

### Literaturhinweise:

- Ahrend, P.; Förster, W.; Walkiewicz, R.: Die Betriebliche Altersversorgung in Bayern, Situationsanalyse — Anregungen, München, 1991.
- Deutsche Gesellschaft für Personalführung e.V.: Personalausatzaufwand, Freiburg, 2. Auflage, 1988.
- Feix, W.: Bei Sozialleistungen neue Wege gehen und die Mitarbeitermotivation verbessern. Was tun? München, o. J.
- Hemmer, E.: Freiwillige Sozialleistungen heute, in: Personalführung 6/90.
- Hemmer, E.: Entwicklung der Personalkosten und Personalausatzkosten, in: Personal Report 1992.
- Hemmer, E.: Personalausatzkosten in der westdeutschen Wirtschaft, in: Personal Report 1992.
- Wagner, D.; Grawert, A.: Sozialleistungsmanagement, München, 1993.
- Wagner, D.; Grawert, A.; Langmeyer, H.: Cafeteria-Modelle, Stuttgart, 1993.
- Weber, W.; Mayrhofer, W.; Nienhäuser, W.: Grundbegriffe der Personalwirtschaft, Stuttgart, 1993.

## Revision und Controlling in einer Abteilung

Von Dr. Christof Müller, St. Gallen<sup>1</sup>

Stellungnahme zu dem gleichnamigen Aufsatz von Dr. M. Hadaschik in ZIR 1/1993 unter der Rubrik „Zur Diskussion“

Die zur Diskussion gestellte Problematik der Verschmelzung von Controlling und Interner Revision zu einer betriebswirtschaftlichen Abteilung soll nachfolgend nochmals aufgegriffen werden. Dabei sollen die m. E. entscheidenden Argumente der Prozeßunabhängigkeit der Prüfungsfunktion und des funktionalen Unterschieds von Kontrolle und Prüfung nicht mehr explizit im Vordergrund stehen. Dies wurde von den Herren Dr. Jürgen Pfestorf<sup>2</sup> und Prof. Dr. Rolf Hofmann<sup>3</sup> wohl abschließend dargestellt. Im folgenden soll anhand der Darstellung der Funktion und Aufgaben der Internen Revision eine Lanze für die professionelle, vollamtliche Interne Revision in Form einer Stabsstelle gebrochen werden.

### 1. Interne Revision in der Schweiz

Der Schweizerische Verband für Interne Revision (SVIR)<sup>4</sup> führte per Stichdatum 31. Dezember 1990 eine Fragebogen-Erhebung zum Stand der Internen Revision in der Schweiz durch<sup>5</sup>. Angestrebte Grundgesamtheit waren dabei alle juristischen Rechtspersönlichkeiten der Schweiz, die folgenden Minima an Mitarbeitern aufwiesen: Banken und Versicherungen: 50, Industrie und öffentliche Verwaltungen: 500 und übrige Unternehmungen: 1000. Diese Auswahlkriterien erfüllten knapp 500 Unternehmungen.<sup>6</sup> Eine Rücklaufquote von 40 % ergibt somit eine technische Grundgesamtheit von 198 Unternehmungen.

Die Umfrage zeigt, daß 50 Unternehmungen keine oder nur eine teilzeitliche Interne Revision besitzen. 148 Unternehmungen besitzen eine vollamtliche Interne Revision, was einer eigenständigen Ausgliederung in Form einer Revisionsabteilung entspricht. Nach Branchen gegliedert zeigt sich folgendes Bild (Tab. 1):<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Dr. oec. HSG Christof Müller ist Lehrbeauftragter für Interne Revision an der Hochschule St. Gallen, Schweiz.

<sup>2</sup> ZIR 3/93, S. 158—161.

<sup>3</sup> ZIR 4/93, S. 208—213.

<sup>4</sup> Der Schweizerische Verband für Interne Revision ist Kollektivmitglied bei der Schweizerischen Kammer der Bücher-, Steuer- und Treuhandexperten (Treuhand-Kammer) mit Sitz in Zürich.

<sup>5</sup> SVIR: Die Interne Revision in der Schweiz, Zürich 1992. Bei der Aufbereitung der Daten wurde — wo sinnvoll — der Vergleich mit der zeit- und themengleichen Untersuchung in Deutschland (ZIR 3a/1991) angestellt.

<sup>6</sup> Im folgenden soll vereinfachend nur noch von Unternehmungen gesprochen werden und damit auch die öffentlichen Verwaltungen mitverstanden werden.

<sup>7</sup> SVIR: Die Interne Revision in der Schweiz, Zürich 1992, S. 1.

Tab. 1: Übersicht Existenz Interne Revision

Wirtschaftszweig	A	B	Total
Bank	16	87	103
Industrie	30	34	64
Versicherung	4	18	22
Öffentl. Verwaltung	0	9	9
Total	50	148	198
Total in %	25 %	75 %	100 %

- A Keine eigene oder nur teilzeitliche Interne Revision
- B Vollamtliche Interne Revision

Bei 45 Unternehmungen, die keine vollamtliche Interne Revision aufweisen (90 %), werden die Funktionen der Internen Revision anderweitig wahrgenommen. Diese Träger teilen sich wie folgt auf (Tab. 2):<sup>8</sup>

Tab. 2: Träger Funktion Interne Revision bei Fehlen vollamtlicher Interne Revision

Wirtschaftszweig	A	B	C	D	E	Total
Bank	2	1	5	3	3	14
Industrie	17	1	7	1	1	27
Versicherung	2	0	2	0	0	4
Öffentl. Verwaltung	0	0	0	0	0	0
Total	21	2	14	4	4	45
Total in %	47 %	4 %	31 %	9 %	9 %	100 %

- A Interner Mitarbeiter mit anderen Linien- oder Stabsaufgaben
- B Interne Revision einer anderen organisatorischen Einheit des Unternehmens/Konzerns
- C Eigene Externe Jahresabschlussprüfer
- D Andere externe Berater
- E Andere

<sup>8</sup> SVIR: Die Interne Revision in der Schweiz, Zürich 1992, S. 7.

Die Übernahme der Funktionen der Internen Revision durch eine unternehmensinterne Stelle (Spalte A) ist vor allem eine Form, die von der Industriebranche gewählt wird. Auffallend ist, daß 16 Unternehmungen (Spalte B und C), trotz Fehlen einer vollamtlichen Internen Revision, nicht auf eine prozessunabhängige Wahrnehmung der Funktionen der Internen Revision verzichten wollen und dies entweder mittels Outsourcing an ihren externen Jahresabschlussprüfer oder durch konzerninterne Maßnahmen sicherstellen. 10 % aller Unternehmungen mit keiner oder nur teilzeitlicher Internen Revision geben sodann an, eine vollamtliche Interne Revision zu planen.<sup>9</sup>

Als Fazit kann für die Schweiz festgestellt werden, daß die Form von gemischten Abteilungen, in der die Interne Revision nur teilzeitlich tätig ist, noch keine weite Verbreitung gefunden hat. Es wird die Frage zu beantworten sein, ob ein solches Downgrading von vollamtlichen Internen Revisionsabteilungen für die Zukunft aber wünschenswert ist.

## 2. Wirtschaftlichkeitskontrolle

Thesen 4 und 5 (Abschnitt III: Revision als Wirtschaftlichkeitskontrolle) befassen sich mit der Aufgabenstellung der Internen Revision. Wirtschaftlichkeitskontrolle wird darin als das zentrale Argument für eine Verschmelzung von Controlling und Interner Revision angeführt.

Einleitend ist festzuhalten, daß der Begriff „Wirtschaftlichkeitskontrolle“ als Beschreibung einer originären Aufgabe der Internen Revision wesensfremd ist.<sup>10</sup> Für die Unterscheidung von Prüfung und Kontrolle im allgemeinen und derjenigen von Wirtschaftlichkeitskontrolle und Wirtschaftlichkeitsprüfung im besonderen sei nochmals auf die Ausführungen von Dr. Pfestorf und Prof. Dr. Rolf Hofmann verwiesen, die in Übereinstimmung mit den klaren Lehrmeinungen liegen.

These 5, daß Controlling- und Revisionsabteilungen starke Berührungspunkte und Überschneidungen aufweisen, ist m. E. unbestritten und eine Selbstverständlichkeit. Sie läßt aber außer acht, daß mit anderen Abteilungen ebenfalls solche Schnittstellen mit ebenso starken Berührungspunkten und Überschneidungen bestehen: Dazu gehören Organisations- und Informatikabteilung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Rechts- und Sicherheitsdienst, technische Abteilung (z. B. für Umwelt-Auditing) und externe Berater sowie der Jahresabschlussprüfer und die in der Schweiz zusätzlich benötigte bankengesetzliche Revisionsstelle, sofern die Unternehmung als Bank tätig ist. In Weiterführung der These 5 würde sich deshalb auch die hypothetische Forderung der Verschmelzung von Controlling, Interner Revision, Organisations- und Informatikabteilung in eine betriebswirtschaftliche Abteilung rechtfertigen lassen. Sie alle haben u. a. eine beratende Funktion und sind der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit als generelles Unterneh-

<sup>9</sup> SVIR: Die Interne Revision in der Schweiz, Zürich 1992, S. 5.

<sup>10</sup> Dies ändert sich auch nicht, wenn darunter „konstruktive Prüfung und Beratung bei betriebswirtschaftlichen Fragestellungen“ subsumiert werden. Damit wird nur die Kontroll- und Prüfungsfunktion vermischelt. Der Begriff Wirtschaftlichkeitskontrolle ist ein Controlling-Begriff, der durch Umdeutung des Inhaltes nicht zum Revisionsbegriff wird.

mensziel auf die eine oder andere Art verpflichtet. Dieser hypothetische Ansatz zeigt die unausgesprochene — weil wohl offensichtliche — Annahme, daß Controlling und Interne Revision wegen ihrer engen Affinität zu den Zahlen verschmelzt werden sollen. Die Interne Revision hat sich aber vor rund 30 Jahren aus dieser Umklammerung des Finanz- und Rechnungswesens/Controllings emanzipiert, um ihrer generalistischen Funktion gerecht zu werden. Es ist daher nicht einsehbar, wieso sie sich wiederum auf eine eingeschränkte Rolle zurückdrängen lassen sollte.

These 4 stellt eine Tendenz der Revisionstätigkeit in Richtung Beurteilung und Beratung fest, da die klassische Ordnungsmäßigkeitsprüfung und die Abwehroloser Handlung seit längerem nicht mehr die ausschließlichen Tätigkeitsbereiche der Internen Revision seien. Es liegt somit nahe, die Aufgaben der Internen Revision<sup>11</sup> und deren Gewichtung konkreter zu betrachten. Tabelle 3<sup>12</sup> zeigt die prozentuale Verteilung der Ressourcen der Internen Revision auf ihre jeweiligen Aufgaben:

Tab. 3: Verteilung der Ressourcen der Internen Revision (ohne Absenzen) in %

Wirtschaftszweig	A	B	C	D	E	F	G	H	Total
Bank	18 %	34 %	9 %	7 %	9 %	9 %	6 %	8 %	100 %
Industrie	8 %	46 %	12 %	4 %	8 %	7 %	6 %	9 %	100 %
Versicherung	12 %	33 %	6 %	4 %	14 %	14 %	7 %	10 %	100 %
Öffentl. Verwaltung	18 %	25 %	16 %	8 %	6 %	9 %	8 %	10 %	100 %
Total	14 %	35 %	11 %	6 %	9 %	10 %	7 %	9 %	100 %

- A Jahresabschluß-Prüfungen
- B Prüfungen des Internen Kontrollsystems
- C Wirtschaftlichkeitsprüfungen
- D Geschäftsführungsprüfungen
- E Sonderaufgaben
- F EDV- und andere Projektbegleitungen
- G Ausbildung
- H Sonstiges (z. B. Administration)

<sup>11</sup> Zünd, André: Revisionslehre, Zürich 1982, S. 386, unterscheidet fünf Aufgabengebiete: Prüfen, Beraten, Begutachten, Ausbilden und „Einspringen“.

<sup>12</sup> SVIR: Die Interne Revision in der Schweiz, Zürich 1992, S. 29. (Die Tabelle weist schon im Original einen Additions- oder Rundungsfehler auf: Der horizontale Totalwert ergibt richtigerweise 101 %.)

Von der Voraussetzung ausgehend, daß die Ressourcen-Allokation optimal erfolgt, d. h. die größten Aufgabenbereiche erhalten die größten Ressourcenanteile zugewiesen, können die Zahlen wie folgt interpretiert werden: Wirtschaftlichkeitskontrolle im Sinne von Wirtschaftlichkeitsprüfung ist mit einem Ressourcenanteil von 11 % (Total Spalte C) nicht herausragend vertreten. Dieses Bild ändert sich auch nicht, wenn der Anteil der Geschäftsführungsprüfung von 6 % (Total Spalte D) dazuaddiert wird.

Tabelle 3 zeigt, daß die Prüfung des Internen Kontrollsystems (Spalte B) die Hauptaufgabe der Internen Revision ist. Auffallend ist, daß gerade die Industrieunternehmen — wo, wie in Tabelle 2 gezeigt, die Tendenz zur betriebsinternen, teilszeitlichen Vergabe der Funktion der Internen Revision noch am größten ist und somit die beratende Funktion nach These 4 überwiegen sollte — den Extremwert der Ressourcen-Allokation im Bereich Prüfung des Internen Kontrollsystems aufweist.

Aber auch hier wird noch die Frage zu beantworten sein, ob die Zukunft eine andere Gewichtung der Revisionstätigkeit mit sich bringen wird.

### 3. Internal Control

Die prozeßunabhängige Prüfung des Internen Kontrollsystems als Hauptaufgabe der Internen Revision berechtigt, das neue, integrierte Konzept von Internal Control des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission<sup>13</sup> näher zu betrachten. Dadurch soll die Aufgabenabgrenzung von Controlling und Interner Revision verdeutlicht werden.

Der Begriff „Internes Kontrollsystem“ ist die deutsche Übersetzung des englischen Begriffs Internal Control, der 1949 von der amerikanischen Wirtschaftsprüfungspraxis entwickelt wurde.<sup>14</sup> Spektakuläre Unternehmenszusammenbrüche, Finanz- und Korruptionsskandale in den 70er und 80er Jahren offenbarten ein zunehmendes Spannungsfeld (Expectation Gap) zwischen öffentlicher

<sup>13</sup> Die Treadway Commission war eine Senatskommission des US-Congresses mit der offiziellen Bezeichnung „National Commission on Fraudulent Financial Reporting“. Den Vorsitz führte James C. Treadway, Jr. Getragen wurde sie durch ein Committee of Sponsoring Organizations, dem fünf amerikanische Berufsorganisationen angehörten: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) und National Association of Accountants (NAA). Dieses Komitee publizierte nach dem Abschlußbericht der Senatskommission selbständig unter dem Namen „Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission“ (COSO). Das AICPA, Harborside Financial Center, 201 Plaza III, Jersey City, NJ 07311-3881, ist für dessen Öffentlichkeitsarbeit zuständig.

<sup>14</sup> Horváth, Péter: Internes Kontrollsystem, allgemein, in: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 882.

Heute wird auch in Internes Kontrollsystem i. e. S. (beschränkt auf Control Activities; vgl. unten Abb. 1) und Internes Kontrollsystem i. w. S. (ganzes Kontrollkonzept, bestehend aus fünf sich ergänzenden Elementen; vgl. unten Abb. 1) unterschieden. Nachfolgend wird, wo nichts anderes erwähnt, von diesem weiten Begriff ausgegangen.

Erwartung und prüferischer Leistung.<sup>15</sup> Politische und berufsständische Fachkommissionen versuchten im Nachgang Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen. Die Treadway-Kommission veröffentlichte im Oktober 1987 ihren abschließenden Bericht. In bezug auf Verbesserungsmöglichkeiten im Bereich der einzelnen Unternehmung wurden zwei Stoßrichtungen für das oberste Management empfohlen:<sup>16</sup>

„Level 1:

Establish the appropriate tone, the overall control environment in which financial reporting occurs.

Level 2:

Maximize the effectiveness of the functions within the company that are critical to the integrity of financial reporting: the accounting function, the internal audit function, and the audit committee of the board of directors.“

1992 veröffentlichte das Committee of Sponsoring Organizations (COSO) ein Konzept mit dem Titel „Internal Control – Integrated Framework“, bestehend aus dem Executive Summary, Framework, Reporting to External Parties und Evaluations Tools. Es wurde damit versucht, die einzelnen Empfehlungen des Berichtes von 1987 umzusetzen.

In summarischer Übersicht gliedert sich dieses Konzept von „Internal Control – Integrated Framework“ wie folgt:<sup>17</sup>

Definition: „Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- Effectiveness and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulations.“

Ziele: Drei Ziele sind durch Internal Control sicherzustellen:<sup>18</sup>

- Operations  
(relating to effective and efficient use of the entity’s resources)

<sup>15</sup> Vgl. dazu ausführlich: Zünd, André: „Expectation Gap“ – Die Revision im Clinch von Erwartung und Auftrag, in: Der Schweizer Treuhänder, 7–8/92, S. 371–379.

<sup>16</sup> National Commission on Fraudulent Financial Reporting: Report, Washington D. C. 1987, S. 31.

<sup>17</sup> COSO: Internal Control – Integrated Framework, Framework, Jersey City, 1992, S. 9.

<sup>18</sup> COSO: Internal Control – Integrated Framework, Framework, Jersey City, 1992, S. 12.

- Financial Reporting  
(relating to preparation of reliable published financial statement)
- Compliance  
(relating to the entity’s compliance with applicable laws and regulations)

Elemente: Internal Control setzt sich aus fünf sich ergänzenden Elementen zusammen (Abb. 1<sup>19</sup>):<sup>20</sup>

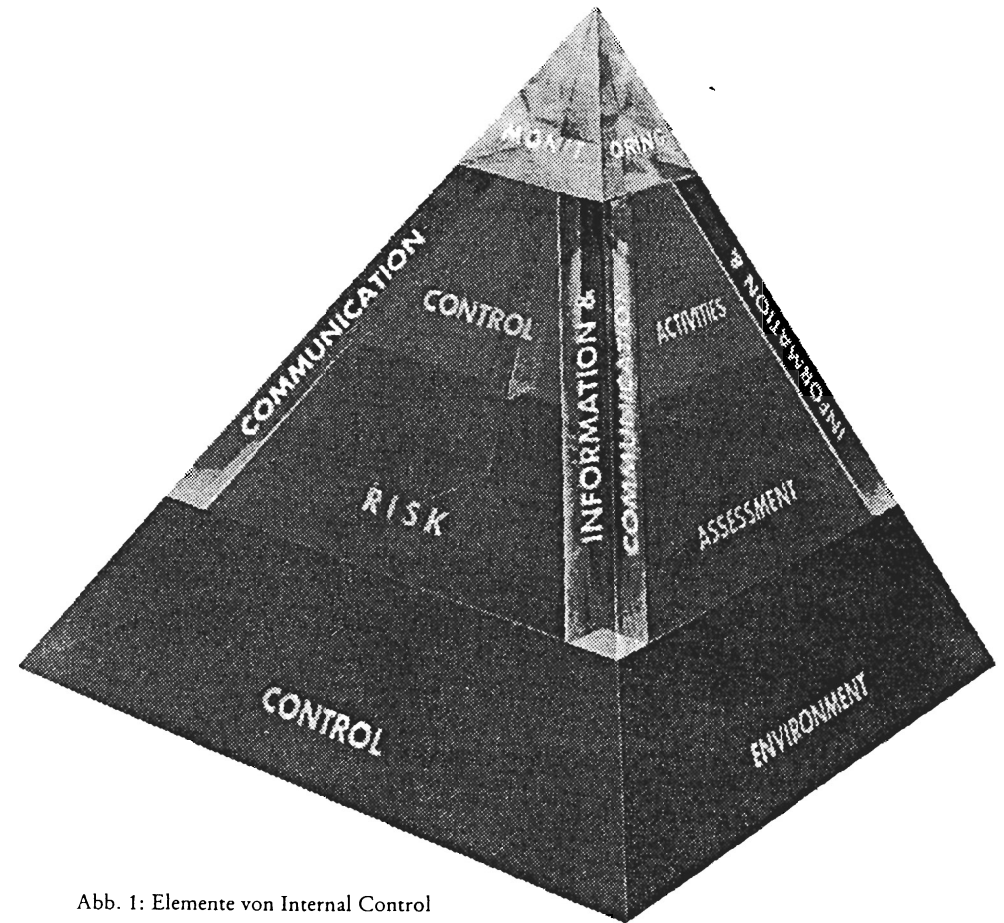


Abb. 1: Elemente von Internal Control

<sup>19</sup> COSO: Internal Control – Integrated Framework, Framework, Jersey City, 1992, S. 13, Exhibit 1.

<sup>20</sup> Nachfolgende wörtliche Zitierung nach: COSO: Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, Jersey City, 1992, S. 2 f.

- Control Environment<sup>21</sup>
- Risk Assessment<sup>22</sup>
- Control Activities<sup>23</sup>
- Information and Communication<sup>24</sup>
- Monitoring<sup>25</sup>

<sup>21</sup> Control Environment: The control environment sets the tone of an organization, influencing the control consciousness of its people. It is the foundation for all other components of internal control, providing discipline and structure. Control environment factors include the integrity, ethical values and competence of the entity's people; management's philosophy and operating style; the way management assigns authority and responsibility, and organizes and develops its people; and the attention and direction provided by the board of directors.

<sup>22</sup> Risk Assessment: Every entity faces a variety of risks from external and internal sources that must be assessed. A precondition to risk assessment is establishment of objectives, linked at different levels and internally consistent. Risk assessment is the identification and analysis of relevant risks to achievement of the objectives, forming a basis for determining how the risks should be managed. Because economic, industry, regulatory and operating conditions will continue to change, mechanisms are needed to identify and deal with the special risks associated with change.

<sup>23</sup> Control Activities: Control activities are the policies and procedures that help ensure management directives are carried out. They help ensure that necessary actions are taken to address risks to achievement of the entity's objectives. Control activities occur throughout the organization, at all levels and in all functions. They include a range of activities as diverse as approvals, authorizations, verifications, reconciliations, reviews of operating performance, security of assets and segregation of duties.

<sup>24</sup> Information and Communication: Pertinent information must be identified, captured and communicated in a form and timeframe that enables people to carry out their responsibilities. Information systems produce reports, containing operational, financial and compliance-related information, that make it possible to run and control the business. They deal not only with internally generated data, but also information about external events, activities and conditions necessary to informed business decision-making and external reporting. Effective communication also must occur in a broader sense, flowing down, across and up the organization. All personnel must receive a clear message from top management that control responsibilities must be taken seriously. They must understand their own role in the internal control system, as well as how individual activities relate to the work of others. They must have a means of communicating significant information upstream. There also needs to be effective communication with external parties, such as customers, suppliers, regulators and shareholders.

<sup>25</sup> Monitoring: Internal control systems need to be monitored — a process that assesses the quality of the system's performance over time. This is accomplished through ongoing monitoring activities, separate evaluations or a combination of the two. Ongoing monitoring occurs in the course of operations. It includes regular management and supervisory activities, and other actions personnel take in performing their duties. The scope and frequency of separate evaluations will depend primarily on an assessment of risk and the effectiveness of ongoing monitoring procedures. Internal control deficiencies should be reported upstream, with serious matters reported to top management and the board.

Die Zusammenführung der Ziele und Elemente vor dem Hintergrund der unternehmensspezifischen Aktivitäten ergibt das Modell von Internal Control als „integrated framework“ (Abb. 2<sup>26</sup>):

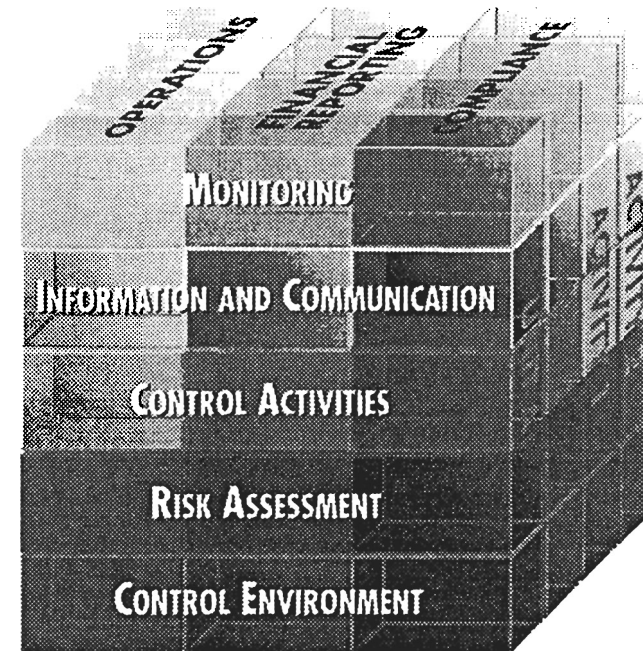


Abb. 2: Ziele, Elemente und Wirkungsbereich von Internal Control

Aus Abbildung 2 ergibt sich m. E. nunmehr der Aufgabenbereich des Controlling im Bereich von Internal Control: Controlling ist primär für die Zielerfüllung des Financial Reporting zuständig. Dazu hat die Controlling-Abteilung die fünf vertikalen Elemente von Internal Control (Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication und Monitoring) für diese Zielerfüllung durch selbständige oder delegierte Ausführung sicherzustellen. Sekundär ist die Controlling-Abteilung auch für die zielübergreifende, horizontale Information und Communication-Funktion zuständig, sofern sie sie nicht auf reine Finanzinformationen beschränkt. Tertiär ist die Controlling-Abteilung in die Monitoring-Funktion des ganzen Internal Control eingebunden.<sup>27</sup> Bei dieser

<sup>26</sup> COSO: International Control — Integrated Framework, Framework, Jersey City, 1992, S. 13, Exhibit 2.

<sup>27</sup> COSO: Internal Control — Integrated Framework, Framework, Jersey City, 1992, S. 81: „Of particular significance to monitoring are finance and controllership officers and their staffs, whose activities cut across, up and down the operating and other units of an enterprise. . . . As such, the chief financial officer, chief accounting officer, controller and others in an entity's financial function are central to the way management exercises control.“

horizontal und vertikal differenzierten Aufgabenverteilung darf es nicht mehr verwundern, wenn sich z. B. ein Controller in seiner Monitoring-Funktion auf einmal in Revisionsnähe gerückt fühlt. Es ist aber klar festzuhalten, daß dieses Monitoring-Element eine Kontroll- und nicht eine Prüfungsfunktion darstellt.

Die Interne Revision ist beratend beim Aufbau und Ausbauphasen des Internen Kontrollsystems tätig. Ansonsten prüft sie das Interne Kontrollsystem — u. a. auch die Aufgabenerfüllung der Controlling-Abteilung — stichproben-, intervallmäßig oder auch kontinuierlich und erstattet darüber Bericht.<sup>28</sup>

#### 4. Ausblick

Es bleibt die Frage zu beantworten, ob die Interne Revision ihre Aufgaben in Zukunft durch eine Verschmelzung von Controlling und Revisionsabteilung besser lösen kann.

Im Umkehrschluß ist zunächst zu fragen, wann eine eigenständige, in Form einer als Stabsstelle ausgegliederte Funktionserfüllung wünschenswert ist. „Stabsstellen sind Leistungshilfen, welche zur spezialisierten Unterstützung und zur Entlastung von Instanzen geschaffen werden.“<sup>29</sup> In bezug auf die Interne Revision als Stabsstelle wird die Geschäftsleitung von ihren gesetzlichen Überwachungs- und Kontrollaufgaben zwar entlastet, nicht aber entbunden. Im weiteren sind Stabs-spezialisten „vor allem dann notwendig, wenn das erforderliche Fachwissen bei der zugehörigen Leistungseinheit fehlt und dieses Wissen eine ständige und intensive Auseinandersetzung mit einer spezialisierten Materie verlangt.“<sup>30</sup> Revisionserfahrung ist komprimiertes theoretisches und praktisches Fachwissen, das der Unternehmung auf vielfältigste Weise zugute kommt. Die vollamtliche Interne Revision als Stabsstelle gewährleistet die Fortbildung dieses Wissens.

Somit wird das Selbstverständnis über die zukünftige Aufgabenstellung der Internen Revision die Antwort geben müssen, ob eine Verschmelzung wünschenswert sei. Sofern sich die Interne Revision auf einen spezialisierten Beratungsansatz zurückziehen will, so ist die Antwort sicherlich positiv. Wird die zukünftige Aufgabenwahrnehmung aber in einem generalistischen Sinn — mit einem Schwerpunkt in der Prüfung des Internen Kontrollsystems<sup>31</sup> — gesehen, so sicherlich

<sup>28</sup> Neueste Tendenzen in England deuten darauf hin, daß zukünftig alle an der London Stock Exchange kotierten Gesellschaften öffentlich über die Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems zu berichten haben werden. Ein vorliegender Richtlinienentwurf basiert dabei weitgehend auf dem Konzept von Internal Control — Integrated Framework. Vgl. dazu: Internal Control Guidance Draft, in: Internal Auditor, 2/94, S. 10.

<sup>29</sup> Staerkle, Robert: Stabsstellen, in: Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 2098.

<sup>30</sup> Staerkle, Robert: Stabsstellen, in: Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 2099. Vgl. dazu ausführlich: Steinle, Claus: Stabsstelle, in: Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 2310 ff.

<sup>31</sup> The Institute of Chartered Accountants of Scotland: Auditing into the Twenty-First Century, Edinburgh 1993, S. 38: „The Chief Internal Auditor should report whether management information systems and internal control systems have been established and maintained that are sufficiently reliable and relevant.“

nicht. Die zunehmende dynamischere und komplexere Entwicklung der Unternehmensumwelten, verbunden mit unternehmensinternen und -externen Erwartungshaltungen, wird die vollamtliche Interne Revision als Fachstelle m. E. zukünftig eher stärken als schwächen. Vor allem die Prüfung von Compliance-Aspekten im Rahmen der Prüfung des Internen Kontrollsystems wird wohl weiter ausgebaut werden müssen.<sup>32</sup> Für die Schweiz sei in diesem Zusammenhang an die größere Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates gemäß neuem Aktienrecht erinnert, die nach einer wirkungsvollen, professionellen Überwachung ruft.<sup>33</sup>

Die vollamtliche, eigenständige Controlling-Abteilung gewährleistet u. a. die prozeßabhängige Kontrollfunktion; die vollamtliche, eigenständige Interne Revision die prozeßunabhängige Prüfungsfunktion. Damit ist ein Vier-Augen-Prinzip organisatorisch verwirklicht, das Kosten mit sich bringt. Eine Nivellierung unter dem Deckmantel der „ganzheitlichen Sichtweise“ kann aber unter Umständen teurer zu stehen kommen, indem Fachwissen beider Abteilungen verlorengeht.

Die Kostenfrage wird schließlich auf die — subjektiv unterschiedlich zu beantwortende — Frage zu reduzieren sein, was einem eine vollamtliche Interne Revision wert ist. Zu dieser Werterhellung und deren Transponierung an die Entscheidungsgremien beizutragen, ist die Aufgabe des Berufsstandes.

<sup>32</sup> Ein Beispiel aus der Bankbranche mag dies verdeutlichen: Die Problematik der Geldwäscherei führte in der Schweiz zu einem mehrstufigen Abwehrdispositiv, für dessen Durchsetzung mehrheitlich die einzelnen Bankinstitute verantwortlich sind. Um sich im konkreten Einzelfall durch den Beweis der Einhaltung der beruflichen Sorgfaltspflichten exkulpieren zu können, muß das Bankinstitut die Existenz von internen Reglementen, Schulung der Mitarbeiter und Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien und Reglementen im konkreten Einzelfall nachweisen. Dazu bedarf es einer unternehmensinternen Konkretisierung der strafrechtlichen Sorgfaltspflichten nach Artikel 305<sup>ter</sup> und 305<sup>ter</sup> StGB, den Sorgfaltspflichten gemäß der Vereinbarung über die Standesregeln der Banken, den Richtlinien der eidgenössischen Bankenkommision (die u. a. einen Compliance-Officer als verantwortlichen Ansprechpartner innerhalb der Bankinstitute fordert) sowie den Ansprüchen der Öffentlichkeit (ein entsprechendes Risk Assessment hat im Bereich der Geldwäscherei vor allem die negative Imageprägung zu bewerten) und anderen Stakeholdern. Vor dem Hintergrund des deutschen Geldwäschereigesetzes beschränkt sich diese Problematik in Deutschland nicht auf Bankinstitute alleine, sondern auf alle Branchen, in denen Bartransaktionen mit mehr als DM 20 000 getätigt werden.

Ähnliche Compliance-Situationen sind zukünftig z. B. im Bereich des Umweltschutzes denkbar.

<sup>33</sup> Gleichzeitig sei auch auf die aktuelle Diskussion von Corporate Governance hingewiesen.