

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

# **Die Interne Revision**

**Theorie – Organisation – Best Practice**

**Von Prof. Dr. Marc Eulerich**

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978-3-503-17693-9](http://ESV.info/978-3-503-17693-9)

ISBN 978-3-503-17693-9

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den  
strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992  
als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Strauss, Mörlenbach

*This book is dedicated to Dr. Joseph V. Carcello*  
*– A fantastic mentor, outstanding professor and great friend.*

## Vorwort

Als ich im Jahr 2011 an die Universität Duisburg-Essen kam, um damals den neugegründeten DIIR-Stiftungslehrstuhl für Interne Revision und Corporate Governance zu besetzen, waren meine Forschungsinteressen zwar vielfältig, aber die Interne Revision erschien mir als nicht allzu spannendes Aufgabengebiet. Die Corporate Governance-Forschung leuchtete im Vergleich zu den vermeintlich öden Aufgaben des Erbsenzählers aus der Revision viel zu schillernd. Stand heute, sieben Jahre nach meinem Start in der Revisionsforschung, hat sich mein Bild mehr als verändert. Sieben Jahre in der Ausbildung von Studierenden in Aufbau- und Vertiefungsveranstaltungen zur Internen Revision, sieben Jahre für wissenschaftliche Publikationen mit Revisionsfokus und die seit 2011 fortwährende Zusammenarbeit mit dem Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) sowie zahlreichen Praxisunternehmen haben mich zu einem „Revisionsfan“ gemacht. Revision bietet viel, Revision kann viel, Revision ist viel - vielschichtig. Auch wenn ich immer noch vielfältige Forschungsinteressen besitze, ist mein Forschungsfokus nunmehr die Revision geworden. Wenige andere Gebiete der Betriebswirtschaftslehre bieten ein so breites Spektrum an Aufgaben, Zielen, Kooperationen mit anderen Funktionen und neuen Erkenntnissen.

Wenn ich heute den Studierenden der Mercator School of Management die Vielschichtigkeit und die spannenden Aspekte der Revision vermitteln möchte, versuche ich neben der wissenschaftlichen Ausbildung auch die beruflichen Chancen der Profession „Interner Revisor / Interne Revisoren“ näherzubringen. Vor diesem Hintergrund sind die wachsenden Teilnehmerzahlen vielleicht ein Indikator für das gestiegene Interesse dieser wichtigen Zielgruppe möglicher zukünftiger Revisionspraktiker. Im Rahmen der Ausbildung fehlte mir jedoch gerade für Studierende ein praktikables Buch, welches vornehmlich die Grundlagen und Theorien der Revision vorstellt und an den notwendigen Stellen die praktischen Aspekte vor diesem Hintergrund diskutiert.

Auch wenn es bereits einige gute Bücher zur Internen Revision gibt, hier sei nur auf die Kollegen Amling, Bantleon, Bünis, Peemöller und Kregel verwiesen, zielt dieses Projekt auf den Spagat von studentischer Ausbil-

dung und Praxisrelevanz ab und verbindet hoffentlich unterhaltsam die Ergebnisse aus sieben Jahren Forschung und Lehre im Gebiet der Revision.

Zusammen mit meinem Team am einzigen Lehrstuhl für Interne Revision an einer Universität in Deutschland ist dieses Buch entstanden. Ausgehend von der Überlegung, die bisherigen Erkenntnisse und Erfahrungen einer breiten Leserschaft zugänglich zu machen, habe ich dieses Projekt begonnen. Hierzu wurden auch die vorherigen Ergebnisse aus verschiedenen Beiträgen in der Zeitschrift *Interne Revision (ZIR)* in diesem Buch zum Teil aktualisiert und mit aufgenommen.

Das nun vorliegende Buch ist das Ergebnis eines engen Austausches mit zahlreichen Personen und Institutionen. Mein besonderer Dank gilt daher an erster Stelle meinen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, welche sich intensiv in die Materie eingearbeitet haben und im Verlauf ebenfalls zu Kompetenzträgern wurden: Dr. Artur Kalinichenko, MSc. Joel Behrend, MSc. Christine Georgi, MSc. Ronja Krane, BSc. Benjamin Fligge und BSc. Raphael Kopp. Besonders bei der Drucklegung hat Herr BSc. Benjamin Fligge die Entstehung dieses Buches erst möglich gemacht. Auch möchte ich Frau Claudia Splittgerber vom Erich Schmidt Verlag in Berlin danken, die nicht nur aufgrund ihrer Unterstützung, sondern auch durch ihre Geduld hinsichtlich der immer wieder verschobenen Abgabe die Veröffentlichung erst ermöglicht hat.

Mein besonderer Dank gilt auch dem DIIR, welches als ehemaliger Stifter den Ursprung des Lehrstuhls erst ermöglicht hat. Stellvertretend für den gesamten Vorstand und Verwaltungsrat gilt mein Dank Herrn Bernd Schartmann und Herrn Dr. Robert Wagner als Sprecher und stellvertretender Sprecher des Vorstandes des DIIR sowie Frau Dorothea Mertmann als Geschäftsführerin des DIIR und Herrn Christoph Scharr und Herrn Michael Bünis als ehemaliger und aktueller Leiter der Grundsatzabteilung, welche alle auch immer als Ansprech- und Diskussionspartner bei Fragen und Ergebnissen des Lehrstuhls zur Verfügung standen und stehen.

Abschließend danke ich von ganzem Herzen meiner Familie, insbesondere meiner Frau und meiner Tochter, da sie an manchen Abenden den Ehemann und Vater am Schreibtisch und nicht bei sich hatten. Erst durch ihre Unterstützung war dieses Projekt möglich.

Auch wenn ich vor 2011 kein ursprünglicher Revisionsforscher war, ist mein Interesse und meine Leidenschaft an diesem Forschungsgebiet kontinuierlich gestiegen. Daher hoffe ich, dass Sie ebenfalls nach der Lektüre dieses Buches die Vielschichtigkeit und den Mehrwert der Interne Revision erkennen und alle negativen Stereotypen des Erbsenzählers vergessen. Denn die Revision ist viel, viel mehr...

Hagen-Boelerheide, Juli 2018  
Univ.-Prof. Dr. Marc Eulerich

# Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung . . . . .	1
1.1	Unterstützung des Unternehmens bei seiner Zielerreichung	3
1.2	Erbringung von objektiven und unabhängigen Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen . . . . .	5
1.3	Bewertung und Verbesserung der Governance, der Effektivität des Risikomanagements und der Kontrollen . . . . .	6
1.4	Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen schaffen einen Mehrwert . . . . .	7
1.5	Nutzung eines systematischen und zielgerichteten Ansatzes	8
1.6	Struktur des Buches . . . . .	9
2	Interne Revision . . . . .	11
2.1	Notwendigkeit zur Einrichtung einer Revision . . . . .	11
2.2	Definition der Internen Revision . . . . .	12
2.3	Geschichte der Internen Revision . . . . .	16
2.3.1	Die Entwicklung der Revisionsfunktion und die Positionierung im Unternehmen . . . . .	16
2.3.2	Historische Entwicklung in Deutschland . . . . .	22
2.3.3	Zusammenfassung der historischen Entwicklung und Ausblick . . . . .	28
3	Theoretische Herleitung der Internen Revision . . . . .	29
3.1	Prinzipal-Agenten-Theorie . . . . .	29
3.2	Stewardship-Theorie . . . . .	31
3.3	Das Three-Lines-of-Defense-Modell . . . . .	32
3.3.1	Ebenen der Überwachung . . . . .	33
3.3.2	Die einzelnen Verteidigungslinien . . . . .	35
3.3.3	Bewertung des Three-Lines-of-Defense-Modells . . . . .	38
3.4	Combined Assurance . . . . .	39
3.4.1	Was ist „Combined Assurance“ . . . . .	42
3.4.2	Warum Combined Assurance? . . . . .	44
3.4.3	Implementierung des Combined Assurance-Modells . . . . .	48
3.4.4	Bewertung des Combined Assurance-Ansatzes . . . . .	50



## *Inhaltsverzeichnis*

4	Regulatorische Grundlagen, das IPPF und sonstige Standards .	53
4.1	Rechtliche Vorgaben – National . . . . .	54
4.1.1	KonTraG . . . . .	55
4.1.2	BilMoG . . . . .	56
4.2	Rechtliche Vorgaben – International . . . . .	58
4.3	Rechtliche Vorgaben für konkrete Branchen: Die MaRisk für die Finanzbranche . . . . .	59
4.4	International Professional Practices Framework – IPPF .	62
4.4.1	Entwicklung der Leitlinien für die Interne Revision	63
4.4.2	Verbindliche Leitlinien . . . . .	66
4.4.3	Empfohlene Leitlinien . . . . .	78
4.5	Sonstige Standards und Rahmenwerke . . . . .	81
4.5.1	IKS, COSO und COSO-ERM . . . . .	81
4.5.2	ISACA . . . . .	86
4.5.3	INTOSAI . . . . .	87
4.5.4	Nationale Standards . . . . .	89
4.6	Verbindung der verschiedenen Vorgaben und des TLOD .	90
5	Ziele und Aufgaben der Internen Revision . . . . .	93
5.1	Einordnung der Ziele und Aufgaben der Internen Revision	94
5.2	Intensität der Zusammenarbeit . . . . .	98
5.2.1	Bedeutung wichtiger Themen für die Interne Revision	99
5.3	Zwischenfazit . . . . .	101
5.4	Revisionsprinzipien . . . . .	102
5.4.1	Wirtschaftlichkeit . . . . .	102
5.4.2	Wesentlichkeit . . . . .	104
5.4.3	Sorgfältigkeit . . . . .	105
5.5	Revisionsfelder . . . . .	107
5.5.1	Financial Audit . . . . .	109
5.5.2	Operational Audit . . . . .	111
5.5.3	Managerial Audit . . . . .	112
5.5.4	Consulting . . . . .	114
5.5.5	Compliance Audit . . . . .	117

6	Organisation, Selbstverständnis und Personal der Internen Revision . . . . .	121
6.1	Organisationsformen . . . . .	121
6.1.1	Dezentralisierung vs. Zentralisierung . . . . .	122
6.1.2	Objektorganisation . . . . .	127
6.1.3	Funktionale Organisation . . . . .	128
6.1.4	Regionalorganisation . . . . .	129
6.1.5	Matrixorganisation . . . . .	130
6.2	Berichtslinien . . . . .	131
6.3	Disziplinarische und funktionale Zuordnung . . . . .	136
6.4	Audit Charter – Geschäftsordnung . . . . .	138
6.5	Werte und Wahrnehmung der Revision . . . . .	143
6.5.1	Vom Wachhund ... . . . .	143
6.5.2	... zur modernen Revision als Trusted Advisor . . . . .	144
6.5.3	Selbstverständnis der Internen Revision im Zeitverlauf . . . . .	148
6.6	Personal . . . . .	150
6.6.1	Personalauswahl . . . . .	151
6.6.2	Vergütung . . . . .	156
6.6.3	Weiterbildung . . . . .	159
6.6.4	Zertifikate . . . . .	159
6.7	Management Training Ground . . . . .	163
7	Interne und Externe Stakeholder und Adressaten . . . . .	169
7.1	Vorstand und Unternehmensleitung . . . . .	179
7.2	Aufsichtsrat . . . . .	181
7.3	Serving-Two-Masters . . . . .	182
7.3.1	Empirische Befunde zur Positionierung der Internen Revision zwischen zwei Auftraggebern . . . . .	186
7.3.2	Konkrete Ausgestaltung und praktische Probleme . . . . .	189
7.3.3	Theoretische Bewertung . . . . .	194
7.3.4	Praktische Bewertung und Fazit . . . . .	196
7.4	Controlling . . . . .	197
7.5	Geprüfte Einheit . . . . .	199
7.6	Risikomanagement . . . . .	200
7.7	Compliance . . . . .	201

## Inhaltsverzeichnis

7.8	IKS-Partner . . . . .	202
7.9	Sonstige interne Adressaten und Stakeholder . . . . .	204
7.10	Wirtschaftsprüfer . . . . .	205
7.10.1	Grundlagen . . . . .	206
7.10.2	Komplement oder Substitut? . . . . .	209
7.10.3	Einflussfaktoren auf die Bewertung als Substitut oder Komplement . . . . .	213
7.10.4	Abschließende Bewertung und Fazit . . . . .	217
7.11	Regulatoren . . . . .	218
7.12	Sonstige externe Adressaten . . . . .	220
7.13	Zusammenfassung der Stakeholder-Perspektiven . . . . .	220
8	Revisionsprozess . . . . .	223
8.1	Prüfungsplanung . . . . .	224
8.1.1	Strukturierung der Prüflandkarte . . . . .	225
8.1.2	Jahresprüfplan . . . . .	229
8.1.3	Risikoorientierte Prüfungsplanung . . . . .	234
8.1.4	Planung einer Einzelprüfung . . . . .	240
8.1.5	IT-Unterstützung . . . . .	241
8.1.6	Prüfungsziele . . . . .	243
8.1.7	Prüfungsvorbereitung . . . . .	244
8.1.8	Schlüsselkontrollen identifizieren . . . . .	246
8.1.9	Prüfungsankündigung . . . . .	247
8.1.10	Kick-Off . . . . .	251
8.2	Prüfungsdurchführung . . . . .	252
8.2.1	Methoden zur Generierung von Prüfergebnissen . . . . .	252
8.2.2	Arbeitspapiere – Working Paper . . . . .	254
8.2.3	Prüfungen mit anderen Personen – Joint Audits . . . . .	259
8.3	Berichterstattung und Kommunikation . . . . .	272
8.4	Prüfungsnachbereitung und Follow-Up . . . . .	275
8.5	Prozessüberwachung . . . . .	280
8.6	Qualitätsmanagement . . . . .	281
8.6.1	IIA-Standards zum Quality Assurance and Improvement Program / Qualitätsmanagement . . . . .	283
8.6.2	Externe Quality Assessment nach dem DIIR Revisionsstandard Nr.3 und dem IDW PS 983 . . . . .	296

8.6.3	Stakeholder Survey, 360 Grad-Feedback etc. . . . .	302
9	Aktuelle Entwicklungen der Internen Revision . . . . .	305
9.1	Unterstützung im Strategischen Management . . . . .	305
9.1.1	Strategie und Prozess des Strategischen Managements	306
9.1.2	Verbindung von Interner Revision und Prozessmodell des Strategischen Managements . . . . .	315
9.1.3	Voraussetzungen zur Unterstützungstätigkeit durch die Interne Revision und Bewertung . . . . .	319
9.2	Continuous Auditing . . . . .	321
9.2.1	Begriffsabgrenzung . . . . .	323
9.2.2	Empirische Erkenntnisse . . . . .	325
9.2.3	Betrachtung der nicht-empirischen Publikationslandschaft . . . . .	328
9.2.4	Continuous Auditing in der Praxis . . . . .	344
9.3	Scorecard für die Interne Revision . . . . .	348
9.3.1	Zielgruppen und Aufgaben . . . . .	351
9.3.2	Perspektiven der Interne Revisions-Scorecard, Identifikation der strategischen und operativen Zielsetzungen und Berücksichtigung des regulatorischen Rahmens . . . . .	353
9.3.3	Die Strategy Map als Ausgangspunkt für Messgrößen und Zielwerte . . . . .	362
9.3.4	Zusammenfassung . . . . .	364
9.4	Zukünftige Entwicklungen und Trends . . . . .	366
9.4.1	Dimensionen mit Relevanz für die Internen Revision	367
9.4.2	Zusammenfassende Bewertung der Trends aus Sicht der Revision . . . . .	375
10	Fallstudien . . . . .	377
10.1	Fallstudie A: Non-Profit Organisation . . . . .	377
10.2	Fallstudie B: Der Global Player . . . . .	400
10.3	Fallstudie C: Der Finanzier . . . . .	413
10.4	Fallstudie D: Der Titan . . . . .	430
10.5	Fallstudie E: Der Händler . . . . .	444
10.6	Fallstudie F: Der Service-Dienstleister . . . . .	464
	Literaturverzeichnis . . . . .	498