

Die Rolle der internen Revision ist in der Schweiz, in Deutschland, Österreich, Grossbritannien, Frankreich und den Niederlanden unterschiedlich geregelt. Die Regelungsoptionen werden beurteilt und die Verantwortlichkeit aufgezeigt.

ULRICH HAHN
REINER QUICK
SHARAN MANDRE

CORPORATE-GOVERNANCE-FRAMEWORKS UND INTERNE REVISION

Europäische Regelungsmodelle

1. EINLEITUNG

Die Stellung der internen Revision in Corporate-Governance-Systemen wird wieder verstärkt hinterfragt. Ursache hierfür sind konzeptionelle Schwachstellen betrieblicher Kontrollsysteme, die in vernetzten Wirtschaften zu global spürbaren Störungen der Finanz- und Wirtschaftskreisläufe führen können. Wirksamere Corporate-Governance-Regelungen werden als eine wesentliche Lösung betrachtet [1].

Corporate Governance (CG)

«liefert ... den strukturellen Rahmen für die Festlegung der Unternehmensziele, die Identifizierung der Mittel und Wege zu ihrer Umsetzung und die Modalitäten der Erfolgskontrolle», sie lässt sich als «die Organisation der Leitung und Kontrolle eines Unternehmens zur Sicherung eines optimalen Interessenausgleiches zwischen allen Anspruchsgruppen» [2] definieren.

Die Stärkung der Überwachungssysteme erfordert wirksame, prozessunabhängige interne Überwachungsfunktionen, wobei die interne Revision eine bedeutende Rolle innehat [3]. Sie soll Führungskräfte mit zuverlässigen Informationen über das *interne Kontrollsystem (IKS)* versorgen [4]. Die interne Revision ist Teil betrieblicher Steuerungs- und Überwachungssysteme und

«erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- sowie Beratungsleistungen, die darauf gerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und 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». [5]

Im folgenden soll die Frage beantwortet werden, in welcher Form die Funktion interne Revision in CG-Regelungen Eingang findet und welche Regelungen als Best Practice angesehen werden. Dazu werden generische Normungsoptionen anhand wesentlicher Regelungen herausgearbeitet und dann mit Hilfe einer Expertenbefragung bewertet.

2. ÜBERGEORDNETE CORPORATE-GOVERNANCE-FRAMEWORKS

Die transnational wirkenden Modelle der *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*, der *Europäischen Union (EU)* sowie branchenspezifisch auch der *Bank for International Settlements (BIS)* sind eine wesentliche Grundlage für europäische Entwürfe.

2.1 OECD. Die OECD legte 1999 das erste umfassende, in wesentlichen Wirtschaftsregionen legitimierte Corporate-Governance-Modell vor, das laufend hinterfragt und durch Programme der OECD und andere internationale Körperschaften begleitet wird [6].

Die 2004 aktualisierten, allgemein gehaltenen *OECD Principles of Corporate Governance (OECD-PCG)* [7] sind unverbindlich und an Gesetzgeber, aber auch Unternehmen am Kapitalmarkt gerichtet. Ein Transferansatz für öffentliche Betriebe wurde 2005 bereitgestellt [8]. Die OECD-Modelle und -Programme sollen auch Schwellenländer sowie Nichtmitglieder bei der Einführung von Governance-Regelungen unterstützen [9].

Die OECD-PCG enthalten keine gezielte Darstellung der internen Revision, erwähnen diese aber an mehreren Stellen bei der Beschreibung der Aufgaben von Board und insbeson-



ULRICH HAHN,
DR. RER. POL.,
DIPL.-WIRTSCH.-ING. (TU),
CISA, CIA,
UNABHÄNGIGER
REVISIONSEXPERTE
IN D-A-CH,
FRANKFURT A. MAIN/D



REINER QUICK,
DR. RER. POL., DIPL.-KFM.,
PROFESSOR FÜR
RECHNUNGSWESEN,
CONTROLLING UND
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG,
TECHNISCHE UNIVERSITÄT
DARMSTADT, DARMSTADT/D

dere Prüfungsausschuss [10]. OECD-PCG V.C benennt die Überwachung von Tätigkeit und Zusammenarbeit der internen und externen Prüfer als Aufgabe eines Prüfungsausschusses. OECD-PCG VI.D.6 geht kurz auf eine mögliche unabhängige Überwachungsfunktion der internen Revision bei potentiellen Interessenkonflikten im Board ein. OECD-PCG VI.D.7 skizziert die interne Revision als ein Überwachungsinstrument des Boards oder als Informationslieferant für das Audit Committee, wobei auf eine mögliche Berichtslinie der internen Revision zu Board oder Audit Committee hingewiesen wird. Unter OECD-PCG V.F wird darauf hingewiesen, dass der Nutzenbeitrag unabhängiger Direktoren unter anderem durch einen direkten Zugang zur internen Revision erhöht werden kann.

2.2 Europäische Union. Auch in der EU entstanden Arbeitsgruppen, die sich mit CG-Regelungen befassten [11]. Im September 2001 wurde eine Arbeitsgruppe gebildet, welche die schon vorhandenen Modelle verglich und den *Winter-Report (EC-WR)* [12] veröffentlichte, der sich vor allem mit Regelungen für Übernahmen, Shareholder-Rechten und allgemeinen Aspekten der CG befasste [13]. Dazu gehören etwa die Einführung einer sich auf einen allgemeingültigen CG-Kodex beziehenden CG-Erklärung im Rahmen des Jahresabschlusses, welche auch auf Risiken und Risikomanagementsystem eingehen soll [14]. EC-WR III.4.1 [15] geht detailliert auf die Aufgaben der nicht-operativen, unabhängigen Board-Mitglieder ein. Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören demnach auch die Überwachung der internen Revision und regelmässige Kontakte zu den dafür Verantwortlichen [16].

Im Mai 2003 legte die EU-Kommission ihren Aktionsplan zur Verbesserung der Corporate Governance (EC-APCG) [17] vor, der unter anderem eine Stärkung der unabhängigen Direktoren vorsah. In der vorangestellten Kommunikation stellt die Kommission fest, dass dem Comply-or-explain-Prinzip zu Grunde liegende CG-Statements veröffentlicht werden sollen und unabhängige Direktoren Bereiche überwachen sollen, in denen Interessenkonflikte der operativen Geschäftsleitung absehbar sind; dazu gehört insbesondere der Prüfungsausschuss, welcher die externe, aber auch die interne Prüfung und das Risikomanagement überwachen soll [18]. Kommission [19] sowie Wirtschafts- und Sozialausschuss [20] waren der Auffassung, dass ein einheitlicher europäischer CG-Kodex nicht zweckdienlich sei und die Regelungsziele durch das Umsetzen grundlegender Prinzipien auf nationaler Ebene erreichbar wären [21].

In den *Kommissionsempfehlungen zu den Aufgaben der nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitglieder (EC-NeDRec)* [22]

von 2005 wird auf die Notwendigkeit eines hinreichend unabhängigen Prüfungsausschusses [23] hingewiesen, der sich mit der Finanzberichterstattung und dem Risikomanagement beschäftigt.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören auch die mindestens jährliche Überprüfung des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems sowie das Sicherstellen der Funktionsfähigkeit der internen Revision, insbesondere durch Empfehlungen bezüglich der Bestellung des Revisionsleiters, der Mittelausstattung der Revision und der Überwachung der Reaktion des Managements auf Feststellungen und Empfehlungen der internen Revision. Soweit keine interne Revision besteht, soll mindestens jährlich deren Notwendigkeit hinterfragt werden [24].

Bei Bedarf soll der Prüfungsausschuss den Revisionsleiter zu seinen Sitzungen einladen [25]. Interne und externe Prüfer sollen freien Zugang zum Überwachungsorgan haben, wobei der Prüfungsausschuss als Anlaufstelle dienen soll [26]. Der Prüfungsausschuss soll über die Revisionsplanung unterrichtet werden und Prüfberichte oder eine regelmässige Zusammenfassung erhalten [27].

Die *Abschlussprüferrichtlinie 2006 (EC-APRI)* [28] bestimmt, dass der Prüfungsausschuss die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems sowie gegebenenfalls der internen Revision und des Risikomanagementsystems überwachen soll [29]. Mit der *Bilanzrechtsänderungsrichtlinie 2006 (EC-BRÄRI)* [30] wird für börsennotierte Gesellschaften eine Offenlegungspflicht bezüglich der angewandten CG-Regeln, des *Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung (ICoFR)* und der wesentlichen Organe eingeführt [31].

Eine funktionsfähige, dauerhaft eingerichtete interne Revision ist in der Säule 2 (Governance und Risikomanagement) des *Entwurfs der Solvency-II-Richtlinie [Solvency-II-E]* [32] vorgesehen.

Eine in 2007 durchgeführte Untersuchung der EU-Kommission stellt allerdings fest, dass die Empfehlungen des Aktionsplans von 2003 bezüglich der Aufgaben des Prüfungsausschusses nur teilweise umgesetzt wurden, wobei die Regelungen zur Überwachung der Funktionsfähigkeit des IKS offensichtlich die grösste Schwachstelle darstellen [33].

2.3 Bank for International Settlements. In den Gremien der BIS werden Regelungsempfehlungen für Finanzdienstleister entwickelt, die durch Zentralbanken, Regierungen und Aufsichtsinstanzen umgesetzt werden. Ein wichtiges Rahmenmodell bilden die *Principles for Effective Banking Supervision (BCBS 129)* [34]. BCBS 129 Grundsatz 17 (interne Kontrolle und Prüfung) verlangt, dass sich Aufsichtsinstanzen vom Vorhandensein hinreichender interner Kontrollen überzeugen, einschliesslich einer unabhängigen – auch ausgelagerten – internen Revisionsfunktion, die überprüft, ob Verfahren und Vorschriften eingehalten werden.

Die mit BCBS 130 [35] veröffentlichten Umsetzungsempfehlungen fordern darüber hinaus, dass die interne Revision die Angemessenheit von Vorschriften und Verfahren prüft. Aufsichtsinstanzen sollen hinterfragen, ob interne Revisionsfunktionen hinreichend ausgestattet und qualifiziert sind, ihre Unabhängigkeit und Durchsetzungsfähigkeit gesichert



SHARAN MANDRE,
DIPL.-WIRTSCH.-ING. (TU),
DARMSTADT/D

Abbildung 1: **INTERNE REVISION IN TRANSNATIONALEN MODELLEN**

Regelungs-kriterium	OECD-PCG	EC-APCG	EC-NeDRec	EC-APRI	EC-BRÄRI	BIS BCBS 130
Revisions-funktion	Möglich	Implizit	Implizit	Möglich	k.A.	Angemessen, unabhängig, dauerhaft, wirksam
Aufgaben der internen Revision	Funktionsfähigkeit IKS, Unterstützung laufende Überwachung	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	Angemessenheit und Einhalten von Gesetzen, Vorschriften und Verfahren, Kontrollen
Verantwortung für Einrichtung	Board	k.A.	Board; bei Fehlen Notwendigkeit jährlich zu hinterfragen	k.A.	k.A.	Überwachungs- und Leitungsorgane
Überwachung der internen Revision	Prüfungsausschuss	Prüfungsausschuss	Prüfungsausschuss für (Supervisory) Board; umfasst auch Massnahmenumsetzung	Prüfungsausschuss	k.A.	Geschäftsleitung oder Prüfungsausschuss
Kenntnisnahme des Revisionsplans	k.A.	k.A.	Prüfungsausschuss	k.A.	k.A.	Geschäftsleitung oder Prüfungsausschuss
Fachliche Führung	Board oder Prüfungsausschuss	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	Angemessen Optional: Prüfungsausschuss
Disziplinarische Führung	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.
Organisatorische Eingliederung	Unter Geschäftsleitung	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	Unabhängig, angemessen zur Durchsetzung der Empfehlungen
Empfänger Aktivitätsbericht	k.A.	k.A.	Prüfungsausschuss	k.A.	k.A.	Geschäftsleitung, Aufsichtsorgan, Prüfungsausschuss
Offenlegung im Jahresabschluss	Governance-Strukturen und -Regeln	CG-Erklärung	k.A.	k.A.	CG-Erklärung, wesentliche Merkmale ICoFR	k.A.
Weiteres			Empfehlungen bez. Bestellung des Revisionsleiters, Budget, Zugang zu Revision und vice versa			Freier Zugang zu Ressourcen und Informationen, Risikoorientierung

sind, Zugang zu allen Mitarbeitern und Informationen gewährleistet ist und Aktivitäten risikoorientiert gesteuert werden. Zusätzlich können Aufsichtsinstanzen eine Berichtslinie an den Prüfungsausschuss vorschreiben [36].

2.4 Interne Revision in übergeordneten Rahmenmodellen. Die allgemein gehaltenen OECD-Principles gehen nicht explizit auf die interne Revision ein, erwähnen diese aber bei der Beschreibung des Überwachungsauftrags von Board und insbesondere Prüfungsausschuss [37]. Der EU-Aktionsplan zur Verbesserung der CG verfährt ähnlich [38] und wird zum Thema interne Revision kaum ausführlicher als die OECD-Principles. In ihren Empfehlungen zu den unabhängigen Direktoren skizziert die EU-Kommission die Aufgaben des Prüfungsausschusses konkret und ähnlich den vom Berufsstand vertretenen Modellen [39]. Die vorgeschlagene Solvency-II-Richtlinie der EU enthält konkrete Anforderungen im Hinblick auf Vorhandensein, Berichtslinie und Unabhängigkeit der internen Revision [40]. Auch die BIS-Regelungen für Banken beschreiben Aufgabe, Unabhängigkeit und Berichtslinie der internen Revision [41]. *Abbildung 1* gibt einen Überblick über die transnationalen Modelle.

In den internationalen Regeln finden sich mithin teilweise recht detaillierte Anleitungen für die Ausgestaltung der internen Revision; allerdings deuten jüngere Untersuchungen auf eine noch inkonsistente Umsetzung in den allgemeinen nationalen Governance-Regelungen hin [42].

3. NATIONALE CORPORATE-GOVERNANCE-FRAMEWORKS

Im folgenden sind die zu Grunde gelegten CG-Frameworks kurz beschrieben [43].

3.1 Schweiz. Im Jahr 2002 verabschiedete der Wirtschaftsverband Economiesuisse den 2007 ergänzten *Swiss Code of Best Practice (CH-CoP)* [44]. CH-CoP 2.II.f RZ 19 legt fest, dass der Verwaltungsrat für ein angemessenes IKS und Risikomanagement zu sorgen hat sowie dass die Gesellschaft eine interne Revision einrichtet, die dem Prüfungsausschuss oder dem Präsidenten des Verwaltungsrates Bericht erstattet. Der vom Verwaltungsrat einzurichtende Prüfungsausschuss (CH-CoP 2.II.g RZ 23) soll sich unter anderem ein eigenständiges Bild von der Wirksamkeit der internen Revision und deren Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer machen (CH-CoP 2.II.g RZ 24).

Banken (Art. 9 Abs. 4 CH-BankV), Versicherungen (Art. 27 Abs. 1 VAG) und Effektenhändler (Art. 20 Abs. 2 BEHV-EBK) haben eine interne Revision einzurichten. In den *Corporate-Governance-Richtlinien (CH-RLCG)* [45] der Schweizer Börsenorganisation SWX Swiss Exchange finden sich keine weiteren Regelungen zur internen Revision.

Das *Rundschreiben zu Überwachung und Interner Kontrolle (EBK-RS 06/6)* [46] der Eidg. Bankenkommission (EBK) verpflichtet den Verwaltungsrat, eine ihm oder dem Prüfungsausschuss direkt unterstellte interne Revision einzurichten (EBK-RS 06/6 RZ 15, RZ 54), deren Funktionsfähigkeit zu überwachen und periodisch zu beurteilen ist (EBK-RS 06/6 RZ 16). Der Prüfungsausschuss ist ungeachtet anderer Berichtslinien über

die Arbeitsergebnisse der internen Revision zu informieren und soll sich regelmässig mit dem Revisionsleiter austauschen (EBK-RS 06/6 RZ 53). Er soll weiter die Ergebnisse der Abschlussprüfung mit der internen Revision besprechen und die Koordination von interner Revision und Abschlussprüfer beurteilen (EBK-RS 06/6 RZ 43, 51).

Der Leiter der internen Revision ist vom Verwaltungsrat der Bank zu bestellen und ist diesem oder einem seiner Ausschüsse direkt zu unterstellen (EBK-RS 06/6 RZ 60, 62). Die Prüfziele sind periodisch auf Grundlage einer Risikobeurteilung festzulegen und – wie auch wesentliche Änderungen – dem Verwaltungsrat oder dem zuständigen Verwaltungsratsausschuss zur Genehmigung vorzulegen (EBK-RS 06/6 RZ 73 f). Interne Revision und Abschlussprüfer sollen ihre Arbeit koordinieren und ihre Prüfungsergebnisse austauschen (EBK-RS 06/6 RZ 78 f).

Das *Bundesamt für Privatversicherer (BPV)* detailliert in seiner *Richtlinie 1/2007 zur Internen Revision (BVP-RIR)* die Anforderungen des Art. 27 *Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG)*, der Versicherungsunternehmen vorschreibt, eine von der Geschäftsführung unabhängige interne Revision zu bestellen, die mindestens einmal jährlich der externen Revisionsstelle Bericht erstattet. Die Richtlinie verlangt, dass der Verwaltungsrat den Leiter der internen Revision bestellt (BVP-RIR 5.1). Die – operativ unabhängige – interne Revision soll Verwaltungsrat und Prüfungsausschuss über ihre Tätigkeit berichten sowie Prüfungsergebnisse mit dem Abschlussprüfer austauschen (BPV-RIR 5.3).

Für den öffentlichen Bereich sind in einigen kantonalen Finanzkontrollgesetzen mehr oder weniger ausdrücklich typische Innenrevisionsaufgaben (z. B. Prüfung des IKS) benannt.

3.2 Deutschland. Erste Ansätze [47] für über das bestehende Aktien- und Handelsrecht hinaus gehende CG-Regelungen sind im *Gesetz zur Kontrolle und Transparenz (KonTraG)* [48] von 1998 zu erkennen. 2002 wurde der in der Folge regelmässig aktualisierte *Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)* [49] vorgelegt [50]. Der Kodex enthält Empfehlungen (Soll-Bestimmungen), von denen bei Offenlegung (z. B. nach § 161 AktG) abgewichen werden kann, sowie weitere Anregungen (Kann-Bestimmungen) [51].

Im DCGK sind keine Regelungen zur internen Revision enthalten. Es wird lediglich vom Vorstand verlangt, Risikomanagement und Risikocontrolling einzurichten (DCGK 4.1.4).

Die *Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk)* [52] der *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)* gelten für Banken und Kapitalanlagegesellschaften. Im allgemeinen Teil finden sich Regelungen zur internen Revision: Die interne Revision ist ein Instrument der Geschäftsleitung und dieser direkt unterstellt (MaRisk AT 4.4.2). Sie prüft risikoorientiert und prozessunabhängig Wirksamkeit und Angemessenheit von Risikomanagement sowie IKS (MaRisk AT 4.4.3) und hat dabei ein vollständiges, uneingeschränktes Informationsrecht (MaRisk AT 4.4.4).

Der Besondere Teil der MaRisk enthält unter BT 2 Anforderungen an die Ausgestaltung der internen Revision. Dabei wird mehrfach auf die Berichtslinie zur Geschäftsleitung abgestellt, die die Revisionsplanung genehmigen (MaRisk

Abbildung 2: **INTERNE REVISION IN NATIONALEN MODELLEN**

Regelungskriterien	CH-CoP	DCGK	ÖCGK	UK-CC	FR-PCE	NL-CCG
Revisionsfunktion	Einzurichten	k. A.	Einzurichten	Institutionalisiert	k. A.	Institutionalisiert
Aufgaben der internen Revision	Komponente von IKS, Risikomanagement	k. A.	k. A.	Risikomanagement und interne Kontrolle prüfen und unterstützen	k. A.	Bewertung und Prüfung von Risikomanagement und Kontrollsystem
Verantwortung für Einrichtung	Verwaltungsrat	k. A.	k. A. (Vorstand)	Board	k. A.	k. A. (Vorstand)
Überwachung der internen Revision	Prüfungsausschuss oder Verwaltungsratsvorsitzender	k. A.	k. A.	Prüfungsausschuss überwacht und beurteilt Funktionsfähigkeit; Arbeitsfelder, Ressourcenausstattung, Informationszugang und Koordination mit anderen Prüfern regelmässig zu hinterfragen	k. A.	Prüfungsausschuss
Kenntnisnahme des Revisionsplans	k. A.	k. A.	Prüfungsausschuss	Beurteilung durch Prüfungsausschuss	k. A.	Prüfungsausschuss, Abschlussprüfer
Fachliche Führung	Prüfungsausschuss oder Verwaltungsratsvorsitzender	k. A.	Vorstand	k. A.	k. A.	Vorstand
Disziplinarische Führung	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.
Organisatorische Eingliederung	k. A.	k. A.	Stabstelle des Vorstands	k. A.	k. A.	k. A.
Empfänger Aktivitätsbericht	k. A.	k. A.	Prüfungsausschuss	Prüfungsausschuss	k. A.	Prüfungsausschuss, Abschlussprüfer
Offenlegung im Jahresabschluss	Comply-or-explain	Comply-or-explain (Risikomanagementsystem)	Comply-or-explain	Comply-or-explain, Gründe für Fehlen	k. A.	Comply-or-explain
Weiteres	Überwachung der Koordination mit dem Abschlussprüfer	./.	./.	Jährliches 4-Augen-Gespräch mit dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses; Direkter Zugang zu Prüfungsausschuss und Chairman of the Board	./.	Einladung zu Sitzungen des Prüfungsausschusses

BT 2.3.4) sowie zeitnah Prüfberichte (MaRisk BT 2.4.1) und einen jährlichen Gesamtbericht (MaRisk BT 2.4.4) empfangen soll. Nur in Ausnahmefällen soll an den Vorsitzenden des Aufsichtsorgans eskaliert werden (MaRisk BT 2.4.5).

3.3 Österreich. Der *Österreichische Corporate Governance Kodex (ÖCGK)* [53] trat 2002 in Kraft und sieht die Einrichtung einer internen Revision als – auslagerbare – Stabstelle des Vorstands vor, die jährlich über Revisionsplan und wesentliche Erkenntnisse an den Prüfungsausschuss berichten soll (ÖCGK IV.18).

Die *Finanzmarktaufsicht (FMA)* hat *Mindeststandards für die Interne Revision (FMA-MS-IR)* [54] erlassen. Die interne Revision soll unmittelbar der Geschäftsleitung unterstellt sein und ist von dieser sachgerecht auszustatten (FMA-MS-IR RZ 6, 8). Sie soll unabhängig und objektiv (FMA-MS-IR RZ 15) sein, ihr sind uneingeschränkte Prüfrechte einzuräumen (FMA-MS-IR RZ 47). Der Revisionsplan ist der Geschäftslei-

«Trotz ihrer wachsenden Bedeutung ist eine interne Revision nur in den Modellen der Schweiz, Österreichs, Grossbritanniens und der Niederlande konkret vorgesehen.»

tung vorzulegen (FMA-MS-IR RZ 39), über Prüfungsergebnisse ist der gesamten Geschäftsleitung zeitnah und zusammenfassend dem Aufsichtsratsvorsitzenden oder einem anderen zuständigen Aufsichtsorgan zu berichten (FMA-MS-IR RZ 51, 49).

3.4 Grossbritannien. In Grossbritannien wurde im Jahr 1992 – zeitgleich mit dem ersten COSO-Modell – der Cadbury-Report [55] mit einem Code of Best Practice veröffentlicht [56], der das Vorhandensein einer internen Revision als Instrument zur Überwachung des IKS und die interne Untersuchung doloser Handlungen empfiehlt [57]. Die Prüfungsausschuss-Mustersatzung des Cadbury-Reports sieht für den Fall der Existenz einer internen Revision vor, deren Prüfungsprogramm, die Koordination mit dem Abschlussprüfer, angemessene Ressourcenausstattung sowie die Einordnung im Unternehmen zu hinterfragen [58].

Aus der Zusammenführung mehrerer Konzepte [59] durch das Hampel Committee entstand 1998 der erste, als Mindeststandard für börsennotierte Unternehmen gedachte Combined Code [60]. Weitere Empfehlungen wurden erarbeitet: Turnbull [61] ergänzt 1999 an COSO [62] angelehnte interne Kontrollmechanismen, Higgs [63] geht 2003 auf die Rolle der nicht geschäftsführenden Board-Mitglieder ein, und Smith [64] detailliert 2003 die Aufgaben des Prüfungsausschusses.

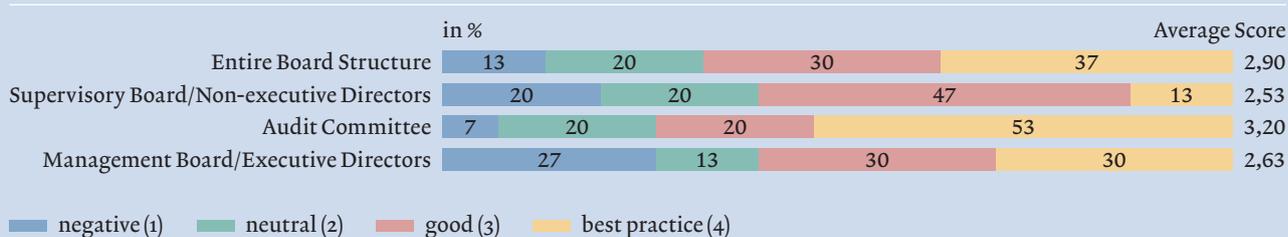
Der aktuelle *Combined Code (UK-CC)* [65] setzt die heute teilweise überarbeiteten Anregungen von Turnbull, Higgs und Smith um [66]. Die Geschäftsordnung des Prüfungsausschusses soll die Überwachung und Beurteilung der Funktionsfähigkeit der internen Revision umfassen (UK-CC Sec. C.3.2). Fehlt eine interne Revision, ist jährlich die Notwendigkeit des Einrichtens zu prüfen und dem Board darüber zu berichten; die Gründe für den Verzicht sind im Jahresbericht zu benennen (UK-CC Sec. C.3.5).

Die *Smith-Leitlinie (UK-SG)* [67] von 2005 ist deutlich detaillierter: Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehört die Überwachung der Funktionsfähigkeit der internen Revision (UK-SG 2.2). Der Prüfungsausschuss – i. d. R. der Vorsitzende – soll laufend im Kontakt zur Revisionsleitung stehen (UK-SG 2.11). Für leitende Führungskräfte und Board prüft und unterstützt die interne Revision Risikomanagement und Kontrolle (UK-SG 4.10). Der Prüfungsausschuss überprüft jährlich, ob eine fehlende interne Revision einzurichten ist (UK-SG 4.11). Die Arbeitsfelder einer bestehenden internen Revision sind vor dem Hintergrund der Koordination mit anderen Prüfern zu hinterfragen, und ebenso, ob Ressourcenausstattung und Informationszugang hinreichend sind, um den Berufsgrundlagen – z. B. IIA-Ethikkodex und IIA-Standards – Genüge zu tun (UK-SG 4.13). Bestellung oder Entlassung der Revisionsleitung sollen durch den Prüfungsausschuss bestätigt werden (UK-SG 4.14). Weiter soll der Prüfungsausschuss den direkten Zugang der Revisionsleitung zum Vorsitzenden des Boards und dem Prüfungsausschuss sicherstellen, die jährliche Planung der internen Revision bewerten, regelmässig Berichte über die Arbeit der Revision erhalten, die Reaktion auf Feststellungen und Massnahmenvorschläge der internen Revision überwachen, sich mindestens einmal jährlich unter vier Augen mit der Revisionsleitung treffen sowie die Einbindung und Wirksamkeit der internen Revision in das Risikomanagementsystem des Unternehmens beurteilen (UK-SG 4.15).

Abbildung 3: **EXPERTEN NACH TÄTIGKEITSBEREICH UND HERKUNFT** (Mehrfachzuordnung)

Organisation	Land
Öffentlicher Bereich, Fachverband	Spanien, Italien
Finanzdienstleistung	Frankreich, Benelux
Prüfungsdienstleister	Grossbritannien, Österreich
Industrie & Handel	Schweiz
Forschung & Lehre	Deutschland

Abbildung 4: VERANTWORTUNG FÜR DIE EINRICHTUNG EINER INTERNEN REVISION [79]



Die ebenfalls 2005 überarbeiteten Turnbull-Empfehlungen [68] erwähnen die interne Revision darüber hinaus nur noch als Quelle zusätzlicher Sicherheit bei der Abgabe des jährlichen Internal Control Statements durch das Board. Im Juni 2008 wurde eine weitere Aktualisierung des Combined Code [69] veröffentlicht, die aktuelles EU-Recht umsetzt.

3.5 Frankreich. Grundlage des französischen CG-Kodex [70] 2003 (*Principes de gouvernement d'entreprise, FR-PGE*) sind die Vienot-Reports von 1995 und 1999 sowie der Bouton-Report von 2002 [71]. Als Aufgabenfeld des Prüfungsausschusses – im französischen Originaltext enger als Comité des Comptes bezeichnet – sind die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung und die Bestellung des Abschlussprüfers definiert (FR-PGE 14.2.); auf die interne Revision wird nicht Bezug genommen.

3.6 Niederlande. Im Jahr 1997 entwickelte das niederländische Peters Committee die ersten vierzig, noch unverbindlichen CG-Empfehlungen [72]. 2002 berief die niederländische Regierung eine Kommission, die im Dezember 2003 einen *Corporate-Governance-Kodex (NL-CCG)* [73] für börsennotierte Unternehmen, den Tabaksblad Code, veröffentlichte. Die die interne Revision betreffenden Bestimmungen lehnen sich stark an den Higgs-Report an [74].

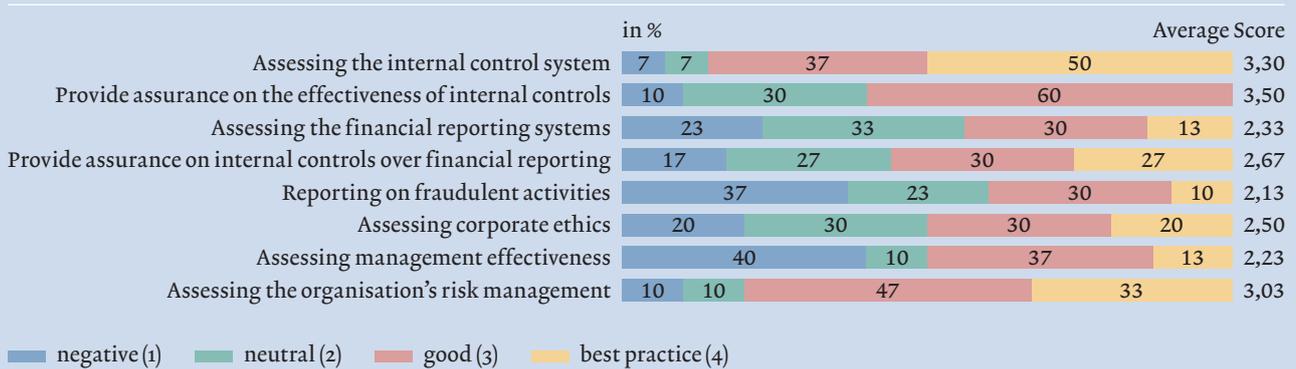
Der Prüfungsausschuss soll die Prüfung der Finanzdaten, die Behandlung von Feststellungen und Massnahmen von Abschlussprüfer und interner Revision sowie auch Rolle und Effektivität der internen Revision überwachen (NL-CCG III.5.4). Die interne Revision soll falls erforderlich zu den Sitzungen des Prüfungsausschusses eingeladen werden (NL-CCG III.5.8). Die Geschäftsleitung hat wirksame interne Kontrollen über die Finanzberichterstattung einzurichten, der Aufsichtsrat überwacht dies (NL-CCG V.1.3). Die interne Revision kann eine wesentliche Rolle für die Bewertung und Prüfung von Risikomanagement- und Kontrollsystem spielen; sie berichtet an die Geschäftsleitung (NL-CCG V.3). Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer sollen sich mit der Prüfungsplanung und den Prüfungsergebnissen der internen Revision auseinandersetzen (NL-CCG V.3.1).

3.7 Interne Revision in nationalen europäischen Modellen. In *Abbildung 2* sind die allgemeinen nationalen Regelungen gegenübergestellt.

Trotz ihrer wachsenden Bedeutung ist eine interne Revision nur in den Modellen Österreichs, der Schweiz, Grossbritanniens und der Niederlande konkret vorgesehen [75]. Die herausgearbeiteten Regelungsfelder

- Verantwortlichkeit für Einrichtung der internen Revision,
- organisatorische Eingliederung der internen Revision,

Abbildung 5: **AUFGABEN DER INTERNEN REVISION** [82]



→ Aufgaben der internen Revision sowie → Berichterstattung über interne Revision

sind sowohl von Umfang als auch Detaillierungsgrad her sehr unterschiedlich operationalisiert.

Die Aufgabe der internen Revision wird primär in der Stärkung des Risikomanagement- und Kontrollsystems gesehen; an einigen Stellen finden sich Verantwortungszuweisungen oder Klarstellungen in bezug auf ICoFR und Finanzberichterstattung.

Die Verantwortung für das Einrichten einer internen Revision wird i. d. R. Vorstand oder Management Board zugewiesen. Unter verschiedenen Bedingungen – Comply-or-explain, regelmässige Begründung (UK) oder Votum der Hauptversammlung (NL) – kann auf ihre Einrichtung verzichtet werden.

Die Bestimmungen für die organisatorische Eingliederung sind in bezug auf die Überwachung der internen Revisionsfunktion durch unabhängige Direktoren – vertreten durch den Prüfungsausschuss – eindeutig. Fachliche und disziplinarische Führung sind seltener konkretisiert: Der ÖCGK spricht von einer Stabstelle des Vorstandes, der Tabaksblad Code benennt die interne Revision als Instrument des Vorstandes.

Offenlegungsregeln betreffen die interne Revision nur, wenn explizit wie im Fall des UK-CC über die Gründe für ihr Fehlen berichtet werden muss, wenn das IKS näher zu beschreiben wäre oder wenn eine Comply-or-explain-Regel das Benennen einer Kodexabweichung erfordert.

Die Governance-Frameworks empfehlen in vielen Fällen den Prüfungsausschuss als Berichtsempfänger, gelegentlich

auch den Abschlussprüfer. Die operative Geschäftsleitung (Vorstand, Management Board) wird nicht noch einmal explizit als Berichtsempfänger erwähnt.

Betrachtet man die Entwicklung der Kodices, so kann man Grossbritannien als Vorreiter für die Definition der Revisionsrolle ansehen. Schon der Cadbury-Report aus dem Jahr 1992, parallel zu COSO entstanden, beschreibt detailliert die Beziehung zwischen Audit Committee und interner Revision [76]. Der Turnbull-Report von 1999 empfiehlt des Weiteren die ständige Überprüfung des Nutzenbeitrags der internen Revision.

In den aktuellen Regelungen lässt sich mithin eine auf Zuarbeit und Überwachung beruhende Anbindung der internen Revision an den Prüfungsausschuss und die operative Anbindung an die Geschäftsleitung erkennen. Der Arbeitsschwerpunkt der internen Revision liegt bei Risikomanagement- und Kontrollsystem. Eine externe Offenlegung ist nur cursorisch im Rahmen der Berichterstattung zu Risikomanagement, IKS und Organen vorgesehen.

4. BEURTEILUNG DER REGULUNGSOPTIONEN

Um die momentan als Best Practice angesehenen Regelungen festzustellen, wurde eine die Kernstaaten der EU [77] abdeckende Erhebung zur Positionierung der internen Revision in CG-Frameworks durchgeführt. Eine Experten-gruppe [78] wurde zu Organisationsoptionen der internen Revision in CG-Frameworks auf Grundlage der oben analysierten Strukturen und Funktionen der internen Revision befragt. *Abbildung 3* zeigt die Verteilung nach Ländern und Organisationen.

Abbildung 6: **VERANTWORTUNG FÜR DIE ÜBERWACHUNG DER INTERNEN REVISION** [83]

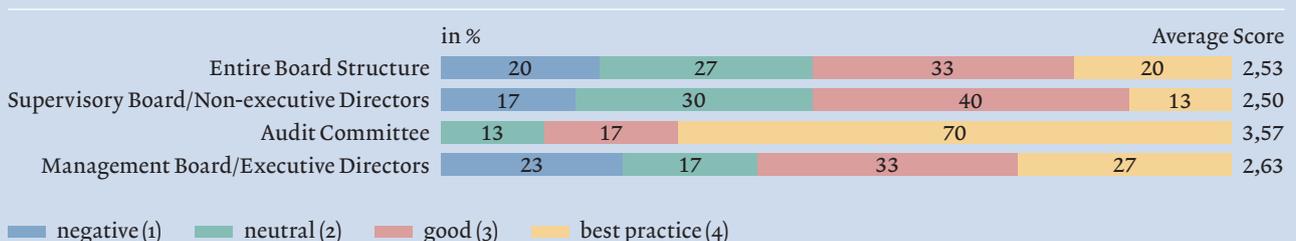
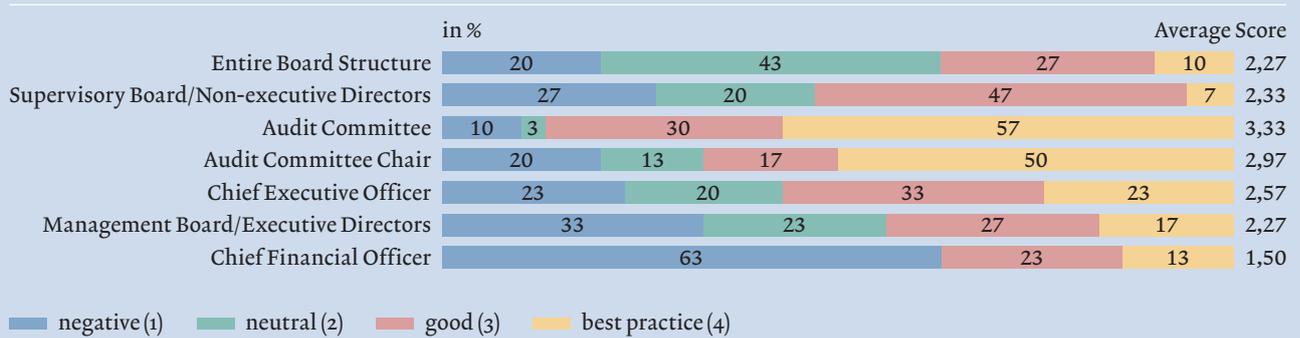


Abbildung 7: **FACHLICHE LEITUNG DER INTERNEN REVISION** [87]

Für das Fragedesign wurde eine generische, von spezifischen Boardsystemen unabhängige Rollenterminologie verwendet.

4.1 Einrichtung einer internen Revision. Der erste Fragenblock betraf die Verantwortung für die Einrichtung einer internen Revisionsfunktion (Abbildung 4).

Abweichend von den CG-Frameworks, welche häufig nicht direkt zur Verantwortung für die Einrichtung einer internen Revision Stellung nehmen, sieht es die Mehrheit der Experten klar als in der Verantwortung des Prüfungsausschusses und auch der Leitungs- und Überwachungsorgane insgesamt liegend, eine interne Revision einzurichten. Dies wird dagegen weniger in der Verantwortung einzelner Überwachungs- oder Leitungsgremien gesehen.

Bei der Einrichtung einer internen Revision stellt sich weiter die Frage, wie weit diese als rein interne oder im Gegensatz dazu vollständig externalisierte Funktion wünschenswert ist. Nach Ansicht der Experten [80] sollte die interne Revision – situationsgerecht – in die Organisation eingegliedert sein, aber auch auf externe Unterstützung zurückgreifen.

4.2 Aufgaben der internen Revision. Die Aufgabenbeschreibung der internen Revision bleibt in CG-Modellen höherer Normungsebenen noch unscharf. Es wird höchstens cursorisch auf eine Überwachungs- oder Risikomanagementfunktion der internen Revision hingewiesen. Erst untergeordnete Regelungen für Finanzdienstleister, Kontrollmodelle wie COSO oder die Prüfstandards der Abschlussprüfer werden deutlicher [81]. Abbildung 5 zeigt, welche Revisionsaufgaben nach Meinung der befragten Experten in CG-Regelungen bestimmt sein sollten.

Die Beurteilung des internen Kontrollsystems, insbesondere seiner Funktionsfähigkeit, soll im Vordergrund der Revisionsstätigkeit stehen. Auch das Risikomanagement einer Organisation soll durch die interne Revision geprüft werden. Dies deckt sich mit den Vorgaben der untersuchten CG-Frameworks.

Die Bewertung des Managements (Management Audit) sowie das Berichten doloser Handlungen wurden eher nicht als in Governance-Regeln festzuschreibende Funktionen gesehen. Dies beruht auf potentiellen Rollenkonflikten

(Management Audit vs. Management als Kunde) sowie der Existenz anderer Expertenfunktionen (Beurteilung der Finanzberichterstattung, Untersuchung doloser Handlungen). Für das Geschäftsgebahren (Corporate Ethics) gilt, dass dieses wohl letztendlich durch die Überwachungsorgane selbst zu beurteilen bleibt. In den letztgenannten Bereichen kann eine interne Revision mithin bestenfalls unterstützend tätig sein.

4.3 Überwachung der internen Revision. Besteht eine interne Revision, stellt sich die Frage, wie diese zu überwachen ist. Die Experten sehen diese Aufgabe ganz klar beim Prüfungsausschuss und nicht bei den anderen Leitungs- und Überwachungsorganen (Abbildung 6). Diese Auffassung korreliert mit den Regelwerken, die bereits explizit auf die Rolle des Audit Committees in Bezug auf die interne Revision Stellung nehmen.

Die Überwachungstätigkeit umfasst auch steuerungsnahe Aspekte, wie die Genehmigung der Revisionsplanung und das Empfangen des Tätigkeitsberichts der internen Revision.

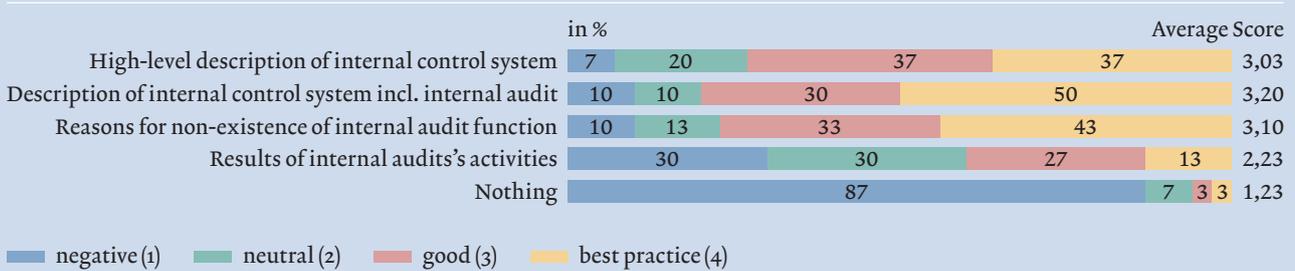
Die Genehmigung der Revisionsplanung – dieses Thema wird i. d. R. nur in Aufsichtsregeln für Finanzdienstleister explizit erwähnt, und dort häufig als Verantwortung der operativen Leitung – wird von den Experten primär als Aufgabe des Prüfungsausschusses (Mittelwert [MW] = 3,6) gesehen, weniger der anderen abgefragten Boardstrukturen (MW = 2,63–2,5) [84].

Der Aktivitätsbericht der internen Revision soll dem Prüfungsausschuss und der operativen Leitung (MW = 3,67 und 3,4), aber prinzipiell auch den Leitungs- und Überwachungsorganen insgesamt (MW = 2,93) sowie den unabhängigen Direktoren (MW = 2,8) vorgelegt werden [85].

4.4 Fachliche und disziplinarische Leitung der internen Revision. Die fachliche Leitung der internen Revision (Abbildung 7) steht nach Ansicht der Experten und zuerst einmal ungeachtet allen rechtlichen und praktischen Klärungsbedarfs [86] eindeutig dem Audit Committee zu.

Bei weitem am höchsten bewertet wurden als Leitungsoptionen Audit Committee und Audit Committee Chair. In den übergeordneten CG-Frameworks werden bezüglich der fachlichen Leitung der internen Revision i. d. R. keine oder nur sehr allgemeine Aussagen gemacht; CH-CoP, UK-CC, NL-

Abbildung 8: **OFFENLEGUNG BEZÜGLICH INTERNER REVISION** [89]



CCG sowie ÖCGK nehmen allerdings mehr oder weniger konkret in diesem Sinne Stellung.

Auffällig ist die negative Bewertung der – in der Praxis zumeist unproblematisch zu beobachtenden – fachlichen Führung durch den CFO. Ursache der kritischen Beurteilung sind potentielle Interessenkonflikte, die sich aus gleichzeitiger Verantwortung für Finanzberichterstattung und Überwachung des IKS ergeben können. Dadurch können Unabhängigkeit und Objektivität einer internen Revision in Frage gestellt werden.

Bei der Frage nach der geeigneten administrativen bzw. disziplinarischen Führung der internen Revision wurde von den Experten der CEO als Best-Practice-Lösung angegeben [88]. Dies reflektiert die Rolle der internen Revision als Instrument der Unternehmensleitung. Die zweitplazierte Nennung des Audit Committee Chairs geht offensichtlich auf dessen herausgehobene Rolle in One-Tier-Systemen zurück.

4.5 Offenlegung. Interne Kontrollsysteme sind im Rahmen der Rechnungslegung in zunehmendem Mass auch extern zu erläutern. Einige neuere Governance-Frameworks und Rechnungslegungsnormen werden hier bereits deutlich: Oft ist das interne Kontrollsystem an sich zu beschreiben, gelegentlich auch revisionsbezogene Details. In Anlehnung daran wurde den Experten ein Spektrum von Offenlegungsoptionen von «Nichts» bis hin zu «Ergebnisse der Revisions-tätigkeit» zur Beurteilung vorgelegt.

Die Auswertung (Abbildung 8) zeigt zuerst, dass keinerlei Berichterstattung stark abgelehnt wird. Eine – üblicherweise kursorische – Beschreibung des IKS und der interne Revisionsfunktion wird von den Experten als wünschenswert angesehen. Ebenso sollten die Gründe für das Fehlen einer internen Revision offengelegt werden, wie dies z. B. im britischen Combined Code 2006 [90] vorgesehen ist.

Demgegenüber wird das Offenlegen von Ergebnissen der Revisionstätigkeit als nicht wünschenswert erachtet. Die interne Revision wird als Instrument guter Unternehmensführung gesehen und soll primär internes Führungs- und Überwachungsinstrument sein, so wie dies auch in den untersuchten CG-Frameworks skizziert wird.

5. FAZIT

Die Rolle der internen Revision ist in einigen CG-Modellen zwar nicht in jedem Aspekt vollständig, aber teilweise recht deutlich beschrieben. Andere Regelungen bleiben unscharf,

lückenhaft oder lassen die interne Revision ganz ausser acht. Die Expertenbefragung zeigt, welche Modellierungsoptionen aus heutiger Sicht wünschenswert und praktikabel sind.

Bei der im Zeitablauf erkennbaren Ausbildung der CG-Normen fällt höchstens das im Einzelfall (Deutschland) beobachtete Ausserachtlassen der internen Revision ins Auge. Wo die Revisionsfunktion berücksichtigt ist, gehen die Normen üb-

«Die Verantwortung für die Einrichtung einer internen Revision liegt massgeblich beim Prüfungsausschuss, aber auch bei den Leitungs- und Überwachungsorganen insgesamt.»

licherweise von deren Notwendigkeit aus und sehen sie als eine dedizierte, vom Prüfungsausschuss zu überwachende und die Geschäftsleitung unterstützende Komponente des IKS.

Die befragten Experten sehen als vorrangige, in den CG-Normen festschreibbare Betätigungsfelder für die interne Revision die internen Überwachungs- und Kontrollsysteme einschliesslich des Risikomanagements.

Die Verantwortung für die Einrichtung einer internen Revision liegt massgeblich beim Prüfungsausschuss, aber auch bei den Leitungs- und Überwachungsorganen insgesamt. Eine vollständige Auslagerung der internen Revision erachten Experten für nicht sachgerecht; situationsabhängiges Einbinden externer Ressourcen wird allerdings als notwendig angesehen.

Weiter wird vom Prüfungsausschuss erwartet, dass er die interne Revision überwacht und der Revisionsplanung zustimmt. Beim Leiter des Prüfungsausschusses wird die fachliche Gesamtverantwortung für die Revisionstätigkeit gesehen, beim operativen Leiter (CEO) die disziplinarische Führung. Die zusammenfassenden Ergebnisse der Revisionstätigkeit sollen primär an die operative Leitung (Executives) und den Prüfungsausschuss berichtet werden.

Im Rahmen der Abschlussberichterstattung soll nach Meinung der Experten über das IKS einschliesslich der Revisionsfunktion berichtet werden. ■

Anmerkungen: **1)** Zur Bedeutung der Corporate Governance vgl. z. B. Ruud/Bodenmann (2002), S. 273 und International Finance Corporation (2008), S. 2 ff. **2)** Stellvertretend hier eine Übersetzung von Witt (2000), S. 159. Zur Diskussion der Begriffe siehe umfassend Global Corporate Governance Forum (2005), Vol. 1. **3)** Vgl. Paape (2007), S. 14, sowie European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2007), S. 9. **4)** Vgl. Ruud/Bodenmann/Kienast (2000), S. 1029. **5)** So die allgemein anerkannte Definition des Institute of Internal Auditors; vgl. Schweizerischer Verband für Interne Revision (2007), S. 16 sowie weiter u. a. Quick (2007), Sp. 819 und Hahn (2007), S. 81 f. **6)** Vgl. Wallenstein/Milbourne (2004), S. 168. **7)** Organisation for Economic Co-operation and Development (2004) [OECD-PCG]. **8)** Organisation for Economic Co-operation and Development (2005). **9)** Vgl. Bodenmann (2005), S. 43. **10)** OECD-PCG Erläuterungen V.C (Abschlussprüfung, Überwachung der externen und internen Prüfer durch den Prüfungsausschuss), VI.D.6 (Rolle der internen Revision bei potentiellen Interessenkonflikten im Board), VI.D.7 (Ziele einer internen Revision, Verhältnis zu Board und Prüfungsausschuss) und V.F (Zugang des Boards zur internen Revision). **11)** Vgl. Paape (2007), S. 90–93 sowie International Finance Corporation (2008). **12)** High Level Group of Company Law Experts (2002) [EC-WR]. **13)** Vgl. de Noord/Bradley (2004), S. 357. **14)** Vgl. EC-WR, S. 46. **15)** Zur Rolle der hier «Non-executive and Supervisory Directors» genannten vgl. EC-WR, S. 59–64. **16)** Vgl. EC-WR, S. 71. **17)** Communication COM(2003) 284 final vom 21. Mai 2003 [EC-APCG]. **18)** Vgl. EC-APCG 3.1.3. **19)** Vgl. EC-APCG, S. 11 f. **20)** Vgl. Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss (2003) sub 4.1. **21)** Vgl. EC-APCG, S. 11 f. **22)** Recommendation 2005/162/EC vom 15. Februar 2005 [EC-NeDRec]. **23)** EC-NeDRec Begründung Ziff. 15. **24)** Vgl. EC-NeDRec Anhang I 4.2.1. **25)** Vgl. EC-NeDRec Anhang I 4.3.3. **26)** Vgl. EC-NeDRec Anhang I 4.3.4. **27)** Vgl. EC-NeDRec Anhang I 4.3.5. **28)** Directive 2006/43/EC vom 17. Mai 2006 [EC-APRI]. **29)** Art. 41 (2) b) EC-APRI sowie EC-APRI Begründung Ziff. 24 mit Verweis auf die Bestimmungen der EC-NeDRec. **30)** Directive 2006/46/EC vom 14. Juni 2006 [EC-BRÄRI]. **31)** EC-BRÄRI Art. 17. **32)** Directive Proposal COM(2008) 119 final vom 26. Februar 2008 [Solvency II-E]. Art. 46 (Internal Audit). **33)** Vgl. Commission of the European Communities (2007), S. 7 f. sowie S. 14 f. **34)** Basel Committee (2006) [BCBS 129]. Die Prinzipien gelten formal für Banken, wesentliche Nichtbank-Finanzdienstleister sollen allerdings bei der Prüfung der nationalen Aufsichtssysteme berücksichtigt werden. **35)** Basel Committee (2006a) [BCBS 130]. **36)** Vgl. BCBS 130, S. 28 f. **37)** OECD-PCG S. 68, 79 und 84. **38)** Vgl. EC-APCG 3.1.3 sowie EC-APRI Art. 41 (2) d. **39)** Vgl. EC-NeDRec Anhang I 4.2.1 sowie 4.3.3-5. **40)** Solvency II-E, Art. 46. **41)** Vgl. BCBS 130, S. 27 ff. **42)** Vgl. Commission of the European Communities (2007), S. 7 f. sowie S. 14 f. **43)** Für eine zusammenfassende Übersicht der EU-weiten CG-Kodices im Hinblick auf die Umsetzung des Aktionsplans der Kommission siehe Commission of the European Communities (2007). **44)** Economiesuisse (2007) [CH-CoP]. **45)** Swiss Exchange (2006). **46)** Eidgenössische Bankenkommission (2006); siehe auch Buga/Heininger (2007). **47)** Zur Entstehung der deutschen CG-Regeln siehe Funk/Rossmann/Alber (2006). **48)** Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998. **49)** I. d. F. vom 14. Juni 2007: Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (2007) [DCGK]. **50)** Vgl. Gerum (2007), S. 389. **51)** Vgl. DCGK, S. 2. **52)** In der aktuellen Fassung als BaFin-Rundschreiben 5/2007 (BA) – Mindestanforderungen an das Risiko-

management vom 30. Oktober 2007 [MARisk]. **53)** I. d. F vom Juni 2007: Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance (2007) [ÖCGK]. **54)** Finanzmarktaufsicht (2005) [FMA-MS-IR]. **55)** Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (1992). **56)** Vgl. dazu auch Bradley/Badial (2004), S. 320, sowie Paape (2007), S. 86 f. **57)** Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (1992), Report RZ 4.39. **58)** Vgl. Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (1992), Appendix 4, Annex Ziff. 9. **59)** Vgl. zusammenfassend Paape (2007), S. 86–90 sowie Calder (2008), S. 39 f. **60)** Committee on Corporate Governance (1998). **61)** Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1999). **62)** Vgl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992). **63)** Higgs (2003). **64)** Financial Reporting Council (2003). **65)** Hier i. d. F. 2006: Financial Reporting Council (2006) [UK-CC]; die Fassung 2008 enthält keine relevanten Änderungen. **66)** Vgl. Hornberg (2004) und Bodenmann (2005), S. 38 f. **67)** Financial Reporting Council (2005) [UK-SG]. **68)** Financial Reporting Council (2005a), siehe S. 10 RZ 31. **69)** Financial Reporting Council (2008). **70)** Association Française des Entreprises Privées/Mouvement des Entreprises de France (2003) [FR-PGE]. **71)** Vgl. dazu FR-PGE, Preamble. **72)** Vgl. Corporate Governance Committee (2003), S. 3 und weiter Paape (2007), S. 95–98. **73)** Corporate Governance Committee (2003) [NL-CCG]. **74)** Corporate Governance Committee (2003), S. 42 RZ 10. **75)** Vgl. ähnlich Schartmann (2007), S. 23. **76)** Vgl. Paape (2007), S. 86–87. **77)** Zur Situation in der Schweiz vgl. Bischofberger (2007), S. 322–327. **78)** Ausgewählt wurden einschlägig ausgewiesene Experten aus Gewerbe, Finanzdienstleistung, öffentlichem Bereich, Beratung, Forschung/Lehre, Fachorganisationen und Kommissionen von nationaler oder internationaler Bedeutung. An der Erhebung nahmen 30 der 45 kontaktierten Experten teil. **79)** Frage: «Who should be responsible for establishing an internal audit function?»; Abbildung aus Hahn (2008), S. 13. **80)** Frage: «How should internal audit be provided in an organisation?»; vgl. Hahn (2008), S. 22. **81)** Als externe Beurteilungsmassstäbe – auf die diesbezüglich detaillierten Grundlagen für die berufliche Praxis der internen Revision (vgl. dtsh. IIA Austria [2007]) des Berufsstandes selbst kann hier nicht Bezug genommen werden. **82)** Frage: «How should the main task of internal audit be described in a corporate governance code?»; Abbildung aus Hahn (2008), S. 17. **83)** Frage: «Who should monitor the internal audit function?»; Abbildung aus Hahn (2008), S. 12. **84)** Frage: «Who should approve the internal audit plan?»; vgl. Hahn (2008), S. 14. **85)** Frage: «Who should receive the activity report of the internal audit function?»; vgl. Hahn (2008), S. 15. **86)** Siehe dazu etwa Paape (2007), S. 93 f. **87)** Frage: «To whom should internal audit report functionally?»; Abbildung aus Hahn (2008), S. 20. **88)** Frage: «To whom should internal audit report administratively?»; vgl. Hahn (2008), S. 21. **89)** Frage: «What should be disclosed in an organisation's annual report?»; Abbildung aus Hahn (2008), S. 18. **90)** Vgl. UK-CC C.3.5: «... Where there is no internal audit function, the audit committee should consider annually whether there is a need for an internal audit function and make a recommendation to the board, and the reasons for the absence of such a function should be explained in the relevant section of the annual report.»

Literatur: ► Association Française des Entreprises Privées/Mouvement des Entreprises de France (2003); Le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées, Paris 2003. ► Basel Committee (2006) – Core Principles for Effective Banking Supervision,

Bank for International Settlements BCBS 129 vom 5. Oktober 2006. ► Basel Committee (2006a) – Core Principles Methodology, Bank for International Settlements BCBS 130 vom 5. Oktober 2006. ► Bischofberger, Roland (2007): Die Erfolgsfaktoren für Audit Committees von multinationalen, börsenkotierten Unternehmen mit Sitz in der Schweiz. Diss., St. Gallen 2007. ► Bodenmann, Jan-Marc (2005): Unternehmenssteuerung und -überwachung – Beitrag von Risikomanagement, interner und externer Revision zu einer effektiven Corporate Governance. Diss., St. Gallen 2005. ► Bradley, Nick/Badial, Gurinder K. (2004): United Kingdom Corporate Governance. In: Dallas, George S. (Hrsg.): Governance and Risk, New York 2004, S. 320–339. ► Buga, Alexandre/Heininger, Nicolas: Neues EBK-Rundschreiben Überwachung und Interne Kontrolle: Chance oder Bedrohung. In: Der Schweizer Treuhänder 4/2007, S. 243–250. ► Calder, Alan (2008): Corporate Governance. A Practical Guide to the Legal Framework and International Codes of Practice, London/Philadelphia 2008. ► Commission of the European Communities (2007): Report on the Application by the Member States of the EU of the Commission Recommendation on the Role of Non-executive or Supervisory Board Directors of Listed Companies and on the Committees of the (Supervisory) Board, Commission Staff Working Document SEC (2007) 1021 vom 13. Juli 2007. ► Committee on Corporate Governance (1998): Combined Code, London 1998. ► Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (1992): Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London 1992. [Cadbury Report]. ► Corporate Governance Committee (2003): The Dutch Corporate Governance Code. Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Provisions, The Hague 2003. [Tabaksblad Code]. ► Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992): Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary, Jersey City, NY 1992. ► De Noord, Gerben/Bradley, Nick (2004): European Union. In: Dallas, George S. (Hrsg.): Governance and Risk, New York 2004, S. 357–371. ► Economiesuisse (2007): Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance vom 25. März 2002 in der Fassung vom 6. September 2007, Zürich 2007. ► Eidgenössische Bankenkommission (2006): Überwachung und interne Kontrolle, EBK-RS 06/6 vom 27. September 2006. ► Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss (2003): Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der «Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance in der Europäischen Union – Aktionsplan» (KOM[2003] 284 endg.) vom 10. Dezember 2003, ABL EG 2004/C 80/12 vom 30. März 2004. ► European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2005): Position Paper – Internal Auditing in Europe, Brüssel 2005. ► Financial Reporting Council (2003): Audit Committees: Combined Code Guidance, London 2003. [Smith Report]. ► Financial Reporting Council (2005): Guidance on Audit Committees (The Smith Guidance), London 2005. ► Financial Reporting Council (2005a): Internal Control. Revised Guidance for Directors on the Combined Code, London 2005. ► Financial Reporting Council (2006): The Combined Code on Corporate Governance, London 2006. ► Financial Reporting Council (2008): The Combined Code on Corporate Governance June 2008, London 2008. ► Finanzmarktaufsicht (2005): FMA-Mindeststandards für die interne Revision (FMA-MS-IR) vom 18. Februar 2005. ► Funk, Wilfried/Rossmann, Jonas/Alber, Miriam (2006): Corporate

Governance in Deutschland. In: Der Schweizer Treuhänder 9/2006, S. 657–661. ▶ Gerum, Elmar (2007): Das deutsche Corporate Governance-System – eine empirische Untersuchung, Stuttgart 2007. ▶ Global Corporate Governance Forum (2005): Toolkit 2. Developing Corporate Governance Codes of Best Practice. Washington, DC 2005. ▶ Hahn, Ulrich (2007): Berufsgrundlagen der Internen Revision – Standards von IIA und IIR. In: Freidank, Carl-Christian; Peemöller, Volker H. (Hrsg.): Corporate Governance und Interne Revision. Handbuch für die Neuausrichtung des Internal Auditings, Berlin 2007, S. 73–107. ▶ Hahn, Ulrich (2008): Internal Auditing's Role in Corporate Governance Frameworks. European High-Level Expert Survey. Results Summary, First Global Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, Erasmus School of Accounting & Assurance, Rotterdam, The Netherlands, 21 April 2008. ▶ Higgs, Derek (2003): Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors, London 2003. ▶ High Level Group of Company Law Experts (2002): Report of the High Level Group of Company Law Experts on a Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe, Brüssel 2002. ▶ Hornberg, Matthias: Corporate Governance: The Combined Code 1998 as a Standard for Director's Duties. In: Beiträge

zum Transnationalen Wirtschaftsrecht 25, März 2004. ▶ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1999): Internal Control – Guidance for Directors on the Combined Code, London 1999. (Turnbull Report). ▶ International Finance Corporation (2008): The EU Approach to Corporate Governance. Essentials and Recent Developments, Washington DC 2008. ▶ IIA Austria (2007): Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2006, Wien 2007. ▶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2004): OECD Principles of Corporate Governance, Paris 2004. ▶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2005): OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, Paris 2005. ▶ Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance (2007): Österreichischer Corporate Governance Kodex, Wien 2007. ▶ Paape, Leen (2007): Corporate Governance – The Impact on the Role, Position and Scope of Services of the Internal Audit Function, Rotterdam 2007. ▶ Quick, Reiner (2007): Interne Revision. In: Köhler, Richard/Küpper, Hans-Ulrich/Pfingsten, Andreas (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007. ▶ Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (2007): Deutscher Corporate Governance Kodex, Düssel-

dorf 2007. ▶ Ruud, Fleming T./Bodenmann, Jan-Marc (2002): Corporate Governance in der Schweiz – Standpunkte der Verwaltungsräte von SWX-kotierten Unternehmen. In: Der Schweizer Treuhänder, 4/2002, S. 273–282. ▶ Ruud, Fleming T./Bodenmann, Jan Marc/Kienast Matthias (2000): Entwicklungen in der Internen Revision – Interessante Umfrageergebnisse zur Zukunft der Internen Revision. In: Der Schweizer Treuhänder, 10/2000, S. 1029–1036. ▶ Schartmann, Bernd (2007): The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe – Current Status, Necessary Improvements, Future Tasks, Berlin 2007. ▶ Schweizerischer Verband für Interne Revision (2007): Leitlinie zum Internen Audit, 2. Aufl., Zürich 2007. ▶ SWX Swiss Exchange (2006): Richtlinie betr. Informationen zur Corporate Governance (Corporate Governance-Richtlinie, RLCG) der SWX Swiss Exchange vom 17. April 2002 in der Fassung vom 29. März 2006. ▶ Wallenstein, Stephen/Milbourne Robert (2004): The Legal Environment of Corporate Governance. In: Dallas, George S. (Hrsg.): Governance and Risk, New York 2004, S. 164–185. ▶ Witt, Peter (2000): Corporate Governance im Wandel – Auswirkungen des Systemwettbewerbs auf deutsche Aktiengesellschaften. In: Zeitschrift Führung und Organisation, 3/2000, S. 159–163.

RÉSUMÉ

Régime de gouvernement d'entreprise et audit interne

Les systèmes de gestion fiables requièrent des fonctions de surveillance internes efficaces, indépendantes des processus et parmi lesquelles l'audit interne joue un rôle important.

Le présent article cherche à savoir comment intégrer la fonction de l'audit interne dans les règles de gouvernement d'entreprise et quelles sont celles qui sont considérées comme bonnes pratiques. Un examen de différentes options et une enquête d'experts permettront d'y voir plus clair.

Les normes européennes reposent sur des modèles de l'OCDE, de l'Union européenne ainsi que de la *Banque des Règlements Internationaux (BRI)* pour certains secteurs.

À ce jour, la situation est la suivante: les principes de l'OCDE et le plan d'action UE 2003 n'abordent pas l'audit interne de manière explicite; la Commission européenne est déjà plus concrète sur l'interface entre le comité d'audit et l'audit interne dans ses recommandations de 2005 sur l'indépendance des dirigeants. Enfin, les principes de la BRI sur la surveillance des banques et l'actuel projet de l'UE sur la directive Solvabilité II contiennent des concrétisations qui vont encore plus loin.

Des enquêtes récentes de l'UE révèlent toutefois une mise en oeuvre aléatoire des modèles de gouvernement. Il faut reconnaître que certains d'entre eux ne décrivent pas le rôle de l'audit interne de manière exhaustive, même s'ils contiennent suffisamment de précisions. D'autres règles demeurent vagues, lacunaires, voire ignorent complètement l'audit interne.

L'enquête sur les modèles de gouvernement d'entreprise en Suisse, en Autriche, en Grande-Bretagne, aux Pays-Bas, en France et en Allemagne montre que seuls les quatre premiers États prévoient concrètement un audit interne dans leurs réglementations générales. La responsabilité de la mise en place de l'audit interne, de son intégration organisationnelle, de ses tâches et de l'établissement des rapports diverge fortement d'un pays à l'autre.

Un regard sur l'évolution des codes accorde au Cadbury Code britannique de 1992 un rôle de pionnier dans la définition du rôle de la révision. Les réglementations actuelles affichent, quant à elles, un lien entre l'audit interne et le comité d'audit reposant sur la collaboration et la surveillance ainsi qu'un lien opérationnel avec la direction de l'entre-

prise. Les tâches prioritaires de l'audit interne sont la gestion des risques et le système de contrôle.

Les bonnes pratiques normatives ressortent d'une enquête d'experts conduite dans les principaux États européens. Les systèmes de surveillance et de contrôle internes, y compris la gestion des risques, sont sans ambiguïté des tâches primordiales de l'audit interne qui doivent être consignées par écrit. Quant à la responsabilité de la mise en place d'un audit interne, elle incombe principalement au comité d'audit mais aussi aux organes de direction et de surveillance en général.

La répartition des tâches devrait être la suivante: le comité d'audit surveille l'audit interne et approuve la planification de la révision; le responsable du comité d'audit assume la responsabilité générale technique de l'activité d'audit, le chef opérationnel (CEO) celle de la bonne conduite des opérations.

Enfin, les résultats de l'activité d'audit seront transmis sous forme de rapport résumé à la direction opérationnelle et au comité d'audit. *UH/RQ/SM/MFD*