

# 04.17

# ZIR

## Zeitschrift Interne Revision

52. Jahrgang  
August 2017  
Seiten 173–228

www.ZIRdigital.de

Herausgeber:

## DIIR

Deutsches Institut für  
Interne Revision e.V.

### Fachzeitschrift für Wissenschaft und Praxis

#### Standards · Regeln · Berufsstand

Die Mindestanforderungen an die Geschäfts-  
organisation von Versicherungsunternehmen (MaGo) 176

*Prof. Dr. Niels O. Angermüller/Sven Wolff*

Beeinflussung Interner Revisoren  
durch Führungskräfte und andere Parteien 188

*Dr. Christoph Schmidt/Univ.-Prof. Dr. Martin R. W. Hiebl*

#### Management · Best Practice · Arbeitshilfen

Erfolgreiche Durchführung von Prüfungen  
des Betriebsratsaufwands 196

*AK „Revision Personalmanagement und  
interne Dienstleistungen“*

Prüfung von Beteiligungsinvestments und zugrunde  
liegender M&A-Due-Diligence-Dokumentationen 201

*Christoph Wildensee/Jan Krupski/Anna-Katharina Kloska*

#### Wissenschaft · Forschung

Prüfung von disruptiven Geschäftsmodellen 208

*Univ.-Prof. Dr. Marc Eulerich*

DR. CHRISTOPH SCHMIDT · UNIV.-PROF. DR. MARTIN R. W. HIEBL

# Beeinflussung Interner Revisoren durch Führungskräfte und andere Parteien

## Ergebnisse einer Umfrage



**Dr. Christoph Schmidt,** LL.M. (oec.), Diplom-Betriebswirt (FH) promovierte am Institut für Corporate Governance der WU Wien und ist Inhaber der auf Interne Revision-Outsourcing spezialisierten Unternehmensberatung One More Consulting.  
**Univ.-Prof. Dr. Martin R. W. Hiebl** ist Inhaber des Lehrstuhls für BWL, insbesondere Management Accounting and Control an der Universität Siegen.

Objektivität und Unabhängigkeit sind nach den nationalen und internationalen Berufsstandards zentrale Anforderungen an eine effektive Interne Revisionsfunktion. Aufgrund aufbauorganisatorischer Rahmenbedingungen sind Interne Revisoren diversen Interessen ausgesetzt, die zu einer Beeinträchtigung der Effektivität der Internen Revisionsfunktion führen können. In der internationalen Prüfungsliteratur sind Indizien vorzufinden, die auf eine Beeinträchtigung schließen lassen. Noch wenig erforscht sind jedoch Einflüsse, die die Objektivität und sogar die Unabhängigkeit der Internen Revision beeinträchtigen können. Auf Basis einer Fragebogenstudie unter 400 Internen Revisoren werden im Rahmen dieses Beitrags mögliche Beeinträchtigungen der Objektivität und Unabhängigkeit aufgezeigt. Zentrales Ergebnis der Studie ist, dass 28,1 Prozent der Teilnehmer angaben, Einflüsse zu verspüren, die ihre Objektivität beeinträchtigen. Führungskräfte, Vorstände und Leiter von Internen Revisionsabteilungen üben dabei am häufigsten Einfluss aus.

### 1. Einleitung

Die Interne Revision wird zunehmend als Schlüsselfunktion einer wirksamen Corporate Governance angesehen.<sup>1</sup> Die Stellung der Internen Revisionsfunktion wird insbesondere im Three-Lines-of-Defense-Modell deutlich. Während das Interne Kontrollsystem, die operativen Kontrollen und das Risiko- und Compliance-Management die ersten beiden Verteidigungslinien einnehmen, wird die Interne Revision als dritte Verteidigungslinie angesehen.<sup>2</sup>

Die Interne Revision erbringt nach der Definition der nationalen und internationalen Berufsstandards unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsleistungen.<sup>3</sup> Die Objektivität von Internen Revisoren wird dabei als deren unbeeinflusste Geisteshaltung verstanden. Diese setzt voraus, dass der Revisor bei der Beurteilung prüferischer Sachverhalte seine Arbeitsergeb-

nisse unparteiisch und unvoreingenommen vertritt und sich nicht von Meinungen Dritter beeinflussen lässt.<sup>4</sup>

Die Bedeutung der beiden Determinanten Unabhängigkeit und Objektivität wird ebenso in den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Internen Revisionssystems (IRS) nach IDW EPS 983 sowie im DIIR Revisionsstandard Nr. 3 deutlich. Diese verweisen wiederum auf die Vorgaben des IIA-Ethikkodex und die Grundprinzipien des International Professional Practices Framework (IPPF). Daraus abgeleitet kann aus den Vorgaben geschlossen werden, dass für die Organisation eines IRS Neutralität, Unabhängigkeit und Objektivität Interner Revisoren notwendige Bedingungen darstellen.<sup>5</sup>

Dementsprechend ist nach den Ausführungsstandards 2000 ff. eine Interne Revision nur dann wirksam, wenn sie objektiv relevante Prüfungser-

1 Vgl. Stewart, N./Subramaniam, J. (2010), S. 328; Cohen, A./Sayag, G. (2010), S. 296; Schmidt, C. (2016), S. 1.

2 Vgl. IIA (2013), S. 2.

3 Vgl. DIIR et al. (2016), S. 16.

4 Vgl. ebda., S. 76.

5 Vgl. IDW EPS 983 Anlagen Nr. 1.

gebnisse erbringt. Die organisatorische Unabhängigkeit ist nach den Attributstandards des IPPF dann gegeben, wenn der Leiter der Internen Revision funktional der Geschäftsleitung beziehungsweise dem Überwachungsorgan berichtet.<sup>6</sup> Eine Beeinträchtigung wäre dann gegeben, wenn eine Behinderung von Internen Revisoren bei der Aufgabendurchführung und Berichterstattung erfolgte.<sup>7</sup> Einflüsse können dabei in unterschiedlicher Art und Weise auftreten und die Objektivität und Unabhängigkeit beeinträchtigen. In der Literatur gewinnt in diesem Zusammenhang das Serving-Two-Masters-Problem an Bedeutung.<sup>8</sup> Es stellt ein Spannungsfeld zwischen Revisoren und unterschiedlichen Berichtsadressaten dar, unter denen bei der Internen Revision die Leitungs- und Aufsichtsorgane in einem Unternehmen verstanden werden.<sup>9</sup> Experimentell wurde von Hoos et al. (2015) nachgewiesen, dass unterschiedliche Berichtslinien an das Management und den Aufsichtsrat unbeabsichtigte Effekte auf die Urteile von Internen Revisoren haben. Trotz dieser Hinweise in der Literatur auf mögliche Beeinflussungen von Internen Revisoren ist empirische Evidenz zu derlei Beeinflussungen derzeit nur sehr limitiert verfügbar.<sup>10</sup> Ziel des Beitrags ist daher die empirische Untersuchung der Frage, welche Einflüsse die Objektivität und Unabhängigkeit – und somit letzten Endes auch die Effektivität – die Interne Revisionsfunktion beeinträchtigen können.

## 2. Regulatorischer Hintergrund

Die Effektivität eines IRS ist eine zentrale Eigenschaft für eine wirksame Unternehmensüberwachung und eine funktionsfähige Corporate Governance. Anforderungen an die Implementierung eines IRS können aus dem AktG, dem KWG und dem BilMoG abgeleitet werden. Darüber hinaus haben sich Berufsstandards gebildet, aus denen sich Mindestanforderungen ergeben können.

Nach § 91 Abs. 2 AktG hat ein Vorstand „geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden“. Bei einer Kapi-

talmarktorientierung kann der Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 S. 2 AktG einen Prüfungsausschuss einrichten, der die Wirksamkeit eines IRS überwacht. Aus der Gesetzesbegründung geht hervor, dass der Aufsichtsrat diese Tätigkeiten ausführen muss, sofern kein Ausschuss bestellt ist.<sup>11</sup>

**Zur Überprüfung der Wirksamkeit und Angemessenheit von Internen Revisionsystemen wurden mit dem IDW PS 983 und dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 zwei identische Normen zur Prüfung von Internen Revisionsystemen veröffentlicht.**

Banken und Finanzdienstleistungsinstitute unterliegen dem KWG. Nach § 25 a Abs. 1 KWG ergeben sich besondere organisatorische Pflichten für eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation.<sup>12</sup> Gemäß § 25 a Abs. 1 S. 3 KWG muss ein Institut im Rahmen dieser ordnungsgemäßen Geschäftsorganisation insbesondere über ein angemessenes und wirksames Risikomanagement verfügen. Dabei umfasst das Risikomanagement nach § 25 a Abs. 1 Nr. 3 KWG unter anderem die Einrichtung einer Internen Revision. Die Ausgestaltung wird in den Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) konkretisiert. Nach AT 4.4.3 Nr. 1 hat ein Institut auch über eine funktionsfähige Interne Revision zu verfügen. Die MaRisk verweisen dabei auf die Grundprinzipien der International Professional Practices Framework (IPPF). Nach dem IPPF-Attributstandard 1100 und Ausführungsstandards 2000 ff. ist die Unabhängigkeit und Objektivität eine notwendige Voraussetzung für ein IRS.

Zur Überprüfung der Wirksamkeit und Angemessenheit von IRS wurden mit dem IDW PS 983 sowie dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 zwei fast identische Normen zur Prüfung von Internen Revisionsystemen veröffentlicht. Beide Normen verweisen auf das Wertesystem der Internen Revision, das an den Ethikkodex und Grundprinzipien des IPPF auszurichten ist.<sup>13</sup> Diese Kriterien stellen dabei verbindliche Anforderungen an ein IRS dar.<sup>14</sup> Bei einem Mangel würde dies folglich zu

6 Vgl. DIIR et al. (2016), Attributstandard 1100 S. 27.

7 Vgl. DIIR et al. (2016), Attributstandard 1100.A1 S. 28.

8 Vgl. Abbott, L. J. et al. (2010); d'Arcy, A./Hoos, F. (2012); Eulerich, M. (2012); Hoos, F. et al. (2015); Schmidt, C. (2016).

9 Vgl. DIIR (2014); Schmidt, C. (2016), S. 33.

10 Als Ausnahmen sind jedoch die Studien von Transparency International (2016) und dem IIA (2015) zu nennen.

11 Vgl. IDW EPS 983 S. 3.

12 Vgl. Schmidt, C. (2016b), S. 108 ff.

13 Vgl. IDW EPS 983 Anlage. Nr. 11.

14 Vgl. IDW EPS 983 Anlage S. 43.

einem Versagen der Wirksamkeit eines IRS führen.<sup>15</sup>

Zusammenfassend ist die Sicherstellung von Objektivität und Unabhängigkeit Interner Revisoren also aus mehrfacher Sicht eine regulatorische Notwendigkeit.

### 3. Mögliche Einflüsse auf die Unabhängigkeit und Objektivität

Die Objektivität und Unabhängigkeit von Internen Revisoren – und damit auch jene des IRS – sind in der betrieblichen Praxis häufig gewissen Einflüssen ausgesetzt.<sup>16</sup> Vor diesem Hintergrund stehen Einflüsse im Fokus dieser Studie, die die Objektivität und Unabhängigkeit Interner Revisoren beeinträchtigen können. Ebenso werden mögliche Indizien für eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit analysiert. Vor der Identifizierung möglicher Einflussfaktoren werden zunächst Definitionen abgegrenzt, die von entscheidender Bedeutung sind. Nach dem Attributstandard Nr. 1100 des IPPF bedeutet Unabhängigkeit, „dass keine Umstände vorliegen, die die Fähigkeit der Internen Revision beeinträchtigen, ihre Aufgaben für die Interne Revision unbeeinflusst wahrzunehmen.“ Darüber hinaus müssen nach dem Standard Nr. 1120 Interne Revisoren unparteiisch und unvoreingenommen sein und jeden Interessenkonflikt vermeiden. Nach der Definition des Standards sind Interessenkonflikte Situationen, in denen ein konkurrierendes berufliches oder privates Interesse eines Revisors vorliegt und aufgrund seines Vertrauensverhältnisses eine Schwierigkeit darin besteht, seinen Verpflichtungen vollumfänglich nachzukommen.

**Interessenkonflikte sind Situationen, in denen ein konkurrierendes berufliches oder privates Interesse eines Revisors vorliegt und aufgrund seines Vertrauensverhältnisses eine Schwierigkeit darin besteht, seinen Verpflichtungen vollumfänglich nachzukommen.**

Bei ihrer Tätigkeit müssen Interne Revisoren nach dem Standard 1100 des IPPF zudem objektiv sein. Die Objektivität wird als unbeeinflusste Geisteshaltung von Internen Revisoren verstan-

den, damit Aufgaben so ausgeführt werden, dass diese von ihren Arbeitsergebnissen überzeugt sind, keine Kompromisse in Bezug auf die Qualität eingehen und sich bei der Beurteilung prüferischer Sachverhalte nicht anderen Einflüssen unterordnen.<sup>17</sup> Nach dem Ausführungsstandard Nr. 2000 des IPPF ist eine Interne Revision nur dann wirksam, wenn sie objektiv relevante Prüfungsergebnisse erbringt.

Interne Revisoren sind verschiedenen Einflüssen ausgesetzt, die nach dem Attributstandard Nr. 1130 des IPPF zu einer Beeinträchtigung der organisatorischen Unabhängigkeit sowie der individuellen Objektivität führen können. Diese Einflüsse können dabei Interessenkonflikte, Beschränkungen des Prüfungsumfanges, Einschränkungen des Zugangs zu Informationen oder Personal sowie Ressourcenbeschränkungen umfassen.<sup>18</sup>

In der Literatur zur Internen Revision sind mögliche Einflüsse auf die Effektivität und insbesondere auf die Unabhängigkeit und Objektivität von Revisoren vorzufinden. Arena/Azzone (2009) untersuchten organisatorische Einflüsse auf die Effektivität der Internen Revision. In ihrer Umfrage unter 153 italienischen Unternehmen stellten sie fest, dass interne Prüfungsteams, der Revisionsprozess, die Prüfungsaktivitäten und die Aufbauorganisation Einflussfaktoren auf die Effektivität darstellen. Demnach würde die Effektivität aus Sicht der Autoren besonders dann steigen, wenn das Verhältnis der Revisoren zu den Arbeitnehmern in einem Unternehmen verbessert wird. Darüber hinaus liege eine höhere Effektivität vor, wenn der Leiter der Internen Revision Mitglied des Instituts für Interne Revision ist, und auch bei einer Einbeziehung des Prüfungsausschusses in die Prüfungsaktivitäten Interner Revisoren.<sup>19</sup> Nach Sarens (2009) würden Faktoren wie Bildungsstand, Berufspraxis, berufsständische Zertifizierungen, persönliche Eigenschaften und technische Fähigkeiten die Prüfungsqualität und somit die Effektivität beeinflussen.<sup>20</sup> Gul/Subramaniam (1994) haben experimentell nachgewiesen, dass sich Interne Revisoren in einem vertrauteren Umfeld im Rahmen von Prüfungskonflikten weniger objektiv verhalten und Interessenkonflikte zuneh-

15 Vgl. Bantleon, U./Horn, C./Schmidt, C. (2017).

16 Vgl. Gul, F./Subramaniam, N. (1994), S. 95; Goodwin, J./Yeo, T. Y. (2001), S. 107; Sarens, G./De Beelde, I. (2006), S. 219; Hoos, F. et al. (2014); Schmidt, C. (2016), S. 29 ff.

17 Vgl. DIIR et al. (2016), Attributstandard 1100 S. 27.

18 Vgl. DIIR et al. (2016), Attributstandard 1130 S. 29.

19 Vgl. Arena, M./Azzone, G. (2009), S. 43.; Schmidt, C. (2016a), S. 32.

20 Vgl. Sarens, G. (2009), S. 4.; Schmidt, C. (2016a), S. 32.

men.<sup>21</sup> Weitere Interessenkonflikte können aus organisatorischer Sicht in unterschiedlichen Formen auftreten. Das Serving-Two-Masters-Problem, unter dem das Spannungsfeld zwischen Revisoren und unterschiedlichen Berichtsadressaten verstanden wird, nimmt dabei in der Literatur an Bedeutung zu.<sup>22</sup> In der Literatur sind allerdings wenige Studien<sup>23</sup> bekannt, die sich mit der Frage beschäftigen, wie und von wem Einflüsse ausgeübt werden, die negativ auf die Effektivität des IRS wirken.

#### 4. Forschungsansatz und Stichprobe

Vor dem skizzierten Hintergrund wurden Fragestellungen für einen standardisierten Fragebogen abgeleitet, um Einflüsse auf die Objektivität und Unabhängigkeit Interner Revisoren zu untersuchen. Dieser Fragebogen wurde online mittels SurveyMonkey implementiert. In Summe wurden daraufhin 400 Interne Revisoren in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Liechtenstein mit und ohne Leitungsverantwortung sowie ehemalige Revisoren eingeladen, im Zeitraum vom 10. Oktober 2016 bis 28. November 2016 an der Umfrage teilzunehmen. Die Teilnehmer konnten auswählen, ob unangemessene Einflüsse im Rahmen ihrer bisherigen Tätigkeit als Interner Revisor bestanden, die ihre Objektivität beeinflussten. Bei einer Bestätigung von Einflüssen konnten die Teilnehmer weitere Fragen beantworten, wer in welcher Form Einfluss nahm.

Von den 400 Adressaten der Umfrage haben 172 den Fragebogen beantwortet, davon 160 vollständig. Bezogen auf die 160 vollständigen Datensätze liegt die Netto-Response-Rate somit bei zufriedenstellenden 40 Prozent. Von den 160 Teilnehmern gaben als aktuelle Positionsbezeichnung 24,4 Prozent Leiter Interne Revision, 18,1 Prozent Revisionsleiter,<sup>24</sup> 25,6 Prozent Senior Revisor und 16,3 Prozent Revisor an. Darüber hinaus nahmen 1,3 Prozent Mitarbeiter aus Compliance-Abteilungen und 14,4 Prozent aus sonstigen Abteilungen teil. Letztere sind allesamt ehemalige Revisoren. Folglich waren alle Teilnehmer aktive oder ehemalige Mitarbeiter von Revisionsab-

teilungen mit oder ohne Führungsverantwortung. Zum Zeitpunkt der Befragung hatten dabei 66,9 Prozent der Befragten mehr als zehn Jahre, 15 Prozent zwischen sieben und zehn Jahren, 11,3 Prozent zwischen vier und sechs Jahren und 6,9 Prozent bis zu drei Jahre Revisionserfahrung. Die Studienteilnehmer ordneten sich dabei zu 21,3 Prozent der Industrie, 41,9 Prozent Banken und Finanzdienstleistungsinstituten sowie zu 36,9 Prozent sonstigen Branchen zu. 84,4 Prozent der Teilnehmer kamen aus Deutschland, 7,5 Prozent aus der Schweiz, 6,9 Prozent aus Österreich, und 0,6 Prozent aus Liechtenstein.

Interne Revisoren verhalten sich in einem vertrauenswürdigeren Umfeld im Rahmen von Prüfungskonflikten weniger objektiv und Interessenkonflikte nehmen zu.

21 Vgl. Gul, F./Subramaniam, N. (1994), S. 95; Zain, M. et al. (2006), S. 9.; Schmidt, C. (2016a), S. 32.

22 Vgl. Eulerich, M. (2012), S. 292.

23 Vgl. hierzu IIA (2015) sowie Transparency International (2016).

24 Unter Revisionsleiter wird im Rahmen der Studie ein Abteilungsleiter Interne Revision verstanden. Während in größeren Unternehmen ein Leiter der Internen Revision mehrere Abteilungen führen kann, wird bei kleineren Unternehmen ein Revisionsleiter als Leiter Interne Revision angesehen.

Einfluss nehmende Partei	Anzahl Nennungen	
	absolut	relativ
Führungskraft des geprüften Bereichs	35	77,8 %
Vorstand/Geschäftsführer	20	44,4 %
Leiter Interne Revision	15	33,3 %
Revisionsleiter	9	20,0 %
Senior Revisor	2	4,4 %
Mitglied des Prüfungsausschusses	2	4,4 %

**Tab. 1:** Einfluss nehmende Parteien  
Quelle: eigene Darstellung

## 5. Ergebnisse der Umfrage

Auf die Fragen, ob es ihrer Meinung nach in ihrer Zeit als Interner Revisor unangemessene Einflüsse gab, die ihre Objektivität beeinträchtigten, antworteten 28,13 Prozent der Studienteilnehmer (N = 45), dass sie Einflüsse verspürten. Für diese Teilnehmer gab es die Möglichkeit, jene Parteien zu benennen, durch welche Einflüsse auf sie ausgeübt wurden. Hierbei waren auch Mehrfachnennungen möglich, da auf einen Internen Revisor unterschiedliche Parteien im Unternehmen Einfluss nehmen können. Die Ergebnisse zu dieser Nachfrage sind Tabelle 1 zu entnehmen.

**28 Prozent der Studienteilnehmer antworteten, dass sie unangemessene Einflüsse verspürten, die ihre Objektivität beeinträchtigt haben.**

Demnach gibt es aus Sicht der Studienteilnehmer relativ häufig Einflüsse durch Führungskräfte der geprüften Bereiche (77,9 Prozent), Vorstände beziehungsweise Geschäftsführer (44,4 Prozent), Leiter der Internen Revisionsabteilungen (33,3 Prozent), Revisionsleiter (20,0 Prozent) sowie Mitglieder des Prüfungsausschusses (4,4 Prozent) und Senior Revisoren (4,4 Prozent), die die Objektivität beeinflussen können.

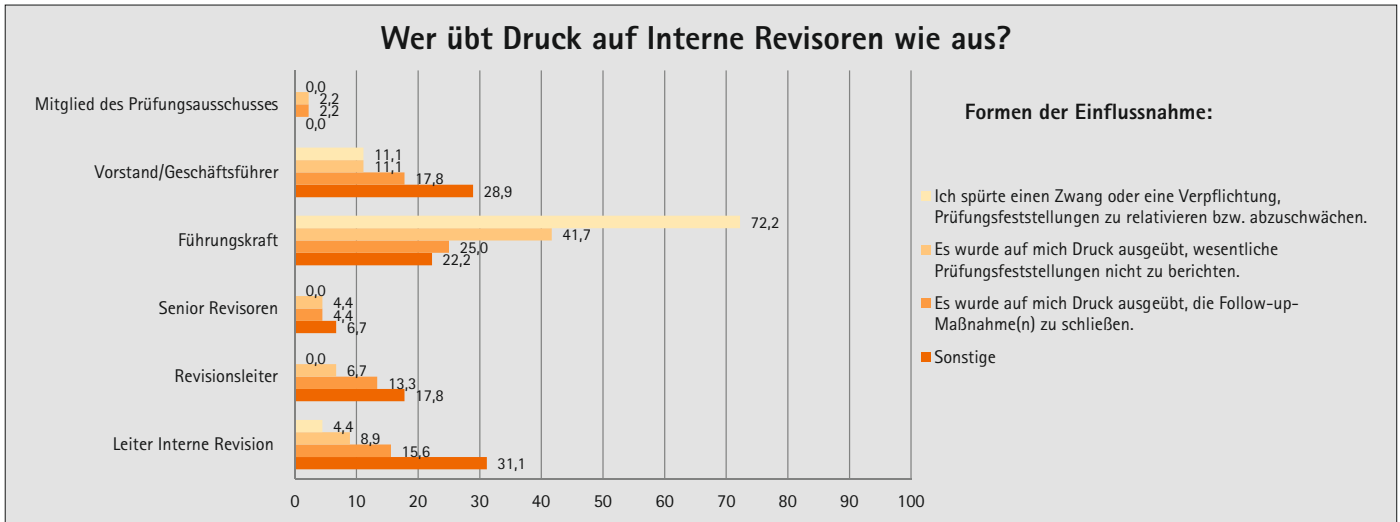
Darüber hinaus kann aus den Ergebnissen der Umfrage auch identifiziert werden, in welcher Form die Einflüsse erfolgten – zum Beispiel in Form eines Zwangs oder einer Verpflichtung Prüfungsfeststellungen zu relativieren. Bezüglich dieser Form des Einflusses gaben – wie in Abbildung 1 ersichtlich – 72,2 Prozent der Studienteilnehmer, die einen Druck verspürten, an, dass sie diesen durch Führungskräfte erfuhren. 11,1 Prozent verspürten derlei Druck durch Vor-

stände und Geschäftsführer. Zu der Frage, von wem Druck ausgeübt wurde, um wesentliche Prüfungsfeststellungen nicht zu berichten, gaben die Befragten 41,6 Prozent Führungskräfte, 11,1 Prozent Vorstand/Geschäftsführer, 8,9 Prozent Leiter Interne Revision, 6,7 Prozent Revisionsleiter und 2,2 Prozent Mitglieder des Prüfungsausschusses an. Auf die Frage, von wem Druck ausgeübt wurde, Follow-up-Maßnahmen zu schließen, obwohl diese noch nicht vollständig umgesetzt waren, gaben 25 Prozent Vorstand/Geschäftsführer, 17,8 Prozent Führungskräfte, 15,6 Prozent Leiter Interne Revision, 13,3 Prozent Revisionsleiter und 2,2 Prozent Mitglieder des Prüfungsausschusses an.

Die Studienteilnehmer hatten darüber hinaus Gelegenheit, in Freitextfeldern weitere Angaben zu unangemessenen Beeinflussungen zu machen. Diese Angaben erlauben weitere Einblicke in mögliche Beeinträchtigungen. Dabei wurden Einflüsse durch den Leiter der Internen Revision angemerkt, Prüfungsfeststellungen in einem Maß zu verändern, dass die ursprüngliche Aussage vollständig anders dargestellt wurde. Des Weiteren wurden folgende Beeinflussungsmethoden genannt: Vorgaben durch den Vorstand, schlichte Anweisungen von Führungskräften, Stichproben zu verändern oder den Verteilerkreis des Berichts einzuschränken, festgestellte Sachverhalte zu verwässern sowie unangemessene verbale Auseinandersetzungen. Darüber hinaus wurden in den Freitextfeldern auch Lügen oder Informationsdefizite erwähnt, die bis hin zum Vorstand vorhanden wären. Einflüsse sonstiger Art durch die Geschäftsleitung wurden insofern angegeben, dass den befragten Studienteilnehmern mit Entlassung gedroht wurde. Ebenso gaben Studienteilnehmer an, dass auf sie Druck ausgeübt wurde, einen Follow-up-Bericht nicht an das Audit Committee zu berichten, Berichtsnoten zu verbessern oder Prüfungsaufträge zurückzuziehen.

## 6. Fazit und Ausblick

Objektivität und Unabhängigkeit sind Kernelemente eines effektiven IRS. Nach IDW EPS 983, dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 in Verbindung mit den Grundprinzipien des International Professional Practices Framework (IPPF) sind diese Eigenschaften als Mindestanforderungen an die Angemessenheit und Wirksamkeit eines IRS anzusehen. Beeinträchtigungen dieser Eigenschaften können zu einem Versagen der Wirksamkeit eines IRS führen.



**Abb. 1:** Verteilung verschiedener Formen der Einflussnahme nach Personenkreis  
Quelle: eigene Darstellung

Die Ergebnisse der vorliegenden Studie machen deutlich, dass ein beträchtlicher Teil (rund 28 Prozent) der Befragten Beeinträchtigungen verspürte, die die Objektivität und Unabhängigkeit der Befragten beeinflussen sollte. Diese Ergebnisse bestätigen und erweitern die Ergebnisse der IIA-Studie aus dem Jahr 2015.<sup>25</sup> Die vorlie-

gende Umfrage kommt zum Ergebnis, dass aus Sicht der Studienteilnehmer die häufigsten Einflüsse durch Führungskräfte geprüfter Bereiche (77,8 Prozent) und Vorstände (44,4 Prozent), gefolgt von Leitern der Internen Revision (33,3 Prozent) und Revisionsleitern (20,0 Prozent) bestanden. Beeinträchtigungen der Objektivität erfolgten dabei durch Druck Prüfungsfeststellungen zu relativieren, wesentliche Prüfungsfeststellungen nicht zu berichten oder Follow-up-Maßnahmen vor einer vollständigen Umsetzung zu schließen. In diesem Zusammenhang üben – den Umfrageteilnehmern zufolge – Führungskräfte am häu-

<sup>25</sup> Nach der Erhebung des IIA (2015) fühlten sich 29 % der Befragten (N = 212) politischem Druck ausgesetzt, einen Prüfungsbericht oder Prüfungsergebnis zu ändern. Eine weitere Studie von Transparency International Deutschland aus 2016 kam bei einer Umfrage unter 283 Revisoren zum Ergebnis, dass 65 % der Studienteilnehmer (N = 95) Druck verspürten.

figsten Druck aus, Feststellungen abzuschwächen. Abschließend legen Freitextangaben zu den Themenfeldern nahe, dass nicht nur die Objektivität, sondern auch die Unabhängigkeit der Internen Revision durch derlei Einflüsse beeinträchtigt werden kann.

**Die Studienergebnisse lassen darauf schließen, dass in vielen Unternehmen Objektivität und Unabhängigkeit durch Einflüsse auf Interne Revisoren bedroht sind.**

Angesichts der regulatorischen Notwendigkeit, eine Objektivität und Unabhängigkeit des IRS und somit der Internen Revisoren zu gewährleisten, lassen die Ergebnisse der vorliegenden Studie darauf schließen, dass in vielen Unternehmen im deutschsprachigen Raum diese Notwendigkeit durch Einflüsse auf Interne Revisoren zumindest bedroht ist, wenn nicht sogar beeinträchtigt. Um den genannten regulatorischen Anforderungen gerecht zu werden, sind Unternehmen daher angehalten, bestehende Einflüsse auf Interne Revisoren möglichst zu vermeiden oder gering zu halten. Die Studienergebnisse suggerieren jedoch, dass die Realisierung dieses Anspruchs nicht kurzfristig erfolgen und Praxis und Forschung noch längere Zeit begleiten dürfte.

### Literaturverzeichnis

- Abbott, L. J./Parker, S./Peters, G. F.: Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 29, Issue 1, 2012, S. 94–118.
- Arena, M./Azzone, G.: Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 13, Issue 1, 2009, S. 43–60.
- Bantleon, U./Horn, C./Schmidt, C.: Anforderungen an die Wirksamkeit der Internen Revision nach IDW EPS 983 und MaRisk – ein Vergleich, in: *BankPraktiker, Finanz Colloquium Heidelberg*, 03/2017.
- Cohen, A./Sayag, G.: The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations, in: *Australian Accounting Review*, Vol. 20, Issue 3, 2010, S. 296–307.
- DIIR, IIA Austria, IIA Switzerland: Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision. Mission, Grundprinzipien, Definition, Ethikkodex, Standards, Implementierungsleitlinien, Frankfurt am Main, Wien, Zürich, 2016.
- Eulerich, M.: Das Three Lines of Defence-Modell, in: *Zeitschrift Interne Revision*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2/2012, S. 55–59.
- d'Arcy, A./Hoos, F.: Welche Faktoren beeinflussen Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision? Ergebnisse einer Umfrage, in: *Zeitschrift Interne Revision*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 3/2012, S. 124–131.
- Goodwin, J./Yeo, T. Y.: Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 5, Issue 2, 2001, S. 107–125.
- Gul, F./Subramaniam, N.: Audit committees, gifts and discounts, and familiarity as factors affecting internal auditors' professional objectivity. In: *The Review of Business Studies*, Vol. 3, No. 1, (Fall), 1994, S. 89–99.
- Hoos, F./Messier, W. F. Jr./Smith, J. L./Tandy, P. R.: The Effects of Serving Two Masters and Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on Internal Auditors Objectivity, 2014.
- Hoos, F./Kochetova-Kozloski, N./d'Arcy, A.: The Importance of the Chief Audit Executive's Communication: Experimental Evidence on Internal Auditors' Judgments in a 'Two Masters Setting', in: *International Journal of Auditing*, Vol. 19, Issue 3, 2015, S. 166–181.
- IDW: Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen (IDW EPS 983) (Stand: 14.06.2016).
- IIA: Chancen in einem dynamischen Umfeld, IIA, Audit Executive Center, Juli 2015.
- IIA: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management, Institute of Internal Auditors, January 2013.
- Sarens, G./De Beelde, I.: The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 10, Issue 3, 2006, S. 219–241.
- Sarens, G.: Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial-Sarens-2009-International Journal of Auditing-Wiley Online Library, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 13, 2009, S. 1–7.
- Schmidt, C.: Steigerung der Objektivität Interner Revisoren – Rotation als ein effektives Instrument, in: *Springer Fachmedien, AutoUni Schriftenreihe*, Band 91, 2016a, S. 1–140.
- Schmidt, C.: Anforderungen an eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation – Umsetzung in der Praxis, in: *Verlag für Absatzfinanzierung, Zeitschrift Finanzierung, Leasing, Factoring*, 3/2016, 2016b, S. 108–111.
- Transparency International: Die bedrohte Unabhängigkeit Interner Revisoren, 07.10.2016.
- Zain, M./Subramaniam, N./Stewart, J.: Internal Auditors Assessment of Their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation With Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics by Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, and Jenny Stewart, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 10 Issue 1, 2006, S. 1–18.