

Interne Revision

Überwachung und Nutzen für Aufsichtsorgane



Vorwort

Die Überwachung des internen Revisionssystems zählt zu den Aufgaben des Aufsichtsrates. Auch wenn sie im Gesetz explizit als eine dem Prüfungsausschuss zugewiesene Aufgabe angeführt ist, sollte sich – nach einhelliger Meinung – bei Unternehmen, die über keinen Prüfungsausschuss verfügen, das Gesamtgremium des Aufsichtsrates mit der Internen Revision befassen.

Die Auseinandersetzung mit der Tätigkeit der Internen Revision sollte vom Aufsichtsrat keineswegs als lästige Pflicht gesehen werden. Vielmehr kann die Interne Revision dem Aufsichtsrat wertvolle Hinweise für seine Tätigkeit geben. Die Befassung mit dem Revisionsplan und mit den Revisionsergebnissen hilft dem Aufsichtsrat, sich einen Überblick über die Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems sowie über dessen Stärken und Schwächen zu verschaffen.

Die vorliegende Broschüre befasst sich mit den Aufgaben des Aufsichtsrates in Bezug auf die Interne Revision. Behandelt werden die für die Aufsichtsratspraxis wichtige Frage der Informationsbeschaffung, die Abgrenzung zwischen Interner Revision und Internem Kontrollsystem sowie Standards für

eine wirksame und qualitativ hochwertige Interne Revision.
Abschließend werden in einer Checklist für Aufsichtsräte die Best Practices einer Internen Revision zusammengefasst.

Wir hoffen, Ihnen mit diesem Kompendium Ihre Tätigkeit als Aufsichtsrat zu erleichtern, und wünschen Ihnen eine anregende Lektüre. Gerne stehen Ihnen die Experten von PwC für eine weiterführende Diskussion zur Verfügung.

Ihr



Werner Krumm

Partner

Leiter Wirtschaftsprüfung PwC Österreich

Inhalt

Gesetzliche Anforderungen	7
Informationsbeschaffung	8
Interne Revision als Teil des Internen Kontrollsystems	10
Exkurs für Finanzdienstleister	14
Standards	15
Checkliste für Aufsichtsräte	16
Publikationen zum Thema	25
Ansprechpartner	27

Gesetzliche Anforderungen

Welche Aufgaben hat der Aufsichtsrat in Bezug auf die Interne Revision?

Bei Gesellschaften, die einen Prüfungsausschuss einzurichten haben, hat der Aufsichtsrat auch die Wirksamkeit des Internen Revisionssystems zu überwachen, sofern der Vorstand eine Interne Revision eingerichtet hat. Bei Gesellschaften ohne Prüfungsausschuss hat der gesamte Aufsichtsrat – freilich in Abhängigkeit von der Größe der Gesellschaft und der Komplexität ihrer Geschäftstätigkeit – diese Aufgabe wahrzunehmen.

Die Überwachungsaufgabe ist als laufende „Prozesskontrolle“ zu verstehen. Der Ausschuss hat zu prüfen, ob entsprechende Systeme in der Gesellschaft eingerichtet sind und ob diese grundsätzlich wirksam sind. Eine detaillierte Überprüfung der einzelnen internen Kontrollen ist nicht seine Aufgabe.

Besondere Bestimmungen hinsichtlich der Überwachung des Internen Revisionssystems durch den Aufsichtsrat gelten für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Auf diese sondergesetzlichen Bestimmungen des BWG und des VAG wird im Rahmen dieser Broschüre nicht näher eingegangen.

Informationsbeschaffung

Wie kann der Aufsichtsrat die erforderlichen Informationen zur Überwachung der Internen Revision erlangen?

Eine Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision, die zur Stärkung der Corporate Governance beitragen soll, bedingt einen wechselseitigen Informationsaustausch. Idealerweise sollte der Leiter der Internen Revision ein- bis zweimal jährlich an einer Sitzung des Prüfungsausschusses teilnehmen und über die Revisionstätigkeit berichten.

Kontrovers wird die Frage diskutiert, ob sich der Aufsichtsrat bei der Informationsbeschaffung unter Umgehung des Vorstandes direkt an Angehörige des Unternehmens, somit auch an den Leiter der Internen Revision, wenden darf oder nicht.

Die Befürworter vertreten die Meinung, dass gerade mit Blick auf die neuen, durch das URÄG 2008 präzisierten Aufgaben des Aufsichtsrates bezogen auf interne Überwachungsprozesse ein unmittelbares Berichts- und Informationsrecht des Aufsichtsrates gegenüber Angehörigen des Unternehmens besteht. Argumentiert wird, dass sich dies aus der Natur der

dem Prüfungsausschuss übertragenen Aufgaben ergibt, die nur auf diese Weise zweckmäßig und effizient erfüllt werden können.

Die Gegner vertreten die Meinung, dass aus der Ausdehnung der Prozessprüfungspflichten des Aufsichtsrates keinesfalls eine generelle und umfassende Befugnis der direkten Berichterstattung, Information und Kontaktaufnahme des Aufsichtsrates gegenüber Unternehmensangehörigen abgeleitet werden kann. Dies könne nach dem Informationsweitergabemonopol ausschließlich unter Einbindung des Vorstandes erfolgen, zumal eine direkte Kontaktaufnahme auch die Autorität des Vorstands untergraben würde.

Unbestritten ist, dass der Aufsichtsrat Angehörige des Unternehmens direkt kontaktieren kann, sofern Zweifel an der Aufrichtigkeit des Vorstandshandelns bestehen, eine anderweitige Klärung der Sachlage nicht möglich ist oder sich das Unternehmen in einer Krise befindet.

In der Praxis wird im Sinne einer gedeihlichen Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Vorstand eine Kontaktaufnahme mit dem Leiter der Internen Revision im Regelfall in Abstimmung mit dem Vorstand erfolgen.

Zur Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Interner Revision könnte eine Informationsordnung als Teil der Geschäftsordnung des Aufsichtsrates eingerichtet werden. In ihr lassen sich die zeitnahe Vorlage von Berichten der Internen Revision, die Teilnahme des Leiters der Internen Revision an Aufsichtsratssitzungen sowie der Grad des Informationszugriffs regeln. Weiters kann der Vorstand angehalten werden, vor Verabschiedung geänderter Arbeitsanweisungen für die Interne Revision sowie von Prüfungs- und Einsatzplänen dem Aufsichtsrat zu berichten.

Interne Revision als Teil des Internen Kontrollsystems

Was ist die Stellung der Internen Revision in Bezug auf das Interne Kontrollsystem? Welche Aufgabe hat die Interne Revision darüber hinaus? Wie sieht der übliche Ablauf einer Internen Revision aus? Und wie wird die Qualität und Vollständigkeit der Revisionsergebnisse sichergestellt?

Gemäß § 82 AktG hat der Vorstand dafür zu sorgen, dass ein Internes Kontrollsystem (IKS) geführt wird, welches den

Anforderungen des Unternehmens gerecht wird. IKS müssen überwacht werden, um deren Funktionsfähigkeit und Effizienz sicherzustellen. Es gibt zwei Arten von Überwachung: eine laufende Überwachung durch das Management (z.B. in Form von Plausibilitätschecks, Vergleich von Informationen aus unterschiedlichen Quellen) und separate Beurteilungen. Es ist sinnvoll, von Zeit zu Zeit eine separate Beurteilung des IKS vorzunehmen, um die Funktionsfähigkeit des Systems an sich zu beurteilen. Separate Beurteilungen werden in größeren Organisationen in der Regel durch eine Interne Revision durchgeführt. In Abhängigkeit der Größe des Unternehmens sieht auch Art. 18 des Österreichischen Corporate Governance Kodex die Einführung einer Internen Revision vor.

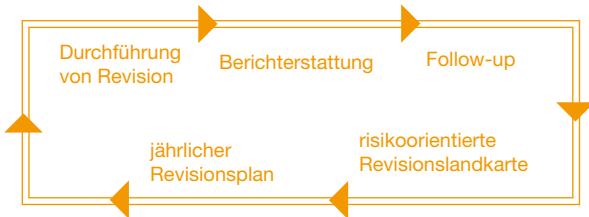
In der Vergangenheit erbrachte die Interne Revision hauptsächlich Prüfungsleistungen und wurde allenfalls für Deliktrevisionen eingesetzt. Vom Internen Revisor wird heute im Regelfall keine Detektivrolle erwartet, sondern fachliche Kompetenz als Ansprechpartner und Berater beim Erkennen und bei der Beseitigung festgestellter Schwachstellen.

Im ständigen Dialog mit den jeweiligen Stelleninhabern bzw. Prozessverantwortlichen sollten Vorschläge zum Schutz vor Vermögensverlusten, zur Verbesserung der Steuerungs- und

Überwachungssysteme, der Internen Kontrollsysteme (IKS) und zur Effizienzverbesserung betrieblicher Abläufe gemacht werden.

So sieht der übliche Ablauf einer Internen Revision aus:

- risikoorientierte Revisionslandkarte – üblicherweise für drei bis vier Jahre
- jährlicher Revisionsplan – Ziel, Umfang, Zeit- und Ressourcenplan
- Durchführung von Revision, Abstimmung der Ergebnisse mit den geprüften Einheiten, Vereinbarung von Maßnahmen
- Berichterstattung:
 - Revisionsbericht – üblicher Aufbau: Management Summary, Prüfziel, Prüfungshandlungen, Empfehlungen einschließlich Stellungnahme und vereinbarte Maßnahmen
 - Präsentation der Ergebnisse an Vorstand und Aufsichtsrat
- Verfolgung der Umsetzung der vereinbarten Maßnahmen – Follow-up



Um die Qualität der Revisiionsergebnisse sicherzustellen und dem Revisor die Möglichkeit zu geben, alle relevanten Informationen einzuholen, sollte(n)

- die Revisoren zur Einhaltung grundlegender Standards verpflichtet werden (Unabhängigkeit, Integrität, Vertraulichkeit, Fachkompetenz, ethische Grundsätze),
- die Interne Revision auf entsprechender organisatorischer Ebene eingegliedert sein (typischerweise als Stabsstelle des Vorstandes – der Leiter der Internen Revision sollte stets ein offenes Ohr bei der Unternehmensleitung finden),
- in einer Geschäftsordnung die Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision schriftlich fixiert werden.

Ohne die Bedeutung formeller und materieller Ordnungsmäßigkeitsprüfungen zu unterschätzen (auch in Zukunft wird die Nachschau zum Zweck gezielter Fehlersuche – etwa bei Unterschlagungen – notwendig sein), ist der Interne Revisor auch als präventiver Berater gefragt.

Dabei darf allerdings die Beraterfunktion nicht die Verantwortlichkeiten verwischen! Soweit der Interne Revisor bei der Konzeptionierung, Implementierung und beim Betreiben von Systemen mitwirkt, unterstützt er die eigenverantwortliche

Selbststeuerung der geprüften Bereiche, ist aber letztlich nicht die zuständige Instanz für das Funktionieren der Systeme innerhalb der Organisation.

Bei großen Unternehmen, die gesetzlich nicht zur Einrichtung einer Internen Revision verpflichtet sind, ist es sinnvoll, eine Interne Revision zu etablieren, um Vorstand und Aufsichtsrat in ihrer Überwachungsfunktion zu unterstützen.

Exkurs für Finanzdienstleister

Der österreichische Gesetzgeber schreibt bestimmten Branchen die Einrichtung einer Internen Revision vor (Banken, Versicherungen, Pensionskassen, Wertpapierfirmen und Wertpapierdienstleistungsunternehmen, Investmentfonds und Kapitalanlagegesellschaften).

Für den Finanzsektor wurden von der Finanzmarktaufsicht (FMA) Mindeststandards für die Interne Revision festgelegt, die Aufgaben, Grundsätze und Durchführung von Internen Revisionen regeln (Mindeststandards für die Interne Revision von Kreditinstituten, Pensionskassen, Versicherungen).

Standards

Gibt es Standards, um die Wirksamkeit und Qualität einer Internen Revision beurteilen zu können?

Das Institut für Interne Revision (IIA), eine internationale Vereinigung, die durch einen Verein in Österreich vertreten ist, hat Standards festgelegt, die als verbindliche Anforderung für die Berufsausübung seiner Mitglieder gelten. Das IIA hat rund 420 Mitglieder in Österreich, wobei fast alle namhaften österreichischen Unternehmen vertreten sind. Die Standards des IIA beinhalten eine Definition der Internen Revision, einen Ethikkodex und die Standards für die berufliche Praxis in der Internen Revision (Attributstandards und Ausführungsstandards).

Die in der Folge dargestellten Standards bilden eine gute Grundlage für die Überwachung der Wirksamkeit des Internen Revisionssystems einer Gesellschaft durch den Aufsichtsrat.

Checkliste für Aufsichtsräte

Welche Checks sollten in der Aufsichtsratspraxis in Bezug auf die Interne Revision gemacht werden? Wie soll die Interne Revision ausgestaltet sein (Attributstandards)? Wie soll die Interne Revision funktionieren (Ausführungsstandards)?

Standard	Erläuterung	J/N
Definition der Internen Revision		
Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen , welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwert zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern . Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements , der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.	Der Fokus der Revisonstätigkeit in modernen Revisionsabteilungen verschiebt sich in Richtung Prävention und Beratung. Mehrwert schaffen bedeutet die Ausrichtung der Revision an den Zielen und Risiken des Unternehmens; es ist daher ein risikoorientierter Ansatz in der Internen Revision gefragt.	

Standard	Erläuterung	J/N
Ethikkodex		
<p>Der Ethikkodex beschreibt die Prinzipien für und Erwartungen an Einzelpersonen und Organisationen bei der Durchführung von Interner Revision. Darin werden die Grundsätze der Integrität, Objektivität, Vertraulichkeit und Fachkompetenz festgeschrieben, welche als Minimalanforderungen das Verhalten der Internen Revision bestimmen sollen.</p>	<p>Integrität Die Integrität von Internen Revisoren begründet Vertrauen und schafft damit die Grundlage für die Zuverlässigkeit ihres Urteils.</p> <p>Objektivität Interne Revisoren beurteilen alle relevanten Umstände mit Ausgewogenheit und lassen sich in ihrem Urteil nicht durch eigene Interessen oder durch Andere beeinflussen.</p> <p>Vertraulichkeit Interne Revisoren beachten den Wert und das Eigentum der erhaltenen Informationen und legen diese ohne entsprechende Befugnis nicht offen.</p> <p>Fachkompetenz Interne Revisoren setzen das für die Durchführung ihrer Arbeit erforderliche Wissen und Können sowie entsprechende Erfahrung ein.</p>	

Standard	Erläuterung	J/N
Standards für die berufliche Praxis in der Internen Revision – Attributstandards		
<p>Aufgabenstellung, Befugnisse und Verantwortung der Internen Revision müssen formell in einer Geschäftsordnung der Internen Revision bestimmt sein.</p>	<p>Die Geschäftsordnung bestimmt die Stellung der Internen Revision in der Organisation, gestattet Zugriff auf Aufzeichnungen, Personal und Vermögensgegenstände.</p>	
<p>Die Interne Revision muss unabhängig sein, und die Internen Revisoren müssen bei der Durchführung ihrer Aufgaben objektiv vorgehen. Der Leiter der Internen Revision muss direkt mit der Geschäftsleitung und dem Überwachungsorgan zusammenarbeiten und kommunizieren.</p>	<p>Interne Revisoren müssen unparteiisch und unvoreingenommen sein. Interne Revisoren dürfen keine Beurteilung von Geschäftsprozessen vornehmen, für die sie zuvor verantwortlich waren. Prüfungen von Organisationseinheiten, für die der Leiter der Internen Revision die Verantwortung trägt, müssen von einer Stelle außerhalb der Internen Revision überwacht werden.</p>	

Standard	Erläuterung	J/N
<p>Aufträge müssen mit Fachkompetenz und der erforderlichen beruflichen Sorgfalt durchgeführt werden.</p>	<p>Es muss Rat und Unterstützung eingeholt werden, falls es an der notwendigen Qualifikation mangelt.</p> <p>Es muss ausreichendes Wissen vorhanden sein, um Betrugsrisiken (das Risiko doloser Handlungen) beurteilen zu können.</p> <p>Es müssen Kenntnisse der Risiken und Kontrollen von Informationstechnologien (IT) vorhanden sein.</p> <p>Aufträge müssen abgelehnt werden, wenn die notwendige Qualifikation nicht vorhanden ist.</p>	

Standard	Erläuterung	J/N
<p>Es muss ein Programm zur Qualitätssicherung und -verbesserung im Hinblick auf die Einhaltung der Standards entwickelt werden. Es müssen interne wie auch externe Beurteilungen (zumindest alle fünf Jahre) vorgenommen werden. Die Ergebnisse des Qualitätssicherungs- und Verbesserungsprogramms müssen an die Geschäftsleitung und das Überwachungsorgan mindestens einmal jährlich berichtet werden.</p>	<p>Eine Übereinstimmung mit den internationalen Standards darf nur behauptet werden, wenn die Ergebnisse des Programms zur Qualitätssicherung und -verbesserung diese Feststellung stützen.</p>	
<p>Standards für die berufliche Praxis in der Internen Revision – Ausführungsstandards</p>		
<p>Die Interne Revision muss im Hinblick auf die in der Geschäftsordnung festgelegten Ziele und Aufgaben geführt werden.</p>		

Standard	Erläuterung	J/N
<p>Es ist eine risikoorientierte Planung im Einklang mit den Organisationszielen festzulegen. Die Planung ist der Geschäftsleitung und dem Überwachungsorgan zur Kenntnisnahme und Genehmigung zu berichten.</p>	<p>Z.B. mehrjährige, risikoorientierte Revisionslandkarte.</p> <p>Die Planung ist im Einklang mit dem Risikomanagementkonzept der Organisation und dem von der Geschäftsleitung festgesetzten Risikoakzeptanzniveau durchzuführen. Liegt ein solches Konzept nicht vor, so bewertet der Leiter der Internen Revision nach Rücksprache mit der Geschäftsleitung nach eigenem Ermessen.</p>	

Standard	Erläuterung	J/N
<p>Die Interne Revision muss Führungs-, Überwachungs-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse bewerten und zu deren Verbesserung beitragen. Die Interne Revision muss die Organisation bei der Aufrechterhaltung wirksamer Kontrollen unterstützen, indem sie deren Effektivität und Effizienz bewertet sowie kontinuierliche Verbesserungen fördert.</p>	<p>Sind die Ziele der Organisation mit deren Mission im Einklang? Werden wesentliche Risiken erkannt und bewertet? Sind angemessene Risikomaßnahmen ergriffen worden, die mit der Risikoakzeptanz der Organisation im Einklang stehen? Werden wesentliche risikobezogene Informationen erfasst und rechtzeitig in der Organisation kommuniziert?</p>	
<p>Für jeden Auftrag muss es eine Planung geben, in der Ziele, Umfang, Zeitplan und zugeordnete Ressourcen festgeschrieben sind. Interne Revisoren müssen Arbeitsprogramme entwickeln und dokumentieren.</p>		

Standard	Erläuterung	J/N
<p>Interne Revisoren müssen Informationen identifizieren, analysieren, bewerten und dokumentieren. Die zur Begründung von Schlussfolgerungen und Revisionsergebnissen relevanten Informationen müssen dokumentiert werden. Die Durchführung der Aufträge ist zu überwachen.</p>	<p>Es müssen ausreichende und zuverlässige Prüfungsnachweise eingeholt werden. Die geprüften Sachverhalte und Schlussfolgerungen sind zu dokumentieren. Was nicht dokumentiert ist, wurde nicht geprüft!</p>	
<p>Interne Revisoren müssen über die Ergebnisse der jeweiligen Prüfungs- bzw. Beratungsaufträge berichten. Die Berichterstattung muss Ziele, Umfang sowie Schlussfolgerungen, Empfehlungen und Aktionspläne enthalten.</p>		

Standard	Erläuterung	J/N
Der Leiter der Internen Revision muss ein System zur Überwachung der Erledigung der Feststellungen (Maßnahmenverfolgung) entwickeln und pflegen.	Es ist ein Follow-up-Verfahren einzurichten, mit dem überwacht und sichergestellt wird, dass vereinbarte Maßnahmen wirksam umgesetzt werden oder die Geschäftsleitung das Risiko auf sich genommen hat, keine Maßnahmen durchzuführen.	

Link zu den Standards des Instituts für Interne Revision Österreich – IIA Austria:

<http://www.internerevision.at/institut/standards/>

Publikationen zum Thema

Fragen des Aufsichtsrates an den Abschlussprüfer Anregungen und Herausforderungen

Anregungen für den Aufsichtsrat, um das nachhaltige Verständnis des Abschlussprüfers für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens und sein Umfeld zu überprüfen.

Aufsichtsrat von A bis Z

Praktisches Nachschlagewerk mit den wichtigsten Themen der Aufsichtsratsmitglieder.

Der Prüfungsausschuss

Praxisleitfaden zur effizienten Überwachung

Rahmenbedingungen für die Bildung eines Prüfungsausschusses und deren Tätigkeit sowie Darstellung von Best Practices.

IFRS für Aufsichtsräte

Überblick und Leitfaden für die Überwachung

Grundlegender Überblick zu einzelnen wesentlichen Bilanzierungsfragen rund um die immer wichtiger werdende IFRS-Berichterstattung.

Risikomanagement und Interne Kontrolle für Aufsichtsräte

Neue Herausforderungen und praxisgerechte Lösungen

Die Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates entwickelt sich zu einer weiteren wichtigen Kernaufgabe, die vielfältige Herausforderungen mit sich bringt.

Nachhaltigkeit und Unternehmensverantwortung

Gemeinsame Pflichten und neue Herausforderungen

Als Kontrollorgan kommt hierbei gerade dem Aufsichtsrat eine besondere Bedeutung zu.

Kostenlose Bestellung bei Ulrike Hammer

Tel.: +43 1 501 88-5101

E-Mail: ulrike.hammer@at.pwc.com

www.pwc.com/at/Publikationen

Ansprechpartner

Mag. Josef Renner
Interne Revision
Tel.: +43 1 501 88-1727
Fax: +43 1 501 88-623
josef.renner@at.pwc.com

PwC PricewaterhouseCoopers GmbH
Erdbergstraße 200
1030 Wien

www.pwc.at

Mit PricewaterhouseCoopers wird das Netz der Mitgliedsunternehmen von PricewaterhouseCoopers International Limited bezeichnet. Jedes Mitgliedsunternehmen ist eine eigenständige und unabhängige juristische Person.

www.pwc.at

© 2010 PricewaterhouseCoopers. Alle Rechte vorbehalten.