

ROTATION IN DER INTERNEN REVISION

Überlegungen zur optimalen Amtsdauer eines Chief Audit Executives

Im Gegensatz zur Rotationspflicht von leitenden externen Revisoren bestehen bei internen Revisoren (IR) keine formellen Vorgaben oder Best-Practice-Empfehlungen bzgl. der optimalen bzw. max. Amtsdauer eines Chief Audit Executives (CAE). Beispiele aus der Praxis zeigen, dass sowohl das Audit Committee (AC) als auch die Unternehmensleitung und die IR-Verantwortlichen vermehrt über die optimale Amtsdauer eines CAE und dessen anschliessende Karrieremöglichkeiten nachdenken sollten.

1. EINLEITUNG

Seit dem 1. Januar 2008 besteht für den leitenden Prüfer der externen Revisionsstelle bei ordentlichen Revisionen eine vom Schweizer Gesetzgeber verfügte Rotationspflicht nach sieben Jahren [1]. Geschaffen wurde diese Vorgabe mit der Überlegung, die Unabhängigkeit und Objektivität des leitenden Prüfers zu wahren, die im Rahmen eines langjährigen Prüfungsauftrags kompromittiert werden könnten (Familiarity Threat). Im Zusammenhang mit der IR bestehen für den Chief Audit Executive (CAE) keine vergleichbaren gesetzlichen Vorgaben oder Best-Practice-Ansätze. Dies überrascht, weil bei externen Beurteilungen der Qualitätssicherungs- und Verbesserungsprogramme (Quality Review) von IR-Funktionen regelmässig die Frage nach der Verweildauer eines CAE seitens AC, Unternehmensleitung und vom CAE selber aufgeworfen wird und zwar im Kontext von Qualität, Unabhängigkeit, Objektivität und Entwicklung der IR.

2. VORGABEN SEITENS DES INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA)

Die vom Institute of Internal Auditors (IIA) herausgegebenen internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der internen Revision (IPPF) [2] bilden das konzeptionelle Rahmenwerk und die massgeblichen Leitlinien, nach denen sich die grosse Mehrheit der IR-Funktionen in der Schweiz ausrichtet. Dabei misst das IPPF den Themen Unabhängigkeit und Objektivität der IR in den verbindlichen Leitlinien

→ Grundprinzipien der beruflichen Praxis der IR, → Definition der IR, → Ethikkodex und → internationale Standards für die berufliche Praxis der IR einen hohen Stellenwert bei.

Während die *Grundprinzipien* in ihrer Gesamtheit die Wirksamkeit der IR sicherstellen, beschreibt die Definition ihren grundlegenden Zweck und Arbeitsbereich. Der *Ethikkodex* definiert die Prinzipien und Erwartungen beim Durchführen von Revisionsaufträgen und beschreibt die Minimalanforderungen an das Verhalten der IR. Die *Standards* schliesslich sind prinzipienbasierte Anforderungen und stellen ein methodisches Rahmenwerk für das Durchführen und Fördern der IR dar (siehe *Tabelle*).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass seitens des IIA mehrere Vorgaben definiert wurden, welche die Themen Unabhängigkeit und Objektivität adressieren. Klare Anforderungen zur Rotationspflicht des CAE bestehen hingegen nicht.

Auch seitens des Swiss Code of Best Practices for Corporate Governance [4] oder seitens Schweizer Regulatoren (z. B. FINMA) bestehen keine spezifischen, über die Anforderungen des IIA hinausgehenden Vorgaben zur Unabhängigkeit des CAE.

Erwähnenswert ist, dass spezifische Rotationsvorgaben mit dem prinzipienbasierten Grundgedanken des IPPF nicht vereinbar erscheinen. Insbesondere wenn berücksichtigt wird, dass die Vorgaben des IIA für alle IR-Funktionen



LUKA ZUPAN,
DR. OEC. HSG, PARTNER,
LEITER INTERNE REVISION,
RISIKOMANAGEMENT,
COMPLIANCE UND INTERNE
KONTROLLEN, KPMG



ALESSANDRO GABRIELE,
CIA, CRMA,
EIDG. DIPL. BANKFACHMANN,
SENIOR MANAGER
INTERNE REVISION,
RISIKOMANAGEMENT,
COMPLIANCE UND INTERNE
KONTROLLEN, KPMG

gelten sollten, unabhängig von ihrer Ausrichtung, Grösse, Struktur, Komplexität, Industrie oder Kultur.

3. ERFAHRUNGSWERTE AUS DER PRAXIS UND AUSWERTUNG DER KPMG-DATENBANK

Im Rahmen des Internal Audit Charters (dt. Geschäftsordnung der internen Revision) wird in der Praxis mehrheitlich die Thematik einer Rotation des CAE weder ausdrücklich erwähnt (z.B. Definition der max. Amtszeit) noch allgemein angesprochen.

Basierend auf KPMG-internen Untersuchungen und Befragungen haben lediglich 4% der Unternehmungen informell eine max. Amtszeit für den CAE festgelegt. Treibende Kraft hinter diesen Vorgaben sind das AC und die Unternehmensleitung, welche hauptsächlich die Vorteile einer firmen-internen Rotation des CAE hervorheben. Beispiele von Voten, die sich für eine Rotation aussprechen, sind u. a.:

- das Steigern der Attraktivität der IR-Funktion als Karriereentwicklungsstelle, → das Einbringen von neuen Ansätzen/Ideen in die IR-Funktion, → kritisches Hinterfragen von eingespielten Abläufen und Prozessen, → Verbessern der Qualität und Fördern von Innovation und nicht zuletzt → das Sicherstellen des nachhaltigen Erhalts des umfassenden Fachwissens des aktuellen CAE.

Als max. CAE-Verweildauer haben die besagten Unternehmungen informell einen Zeitraum von sechs bis acht Jahren definiert. Bei den restlichen 96% der Unternehmungen finden sich keine diesbezüglichen Bestimmungen (siehe *Abbildung*). Beim Berücksichtigen aller Unternehmungen in der KPMG-Datenbank beträgt die durchschnittliche Verweildauer eines CAE zehn Jahre, wobei die Bandbreite zwischen einem und 20 Jahren schwankt.

4. ERKENNEN VON SIGNALEN FÜR EINEN MÖGLICHEN ROTATIONSBEDARF

Aufgrund von fehlenden externen Standards und oftmals fehlenden internen Vorgaben bzgl. Rotation eines CAE sind Unternehmen darauf angewiesen, mögliche Signale für die Initiierung eines Wechsels frühzeitig zu erkennen und objektiv zu beurteilen. Die Instrumentarien für das Erkennen des Rotationsbedarfs sind vielfältig, wobei die Herausforderung darin besteht, aus den Ergebnissen die korrekten Schlussfolgerungen zu ziehen. So können z. B. die Objektivität, Unabhängigkeit, Qualität und/oder allgemeine Weiterentwicklung der IR seitens Interessengruppen im Rahmen der externen IR-Qualitätsbeurteilung infrage gestellt werden. Damit derartige Signale objektiv und unvoreingenommen betrachtet und beurteilt werden können, ist eine grössere Interviewanzahl mit den wesentlichen Stakeholdern unumgänglich. Zudem zeigt die Praxis, dass insbesondere negative Feedbacks zur IR oft diffus, wenig konkret und eher im Kontext einer allgemeinen Unzufriedenheit im Zusammenhang mit der Arbeit und Berichterstattung der IR stehen (Anzahl und Schweregrad von Feststellungen, Praktikabilität von empfohlenen Massnahmen, Wahl von Prüfungsthemen usw.), während bei positiven Feedbacks die Objektivität und Unabhängigkeit der IR kaum Erwähnung finden.

Tabelle: VERBINDLICHE VORGABEN DES IPPF ZUR OBJEKTIVITÄT UND UNABHÄNGIGKEIT DER IR [3]

Grundprinzipien für die berufliche Praxis der IR: Die IR ist objektiv und frei von ungebührlichem Einfluss (unabhängig).

Definition der IR: Die IR erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern.

Ethikkodex: IR zeigen ein Höchstmass an sachverständiger Objektivität beim Zusammenführen, Bewerten und Weitergeben von Informationen über geprüfte Aktivitäten oder Geschäftsprozesse. IR beurteilen alle relevanten Umstände mit Ausgewogenheit und lassen sich in ihrem Urteil nicht durch eigene Interessen oder durch andere beeinflussen.

Standard 1100 – Unabhängigkeit und Objektivität: Die IR muss unabhängig sein, und die internen Revisoren müssen bei der Durchführung ihrer Aufgaben objektiv vorgehen. Unabhängigkeit bedeutet, dass keine Umstände vorliegen, welche die Fähigkeit der IR beeinträchtigen, ihre Aufgaben für die IR unbeeinflusst wahrzunehmen. Um einen für die wirksame Ausführung der Revisionsaufgaben hinreichenden Grad der Unabhängigkeit zu erzielen, hat der Leiter der IR direkten und unbeschränkten Zugang zu GL und Überwachungsorgan. Dies kann durch parallele Berichtswege erreicht werden. Bedrohungen der Unabhängigkeit sind auf Prüfer-, Prüfungs-, Funktions- und Organisationsebene zu steuern.

Standard 1110 – Organisatorische Unabhängigkeit: Der Leiter der IR muss einer Ebene innerhalb der Organisation unterstehen, die sicherstellen kann, dass die IR ihre Aufgaben sachgerecht erfüllen kann. Der Leiter der IR muss der GL dem und Überwachungsorgan mind. jährlich die organisatorische Unabhängigkeit bestätigen.

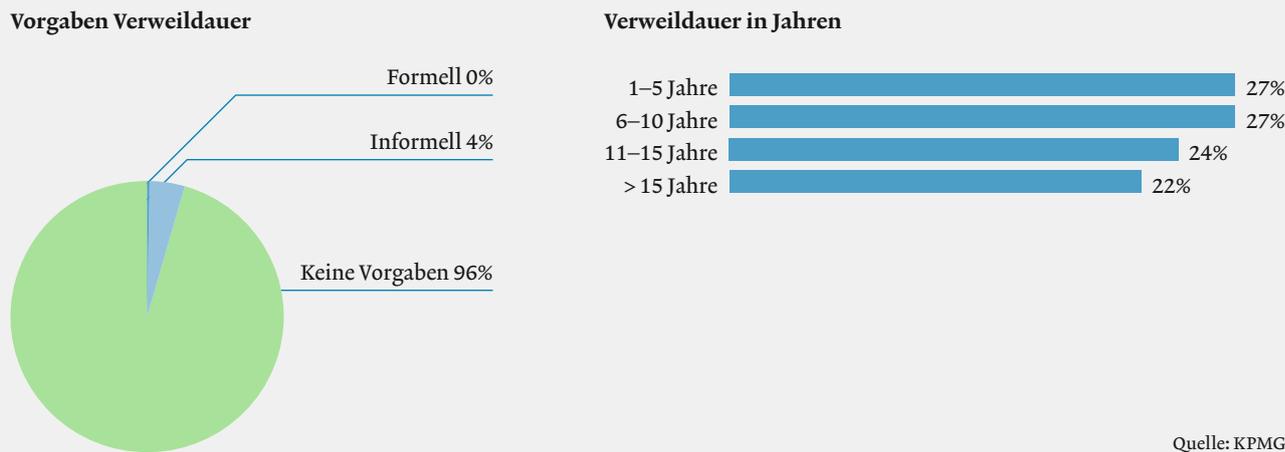
1110.A1 – Die IR darf bei der Festlegung des Umfangs der internen Prüfungen, bei der Auftragsdurchführung und bei der Berichterstattung der Ergebnisse nicht behindert werden. Der Leiter der IR muss der GL bzw. dem Überwachungsorgan solche Beeinflussungen offenlegen und die Auswirkungen besprechen.

Standard 1112 – Rollen des Leiters der IR über die IR hinaus: Wenn der Leiter der IR Rollen und/oder Verantwortlichkeiten ausserhalb der IR wahrnimmt oder dieses von ihm erwartet wird, müssen Vorkehrungen zur Begrenzung von Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit und der Objektivität getroffen werden.

Standard 1130 – Beeinträchtigung von Unabhängigkeit oder Objektivität: Ist die Unabhängigkeit oder Objektivität tatsächlich oder dem Anschein nach beeinträchtigt, so müssen den zuständigen Stellen die entsprechenden Einzelheiten offengelegt werden. Die Art der Offenlegung hängt von der jeweiligen Beeinträchtigung ab. 1130.A1 - Interne Revisoren müssen von der Beurteilung von Geschäftsprozessen absehen, für die sie zuvor verantwortlich waren. Die Objektivität kann als beeinträchtigt angenommen werden, wenn ein interner Revisor eine Aktivität prüft, für die er im Verlauf des vorangegangenen Jahres verantwortlich war.

1130.A2 – Prüfungen von Organisationseinheiten, für die der Leiter der IR die Verantwortung trägt, müssen von einer Stelle ausserhalb der IR überwacht werden.

Abbildung: **VERWEILDAUER CAE**



Ebenso ist darauf hinzuweisen, dass das IPPF eine externe IR-Qualitätsbeurteilung nur alle fünf Jahre vorschreibt und damit die Zeitspanne relativ lang ist, bis ein allfälliger Handlungsbedarf erkannt wird.

Alternative Signale sind z. B.

→ wiederkehrende Fragen zur Qualität der Arbeit und den Berichten, → Bedenken bzgl. Unabhängigkeit oder Objektivität der IR, → die zunehmende Anzahl an offenen bzw. überfälligen Massnahmen/Empfehlungen → oder fehlende proaktive Entwicklungen in den Bereichen Modernisierung und Effizienzsteigerung von IR-Prozessen (z. B. das Anwenden von alternativen Prüfungsmethoden wie Agile Auditing, Gebrauch von Data Analytics und Process Mining bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, Einsatz von Guest-Auditoren und Spezialisten, sowie das Adressieren von neu auftauchenden Risiken (Emerging Risks).

Hinweise für einen möglichen Rotationsbedarf können auch die allgemeine Akzeptanz und Wertschätzung der IR bzw. des CAE innerhalb der Organisation geben. Wenn bspw. der CAE innerhalb der Organisation nur wenig oder gar nicht in Projekt-Lenkungsausschüssen als unabhängiger, nicht-entscheidungsbefugter Teilnehmer (Sounding Board) berufen wird, kann dies als Signal dafür gewertet werden, dass das Potenzial der CAE-Rolle als Sparring-Partner seitens der Organisation (trotz seines grossen Wissen über die Unternehmung) nicht wahrgenommen bzw. geschätzt wird.

Ein weiteres Kriterium für das frühzeitige Erkennen des Wechselbedarfs kann auch aus dem obligatorischen, jährlichen Tätigkeitsbericht der IR gegenüber dem AC abgeleitet werden. Der CAE legt im Rahmen der formellen Bestätigung der Objektivität und Unabhängigkeit der IR auch mögliche Beeinträchtigungen offen. Hier wäre eine kritische Selbsteinschätzung seitens des CAE denkbar, z. B. Gedanken darüber, inwieweit er in seiner Funktion den Ansprüchen an Qualität, Unabhängigkeit, Objektivität, fortwährende Entwicklung und Steigerung der Effizienz der IR gerecht wird. Diese Selbstbeurteilung kann dem AC helfen, seine Wahr-

nehmung zum Ausgestalten der IR zu komplettieren und zu beurteilen, ob mittelfristig ein Wechselbedarf bestehen könnte.

5. EINFÜHRUNG EINER AMTSZEITBEGRENZUNG

Im Kontext der Rotationsdiskussion ist es wichtig darauf hinzuweisen, dass ausschliesslich der VR bzw. das AC beim Beurteilen und Entscheiden bzgl. Initiierung eines CEA-Wechsels, die Federführung übernehmen darf. Nur so ist sichergestellt, dass die Unabhängigkeit der IR-Funktion gewahrt wird und das AC – in seiner übergeordneten Rolle als Ausschuss des VR und funktionale Berichtslinie der IR – seine Aufgabe als Aufsichtsfunktion wahrnehmen kann.

Ein Ansatz für eine objektive und transparente Methodik, ist die Definition und Einführung einer systematischeren Rotation der CAE-Position nach einer bestimmten Zeitspanne (z. B. nach einer Amtsdauer zwischen acht und zwölf Jahren). Die Vorteile einer vorgegebenen max. Amtszeit bzw. Zeitspanne liegen u. a. in der klaren Kommunikation der Situation im Sinn eines *fait accompli* an alle Beteiligten. Es

stärkt die Unabhängigkeit und Objektivität der IR-Funktion, da jedem klar ist, dass kein frühzeitiger Wechsel angestrebt wird (z. B. im Falle von Veränderungen innerhalb der Unternehmensleitung). Weiter verlangt eine Amtszeitbeschränkung, dass entsprechende Prozesse im Bereich der Personalentwicklung (Karriereentwicklung innerhalb und ausserhalb der IR) und Nachfolgeplanung (Aufbau eines starken CAE-Stellvertreters) formalisiert werden – meist in enger Abstimmung mit der Personalabteilung. Ebenso wird ein abrupter Abgang des CAE damit eher vermieden und die Gefahr eines Know-how-Verlusts innerhalb der Organisation wird erheblich geschmälert.

6. EINLEITUNG DER TRANSITION

Besteht einmal ein Konsens bzgl. Wechsel der CAE-Position, ist dieser ausreichend im Voraus zu planen und vorzubereiten. Eine grundlegende Prämisse für das erfolgreiche Initiieren und Umsetzen eines Wechsels ist dabei die Kommunikation und Zusammenarbeit mit dem aktuellen CAE. Nur, wenn dieser den Wechsel mitträgt, kann sichergestellt werden, dass die IR während der Transition effektiv und effizient weiterarbeitet und ihrem Assurance-Auftrag weiterhin gerecht wird.

Bei der Auswahl möglicher CAE-Kandidaten ist darauf zu achten, dass sich VR und Unternehmensleitung darüber verständigen, ob der bestehende Modus Operandi der IR so belassen werden soll (Assurance vs. Beratungsauftrag, Qualität, Inhalte, Prozesse, IR-Mitarbeitende usw.) oder ob ein grundlegender Wechsel in der Ausrichtung stattfinden soll (betriebliche vs. finanzielle vs. Compliance-fokussierte Ausrichtung). Gerade wenn Letzteres angestrebt wird, ist die externe Suche nach einem möglichen Kandidaten der Wahl eines Nachfolgers innerhalb der IR-Funktionen oder dem breiteren Kreis an Führungsverantwortlichen innerhalb der

Organisation vorzuziehen. Neben dem Auswahlprozess der CAE-Nachfolge ist es für den aus dem Amt scheidenden CAE wichtig neue Rollen und Aufgaben innerhalb der Organisation zu finden. Gerade wenn die Glaubwürdigkeit und Wertschätzung des CAE hoch sind, ergeben sich neue Optionen innerhalb der Linie (z. B. Divisions-/Regional-CFO, Group-/Regional-Controller usw.) oder in Form einer Stabsfunktion (z. B. Generalsekretär des VR). Herausfordernder ist die Situation, wenn der CAE nur bedingt die Wertschätzung der Organisation genießt und eher als Fremdkörper wahrgenommen wird. In beiden Fällen ist der Austausch mit einer ausreichenden Vorlaufzeit – ca. sechs bis 18 Monate – anzustossen.

7. FAZIT

Der Mangel konkreter Richtlinien seitens internationaler Standards (z. B. IPPF) und die fehlende Berücksichtigung bei unternehmensinternen Vorgaben wie z. B. in einem Internal Audit Charter, führen dazu, dass die Rotation innerhalb der IR allzu oft vernachlässigt wird, bis eine Situation möglicherweise eskaliert (z. B. graduelle Entwicklung der Unzufriedenheit, abrupter Weggang des CAE). Die proaktive Auseinandersetzung mit dem Thema bietet hingegen Chancen, einen Wechsel an der Spitze der IR professionell zu gestalten, bestehendes Wissens idealerweise innerhalb der Organisation weiter einzusetzen, mögliche Veränderungen und Kurskorrekturen bei der Ausrichtung der IR frühzeitig anzugehen und den involvierten Parteien interessante Karriereperspektiven und Entwicklungsoptionen aufzuzeigen. CAE und AC stehen somit in der Verantwortung, das Thema Rotation auf der Agenda aktiv zu führen und diese mitzugestalten, damit die IR auch in Zukunft einen hohen Stellenwert als unabhängige, objektive und mehrwertstiftende Assurance-Funktion innerhalb einer Unternehmung behält. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Art. 730 a Abs. 2 OR; Expert-suisse, Richtlinien zur Unabhängigkeit (RZU) 2017, https://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?cmd=cdocs_docs_docs_download&id=591&sprache=de&skipfurl=1, Zugriff am 4. März 2020. 2) Internatio-

nal Professional Practices Framework (IPPF), https://www.svir.ch/fileadmin/Redakoren/Deutsch/IPPF/IPPF_2017_Standards_Version_6.1_20180110.pdf, Zugriff am 4. März 2020. 3) Vgl. Ebd. 4) Econo-

miesuisse, Swiss Code of Best Practices for Corporate Governance, 2016, https://www.economie-suisse.ch/sites/default/files/publications/economie-suisse_swisscode_d_web.pdf, Zugriff am 4. März 2020.