachverhalten und Prozessen, die entweder fehlerbehaftet sind oder Verbesserungspotenzial aufweisen, können bei Eignung in den Berichtsentwurf aufgenommen und der geprüften Einheit zur Durchsicht und Abgabe einer Stellungnahme zur Verfügung gestellt werden.

Der geprüften Einheit sollte anschließend ausreichend Zeit gegeben werden, um die im Berichtsentwurf enthaltenen Feststellungen und Empfehlungen gegenzuprüfen und zu ihnen Stellung zu nehmen. Diese Stellungnahme sollte schriftlich erfolgen und der Internen Revision zeitnah zugeleitet werden. Mit ihr bestätigt der geprüfte Bereich Feststellungen oder widerspricht ihnen teilweise oder gänzlich. Auch weitere Unterlagen zur Unterlegung der Stellungnahme können der Internen Revision vorgelegt werden.

Nach Eingang der schriftlichen Stellungnahme ist es Aufgabe der Internen Revision, diese zu prüfen und zu würdigen. Auch dies ist in den Arbeitspapieren zu dokumentieren und zu begründen. Im Einzelfall kann es erforderlich sein, dass weitere Abstimmungen zwischen Interne Revision und geprüfter Einheit notwendig sind. Differenzen zwischen Interne Revision und geprüfter Einheit, die auch nach einer derartigen Abstimmung weiter bestehen, sind im Bericht darzustellen.

Damit sind die Revisionsberichtsentwürfe wesentlicher Bestandteil der Arbeitspapiere und entsprechend aufzubewahren. Mit ihnen lässt sich nachvollziehen, wie aus den ersten schriftlichen Feststellungen und Empfehlungen der finale Revisionsbericht entstanden ist.

Das Vorgehen der Internen Revision in Bezug auf die Berichtsentwürfe ist im Revisionshandbuch zu beschreiben.

These 7: Inhalt und Form der Berichterstattung sowie alle weiteren zur Erfüllung der Anforderungen an die Bericht-

erstattung notwendigen Maßnahmen sind zielgruppenorientiert und unter Effizienzpunkten auszustalten.

Die Berichterstattung durch die Interne Revision ist Ergebnis betrieblicher Prozesse. Ausgehend von den ex ante festzulegenden Anforderungen an die Berichterstattung sind die damit in Zusammenhang stehenden Prozesse möglichst ressourcenminimierend auszustalten. Hierunter fallen zum einen Kommunikations- und Abstimmungsprozesse und zum anderen die Erstellung der Berichte in formaler Sicht. In den relevanten Prüfungsstandards wird diese Anforderung z. B. im Kontext der Prägnanz der Berichterstattung formuliert. Danach sind in den Berichten unnötige Ausführungen sowie Redundanzen und unnötige Details oder Differenzierungen zu vermeiden (IIA 2420). Formal bedeutet dies, dass der Erstellungsprozess durch den Einsatz geeigneter Software (teil-)automatisiert und bei dafür geeigneten Berichtselementen standardisiert werden kann. Weitaus bedeutsamer ist, dass das Effizienzkriterium eine Zielgruppenorientierung impliziert, da die Entscheidung darüber, welche Information unnötig ist, die Kenntnis über die notwendige Information voraussetzt. Diese Kenntnis kann nur durch die Formulierung von Anforderungen der Berichtsadressaten erlangt werden. Das heißt, dass vor der Berichtserstellung die Erwartungen der Berichtsadressaten und der Zweck der Berichte für die Adressaten zumindest bekannt sein müssen.

Neben die Einhaltung relevanter gesetzlicher Bestimmungen (z. B. Datenschutzbestimmungen) und Prüfungsstandards²⁹ tritt damit die Herausforderung, den Zweck, den Umfang und die Ergebnisse der Prüfungshandlungen so darzustellen, dass sie von den Berichtsadressaten als Entscheidungsgrundlage herangezogen werden können. Der Einhaltung des Effizienzkriteriums hat demzufolge die Abstimmung grundsätzlicher inhaltlicher und formaler Anforderungen mit den Berichtsempfängern vorauszugehen.

Von besonderer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die Implikationen von § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG. Danach hat sich der Prüfungsausschuss – ist kein Prüfungsausschuss eingerichtet, der Aufsichtsrat – mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsysteins, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems zu befassen. Da die von der Internen Revision angefertigten Berichte Prüfungsfeststellungen zum Rechnungslegungsprozess, Internen Kontrollsysteem und Risikomanagementsystem enthalten, sind sie aus Sicht des Prüfungsausschusses ein potenzielles Instrument zur Wahrnehmung der eigenen Überwachungsaufgabe. Da der Prüfungsausschuss aber auch die Wirksamkeit des Internen Revisionssystems zu beurteilen hat, stellen sie darüber hinaus Prüfungs nachweise im Rahmen der Beurteilung der Internen Revision durch den Prüfungsausschuss dar – der Prüfungsausschuss ist ein möglicher Berichtsadressat. Folglich ist in Abstimmung mit dem Vorstand festzulegen, wie die Berichterstattung an den Prüfungsausschuss auszustalten ist.

Die Erfüllung des Effizienzkriteriums darf nicht zu einer Beeinträchtigung der mit der Berichterstattung verfolgten Zielsetzung führen. Vielmehr sind im Fall explizit gewünschter Ressourceneinsparungen potenzielle Folgewirkungen zu identifizieren und vor dem Hintergrund der an die Berichterstattungen formulierten Anforderungen zu bewerten.

²⁹ Z. B. IIA PA 2340-1, wonach die Berichterstattung genau, objektiv, klar, schlüssig, konstruktiv und zeitnah zu erfolgen hat.

These 8: Stellt die Interne Revision fest, dass schwerwiegende Gefahren für das Unternehmen in einer geprüften Einheit vorliegen, hat sie hierüber sofort sowohl der geprüften Einheit als auch dem Auftraggeber der Prüfung zu berichten (ad-hoc-Berichterstattung).

Die im Rahmen von Revisionen getroffenen Feststellungen sind vielfältiger Natur und erstrecken sich von einzelnen Buchungsfehlern über Mängel in IT-Systemen bis hin zu Risiken in komplexen Unternehmensprozessen. Je nach geprüftem Unternehmensbereich und Revisionsthema können sich Prüfungen durch die Interne Revision über einzelne Tage bis hin zu mehreren Wochen oder Monaten erstrecken.

Bereits während der Durchführung einer Revision können je nach Prüfungsthema und vorläufigen Ergebnissen die verantwortlichen Mitarbeiter der geprüften Einheit über die gefundenen Auffälligkeiten mündlich informiert werden. Die erste schriftliche Information in Form des Revisionsberichtsentwurfs findet aber frühestens zum Abschluss der Revision, nach erfolgten Qualitäts sicherungsmaßnahmen innerhalb der Internen Revision statt.

Aufgrund von Revisionen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, und nötigen Abstimmungen zwischen Interne Revision und geprüfter Einheit, die sich ebenfalls je nach Komplexität und Schwere der getroffenen Feststellungen hinziehen können, vergehen zwischen Beginn der Prüfung bzw. Feststellung von Auffälligkeiten und Veröffentlichung des finalen Revisionsberichts leicht mehrere Wochen oder Monate. Erst mit der Veröffentlichung dieses Berichts erfahren die Auftraggeber der Prüfung (insbesondere die Unternehmensleitung) und die vorgesetzten Stellen der geprüften Einheit von den Feststellungen. Üblicherweise werden der geprüften Einheit mit dem Revisionsbericht zusätzlich Fristen vorgegeben, innerhalb derer die vereinbarten Maßnahmen zu beheben sind.

Die während einer Prüfung in einer Unternehmenseinheit durch die Interne Revision getroffenen Feststellungen können nun wie oben angesprochen ganz unterschiedlicher Natur sein. Neben leichten, mittleren und schweren Mängeln können auch schwerwiegende Gefahren für das Unternehmen festgestellt werden. Eine solche schwerwiegende Gefahr liegt dann vor, wenn das von der Revision festgestellte Risiko weitreichende negative Auswirkungen – bis hin zur Bestandsgefährdung – für das Unternehmen haben kann. Oft kann zum Zeitpunkt der Feststellung einer möglichen schwerwiegenden Gefahr über die Wahrscheinlichkeit der Gefahrenrealisierung oder den Zeitpunkt des Gefahreneintritts (in wenigen Stunden, Tagen, Wochen oder Monaten) keine Aussage getroffen werden. Beispiele für solche schwerwiegenden Gefahren sind: Drohende hohe Strafzahlungen, schwere Rufschädigungen, große Umsatz- oder Ergebniseinbußen, schwere Schäden an Leib und Leben von Mitarbeitern oder Kunden.

Stellt die Interne Revision nun fest, dass eine schwerwiegende Gefahr für das Unternehmen vorliegt, so darf sie diese Information nicht wie alle anderen Feststellungen behandeln und möglicherweise erst nach geraumer Zeit mit Veröffentlichung des Revisionsberichts über sie informieren. Denn wäre der Schaden aus dieser Gefahr zwischenzeitlich eingetreten, so müsste sich die Interne Revision den Vorwurf gefallen lassen, nicht rechtzeitig zur Beseitigung der Gefahr beigetragen zu haben. Auch eine Haftung der Internen Revision bzw. einzelner Mitarbeiter der Revision wäre nicht auszuschließen.

Über die schwerwiegende Gefahr muss die Interne Revision deswegen sofort informieren, und zwar sowohl der geprüften Einheit, als auch dem Auftraggeber der Prüfung. Nur so kann

sichergestellt werden, dass die – aus Sicht der Internen Revision – schwerwiegende Gefahr richtig eingeschätzt und die richtigen Maßnahmen zu ihrer Beseitigung getroffen werden. Aufgrund der Dringlichkeit der Information sollte diese ad-hoc-Berichterstattung formlos (z. B. mündlich, per Telefon oder Mail) erfolgen, wobei die Einbindung des Revisionsleiters durch die prüfenden Revisoren erfolgen sollte, da der Revisionsleiter z. B. 1. Ansprechpartner der Unternehmensleitung ist und somit auch entsprechend auskunftsähig sein muss. Auch sollte die Interne Revision auf die Dringlichkeit zu ergreifender Maßnahmen hinweisen und mit Nachdruck auf die sofortige Beseitigung der Gefahr hinwirken. Zusätzlich zur formlosen ad-hoc-Berichterstattung ist die schwerwiegende Gefahr auch in den Revisionsbericht mit dem Hinweis der Vorab-Information aufzunehmen und darin ggf. auch schon über die erfolgreiche Beseitigung der Gefahr zu berichten.

Das Vorgehen der Internen Revision bei Feststellen einer schwerwiegenden Gefahr für das Unternehmen ist im Revisionshandbuch zu beschreiben.

Für den Fall, dass die Interne Revision auch bei der Prüfung sog. Fraud-Fälle eingesetzt wird, kann sich eine schwerwiegende Gefahr auch durch die Begehung von vorsätzlichen rechtswidrigen Handlungen durch Mitarbeiter des Unternehmens ergeben. Richten sich die Feststellungen oder der Verdacht der Internen Revision in einem derartigen Fall gegen einzelne Mitglieder der Geschäftsführung bzw. des Vorstands, ist in der Geschäfts- oder einer eventuell zusätzlich vorhandenen Informationsordnung festzulegen, an wen die Interne Revision zu berichten hat. Richtet sich der Verdacht gegen alle Mitglieder der Geschäftsführung bzw. des Vorstands, ist in der Geschäfts- oder Informationsordnung zu regeln, dass der Leiter der Internen Revision dann direkt dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats oder dem Prüfungsausschuss zu berichten hat.

III. Zusammenfassung

Den Schwerpunkt der Arbeit der Mitarbeiter der Internen Revision bilden die Prüfungshandlungen. Sie führen zu Feststellungen und Empfehlungen, die dem Unternehmen den in der Definition des IIA für die Interne Revision beschriebenen Mehrwert schaffen und Geschäftsprozesse verbessern. Aber was wären die „revisionsinternen“ Prüfungshandlungen ohne eine gute und qualitativ hochwertige Kommunikation der Ergebnisse dieser Handlungen?

Das Mittel der Kommunikation ist der Revisionsbericht als Endprodukt revisorischer Tätigkeit. Mit ihm informiert die Interne Revision die Unternehmensleitung und weitere Berichtsempfänger über die Ergebnisse durchgeföhrter Prüfungen. Grundlage eines jeden Revisionsberichts sind die Arbeitspapiere (Dokumentation).

Aufgrund der großen Bedeutung von Dokumentation und Berichterstattung gelten für sie auch besondere Anforderungen, von denen die Verfasser die ihres Erachtens besonders praxisrelevanten Aspekte herausgestellt und in 8 Thesen thematisiert haben. Diese Thesen beschäftigen sich mit ausgewählten Überlegungen zu Zweck, Art und Form von Dokumentation und Berichterstattung sowie dem Verhältnis zwischen ihnen und ihrer Festlegung in Geschäftsordnung oder Revisionshandbuch.

Mit Hilfe von Arbeitspapieren und Revisionsberichten „vermarktet“ die Interne Revision ihre Arbeit an Unternehmensleitung und weitere Berichtsempfänger. Dokumentation und Berichterstattung, die die in den vorangegangenen Thesen genannten Aspekte berücksichtigen, tragen somit wesentlich auch zur Steigerung des Ansehens der Internen Revision bei.