

06.16

ZIR

Zeitschrift Interne Revision

51. Jahrgang
Dezember 2016
Seiten 265–324

www.ZIRdigital.de

Herausgeber:

DIIR

Deutsches Institut für
Interne Revision e.V.

Fachzeitschrift für Wissenschaft und Praxis

Standards · Regeln · Berufsstand

Quality Assessment: Leistungs-
messung der Internen Revision 268

*Julia Quade/Markus Heere/
Heiko Jünger*

Management · Best Practice · Arbeitshilfen

Postakquisitionsaudits mit Compliance Fokus 278

Katharina Kneisel

Prüfung der Trennungsrechnung am Beispiel
auftragsforschender Universitätsklinik (Teil 2) 286

*Birgit Döring/Jessica Fischer/Dr. rer. nat. Gunter Jess/
Kaspar Stubendorff*

Wissenschaft · Forschung

Joint Audits in der Internen Revision 292

Prof. Dr. Marc Eulerich

Rotation als ein effektives Instrument zur Steigerung
der Objektivität Interner Revisoren? 300

Dr. Christoph Schmidt/Prof. Dr. Anne d'Arcy

DR. CHRISTOPH SCHMIDT · PROF. DR. ANNE D'ARCY

Rotation als ein effektives Instrument zur Steigerung der Objektivität Interner Revisoren?

Ergebnisse einer Umfrage unter Internen Revisoren¹



Dr. Christoph Schmidt,
*LL.M. (oec.), Dipl.
Betriebswirt (FH)*

promovierte am Institut für Corporate Governance der WU Wien und ist Inhaber der auf Interne Revision Outsourcing spezialisierten Unternehmensberatung One More Consulting.

Prof. Dr. Anne d'Arcy
leitet das Institut für Corporate Governance an der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats des DIIR.

Objektivität und Unabhängigkeit sind nach den nationalen und internationalen berufsständischen Standards für Interne Revisoren zentrale Eigenschaften einer effektiven Internen Revisionsfunktion. Interne Revisoren können durch Interessenkonflikte in ihrer Objektivität beeinträchtigt werden. Ein mögliches organisatorisches Instrument zur Steigerung der Objektivität kann die Rotation von Internen Revisoren sein, da dadurch unter anderem vertraute Strukturen aufgebrochen werden. Allerdings verursacht diese Kosten und kann weitere nachteilige Effekte haben. Eine Befragung von 35 deutschen Internen Revisoren zeigt, wie der Nettoeffekt einer Prüferrotation in der Praxis eingeschätzt wird. 77 Prozent der befragten Experten sehen Rotation als nicht erforderlich an, bei 60 Prozent wird Rotation in ihren Unternehmen nicht angewandt. Dieses Ergebnis steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu den Empfehlungen des Institute of Internal Auditors, wonach innerhalb der Internen Revision soweit möglich ein Rotationsprogramm vorhanden sein sollte.

1 Einleitung und Fragestellung

Im Rahmen einer wirksamen Corporate Governance wird zunehmend die Interne Revision als Schlüsselfunktion angesehen.² Die Bedeutung der Internen Revisionsfunktion wird im Three-Lines-of-Defense-Modell deutlich. In diesem Modell nehmen das Interne Kontrollsystem, die operativen Kontrollen und das Risiko- und Compliancemanagement die ersten beiden Verteidigungslinien ein, die Interne Revision wird als dritte Verteidigungslinie angesehen.³ Nach der Definition des Institute of Internal Auditors (IIA) erbringt die Interne Revision unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsleistungen.⁴

Die Beratung wird als objektive Dienstleistung eines Internen Revisors ohne Ausführungsverantwortung beschrieben, die Prüfungsleistung als objektive Analyse der zu prüfenden Sachverhalte.⁵ Objektive Entscheidungen von Internen Revisoren stellen damit eine Voraussetzung für eine effektive Interne Revisionsfunktion dar.⁶

Die individuelle Objektivität eines Internen Revisors wird durch die unbeeinflusste Geisteshaltung beschrieben, die dann angenommen werden darf, wenn der Revisor seine Arbeitsergebnisse unparteiisch und unvoreingenommen vertritt und sich bei der Beurteilung von Sachverhalten nicht von Meinungen Dritter beeinflussen lässt.⁷ Bei seiner Entscheidungsfindung muss der Revisor von den Ergebnissen seiner Arbeit überzeugt sein und darf keine Kompromisse hinsichtlich der Qualität der Arbeit eingehen. Die individuelle Ob-

1 Die Ergebnisse der Studie beruhen auf einer Umfrage, die teilweise im Rahmen der Jahrestagung des Deutschen Instituts für Interne Revision in Hannover in 2012 durchgeführt wurde. Die Autoren danken allen Teilnehmern sowie dem DIIR für die Unterstützung. Der Beitrag basiert auf einem Teil des Dissertationsprojektes des erstgenannten Autors (Schmidt 2016).

2 Vgl. Stewart/Subramaniam (2010), S. 328; Cohen/Sayag (2010), S. 296.

3 Vgl. IIA (2013), S. 2. Für eine Übersicht vgl. Eulerich (2012).

4 Vgl. DIIR et al. (2015), S. 15.

5 Vgl. d'Arcy/Hoos (2012), S. 124.

6 Vgl. DIIR et al. (2015), S. 15.

7 Vgl. ebda., S. 72.

ektivität erfordert, dass die Ergebnisse frei von eigenen oder anderen Interessenkonflikten erarbeitet werden.⁸ Ein spezielles Problem ist die sogenannte Betriebsblindheit: Je länger ein Bewertungsverantwortlicher gleiche Prüfungsfelder beurteilt, desto vertrauter ist ihm sein Umfeld, was zu einer Abnahme der individuellen Objektivität führen kann.⁹ Die individuellen Eigenschaften eines Internen Revisors, wie z. B. Berufserfahrung oder Spezialisierung, können ebenso die Objektivität beeinflussen.¹⁰ Häufig kommen bei Entscheidungen in der Prüfungspraxis Heuristiken zum Einsatz. Diese können als Daumenregeln verstanden werden, die komplexe Sachverhalte vereinfachen sollen.¹¹ Je länger ein Interner Revisor einen Bereich prüft, desto vertrauter ist ihm das Umfeld und desto eher können Interessenkonflikte auftreten.¹² So entstehen mit der Zeit persönliche Beziehungen zwischen Prüfer und Geprüften, welche sich auf die Objektivität auswirken können. Daneben können verschiedene organisatorische Maßnahmen zu Interessenkonflikten führen, die einen Einfluss auf die individuelle Objektivität haben. Beispielsweise wird im Prüfungswesen dem Serving-Two-Masters-Problem eine zunehmende Bedeutung beigemessen. Neben der üblichen Berichtslinie an die Geschäftsführung bzw. dem Vorstand berichtet der Interne Revisor auch an das Kontrollorgan, z. B. dem Prüfungsausschuss. Eine neue bzw. zusätzliche Berichtslinie kann unter anderem die Einschätzung von Risiken des Berichterstatters und damit seine Objektivität beeinflussen.¹³

Der praktische Ratschlag der internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision Nr. 1120–1 Tz. 2 hebt die Bedeutung der Objektivität hervor. Verschiedene organisatorische Maßnahmen können die Objektivität stärken, danach hat der Leiter der Internen Revision die Objektivität – soweit möglich – durch ein Rotationsprogramm abzusichern. Forschungsergebnisse weisen aber auch auf potenzielle negative Einflüsse einer Rotation hin. Zudem ist die Effektivität und Effizienz von Rotationsprogrammen in der Praxis umstritten. Bei einer Befragung Interner Revisoren, wie Unabhängigkeit und Objektivität Interner Revisoren gewährleistet wer-

den können, wurde ein Rotationsprogramm als mögliche organisatorische Maßnahme nicht genannt.¹⁴

Ziel dieser Studie ist es zu untersuchen, welche Auswirkung eine interne Prüferrotation auf die Objektivität Interner Revisoren hat. Zunächst werden Ergebnisse der Forschung kurz dargestellt und diskutiert. Dann werden die Ergebnisse einer Befragung Interner Revisoren, inwiefern sie eine Prüferrotation als geeignetes Mittel zur Stärkung der Objektivität ansehen, aufgezeigt.

Die Befragung lässt den Schluss zu, dass in der Einschätzung Interner Revisoren eine Rotation zwar die Objektivität erhöhen kann, der Nettoeffekt dieser organisatorischen Maßnahme jedoch nicht unbedingt positiv sein muss. So beeinträchtigen unter anderem fehlende unternehmensspezifische Kenntnisse und zusätzliche Kosten die Effektivität dieser Maßnahme. Dieses Ergebnis steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu den Empfehlungen des Institute of Internal Auditors, wonach innerhalb der Internen Revision soweit möglich ein Rotationsprogramm vorhanden sein sollte.

2 Forschungsergebnisse zur Effektivität der Prüferrotation

Forschungsergebnisse zur Effektivität der Prüferrotation in Hinblick auf die Steigerung der Objektivität finden sich hauptsächlich im Bereich der externen Abschlussprüfung.¹⁵ Auch wenn Interne Revision und externe Abschlussprüfung nicht identische Aufgaben erfüllen, kann doch die Forschung über die Wirksamkeit der externen Abschlussprüferrotation erste Hinweise auf mögliche Effekte geben, da in beiden Fällen die Prüferrotation analog zu einer Erhöhung der Objektivität führen soll.

Einige Studien beurteilen eine Prüferrotation insgesamt positiv. So zeigen Zilch (2010) und Daniels/Booker (2011), dass die Pflichtrotation eine Möglichkeit ist, die Objektivität der Prüfer effektiv zu stärken. Ähnlich argumentieren Studien, die den Zusammenhang zwischen Rotation und Prüfungsqualität untersuchen. Daugherty et al. (2012) zeigen als direkte und indirekte Folgen einer Partner-Rotation eine Verbesserung des unabhängigen Prüfungsergebnisses und eine po-

8 Vgl. Schmidt (2016), S. 1.

9 Vgl. Gul/Subramaniam (1994), S. 95.

10 Vgl. Schmidt (2016), S. 32.

11 Vgl. Monroe/Ng (2000), S. 155; Brazal/Agolia (2007), S. 1063; Joyce/Bridle (1981), S. 141; Anandarajan et. al. (2008), S. 345; Schmidt (2016), S. 29 ff.

12 Vgl. Schmidt (2016), S. 32; Gul/Subramaniam (1994), S. 94.

13 Vgl. Hoos et al. (2015); Schmidt (2016), 32 ff.

14 Vgl. d'Arcy/Hoos (2012).

15 Vgl. Kaplan/Mauldin (2008), S. 177; Velte/Stiglbauer (2012), S. 6; Zilch (2010), S. 87 ff. Daniel/Bookers (2011), S. 78.

sitive Beeinflussung der Prüfungsqualität.¹⁶ Nach Lennox et al. (2014) kann eine Rotation wegen einer signifikant höheren Anzahl von Prüfungsanpassungen zu einer höheren Prüfungsqualität im betreffenden Jahr führen. Den Grund sehen die Autoren darin, dass der verantwortliche Partner wie auch ein neuer Partner vor einer Rotation eher geneigt sind, Anpassungen vorzunehmen.¹⁷ Die Ergebnisse dieser Studien sind mit Vorsicht zu behandeln, da die Prüfungsqualität nicht in allen Fällen direkt gemessen wurde und sich die Ergebnisse oft nicht auf Europa, sondern auf Nordamerika und Australien beziehen.¹⁸

Im Bereich der Internen Revision ist die Wirkung der Rotation bislang noch wenig empirisch untersucht. Schmidt (2016) zeigt auf, dass unter bestimmten Bedingungen die Objektivität Interner Revisoren durch Rotation durchaus erhöht werden kann. Im Rahmen seiner Studie wurde die Wirkung der Rotation auf die Objektivität dezentraler Revisionsleiter in einem international tätigen Konzern untersucht. Das Ergebnis lässt darauf schließen, dass Rotation eine Steigerung der Objektivität dezentraler Revisionsleiter bewirkt. Rotation von Revisionsleitern mit wenig Revisionserfahrung, wenig Rotationserfahrung oder kaufmännischer Ausbildung im Vergleich zu technischer Ausbildung verstärkt den Rotationseffekt.¹⁹ Umgekehrt verliert die Rotation an Wirkung, je öfter ein Prüfer schon rotiert beziehungsweise je mehr Revisionserfahrung er hat.

Einige Studien weisen auf gegenläufige Effekte der Prüferrotation hin. Nach Daugherty et al. (2012) kann durch Rotation kundenspezifisches Wissen abnehmen und dadurch die Prüfungsqualität negativ beeinflusst werden. Quick (2012) sieht den Einfluss der Rotation auf die Prüferkompetenz und die Unabhängigkeit des Prüfers als unklar an. Einerseits kann der abnehmende Kundennutzen dazu führen, dass die Wahrscheinlichkeit, materielle Fehler aufzudecken, sinkt. Andererseits kann Rotation eine abnehmende wirtschaftliche Bindung zwischen Prüfer und Mandant bewirken und damit die Unabhängigkeit des Prüfers stärken.²⁰

Rotation kann auch zu einer Erhöhung der Kosten führen. Der Kostenanstieg kann sich aus der Prinzipal-Agenten-Beziehung zwischen dem

Leiter der Konzernrevision (Prinzipal) und dem dezentralen Revisionsleiter (Agent) ergeben. Beispielsweise kann die Einarbeitung des dezentralen Revisionsleiters in der Anfangsphase höhere Kosten verursachen. Der Leiter der Konzernrevision wird bei neu einzuarbeitenden dezentralen Revisionsleitern mehr Zeit für Kontrollen aufwenden als bei erfahrenen dezentralen Revisionsleitern, die nicht rotieren. Die Zusatzkosten resultieren nicht nur aus den Überwachungskosten des Prinzipals, sondern auch aus Garantieleistungskosten des Agenten und den Residualverlusten. Residualverluste ergeben sich, wenn der Agent den Umstand nutzt, dass er nicht vollständig überwacht werden kann.²¹ Während aus der Literatur des internen Prüfungswesens keine empirische Untersuchung über die tatsächlichen Kosten bekannt ist, schätzt eine amerikanische Studie aus dem Jahr 2003 die Kostensteigerung im externen Prüfungswesen durch Rotation auf 17 Prozent.²² Sicherlich ist das Ergebnis dieser Studie nicht vollständig auf eine interne Revisionsabteilung übertragbar, jedoch dürfte eine Rotation von Revisoren zu höheren Überwachungskosten führen.

3 Ergebnisse der Befragung

3.1 Form der Befragung und Teilnehmerprofil

Um praxisrelevante explorative Erkenntnisse zum Thema Rotation in der Internen Revision zu gewinnen, wurden zwischen September und November 2012 insgesamt 35 Führungskräfte aus dem Bereich der Internen Revision auf der Jahrestagung des Deutschen Instituts der Internen Revision in Hannover sowie aus dem eigenen Netzwerk befragt.²³ Die Befragung wurde mit Hilfe eines standardisierten Fragebogens unter Wahrung der Anonymität und mit Verweis auf die internationalen Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision und deren Regeln zur Rotation von Internen Revisoren durchgeführt.

Die Fragen gliederten sich in zwei Teilbereiche. Der erste Teil bezog sich auf demografische Informationen, der zweite Teil auf die Einschät-

21 Vgl. Fama/Jensen (1983), S. 304.

22 Vgl. General Accounting Office (2003), S. 6.

23 Da die Befragung in einem Expertenumfeld vorgenommen wurde, kann davon ausgegangen werden, dass die Befragten eher eine größere Erfahrung im Hinblick auf Kenntnisse der Standards und Anwendung von Rotation mitbringen als die Gesamtpopulation der Internen Revisoren in Deutschland. Insofern ist die Studie nicht repräsentativ, sondern könnte potenziell die Einschätzung von Effekten einer Rotation überschätzen.

16 Vgl. Daugherty et al. (2012), S. 111.

17 Vgl. Lennox et al. (2014), S. 1801.; Schmidt (2016), S. 40.

18 Vgl. Quick (2012), S. 30 ff.

19 Vgl. Schmidt (2016), S. 92.

20 Vgl. Daugherty et al. (2012), S. 111; Quick (2012), S. 30; Schmidt (2016), S. 40.

Variable	Mittelwert	Median	Standardabweichung	Min	Max
Berufserfahrung	17,03	15	7,65	3	33
Mitarbeiteranzahl (gerundet)	81.346	8500	143.404	200	520.000
Mitarbeiter Interne Revision	53	11	86	1	350

Tab. 1: Deskriptive Informationen zu den Teilnehmern der Befragung (N = 35)
Quelle: in Anlehnung an Schmidt (2016), S. 63.

Branche	Anteil absolut	Anteil prozentual
Dienstleistungen	8	22,86
Automobileindustrie	5	14,29
Banken	5	14,29
Versicherungen	3	8,57
sonstige Branchen	14	40,00
Gesamt	35	100,00

Tab. 2: Branchenverteilung
Quelle: Schmidt (2016), S. 64.

Funktionen	Anteil absolut	Anteil prozentual
Leiter Interne Revision	25	71,43
Director Internal Audit	3	8,57
Sonstige	7	20,00
Gesamt	35	100,00

Tab. 3: Verteilung nach Funktionen
Quelle: Schmidt (2016), S. 64.

	kleine Unternehmen*		große Unternehmen**	
	Anteil absolut	Anteil prozentual	Anteil absolut	Anteil prozentual
Ja	2	20	12	48
Nein	8	80	13	52
Gesamt	10	100	25	100

Tab. 4: Vergleich Rotation und Nicht-Rotation nach Unternehmensgröße
Quelle: eigene Darstellung

* kleine Unternehmen bis 1.000 Mitarbeiter ** große Unternehmen ab 1.001 Mitarbeiter

zung der Bedeutung der Rotation, die Gründe für und gegen eine Rotation sowie die tatsächliche Durchführung.²⁴ Forschungsergebnisse aus dem Bereich der externen Prüferrotation weisen darauf hin, dass die Effektivität der Rotation von anderen Variablen wie der Anzahl der Mitarbeiter des Unternehmens bzw. der Organisation oder der Anzahl der Revisoren abhängig sein kann.²⁵ Deshalb wurden die Teilnehmer auch nach der organisatorischen Ausgestaltung der Internen Revisionsfunktion in ihren Unternehmen befragt. Unabhängig davon wurde nach Gründen gefragt,

die für oder gegen eine Rotation von Internen Revisoren sprechen.

Die Befragten (siehe Tabelle 1) verfügten über eine durchschnittliche Berufserfahrung von über 16 Jahren, was als Expertenstatus interpretiert werden kann.²⁶ Die Mitarbeiteranzahl der Unternehmen, dem die Teilnehmer angehörten, lag im Median bei 8000 Mitarbeitern. Es waren sehr große Unternehmen wie auch mittelständische Unternehmen vertreten. Die Größe der Internen Revisionsabteilung gemessen an der Mitarbeiteranzahl weist in der Stichprobe eine große Varianz auf. Aus Tabelle 2 wird ersichtlich, dass ein breiter Branchenmix berücksichtigt wurde.

24 Vgl. für den kompletten Fragebogen und seiner Herleitung Schmidt (2016), S. 49.

25 Vgl. Vranas (2000), S. 179; Low (2004), S. 201; Bhattacharjee/Moreno (2002), S. 361; Schmidt (2016), S. 56 ff.

26 Vgl. Bogner/Littig (2009), S. 37.

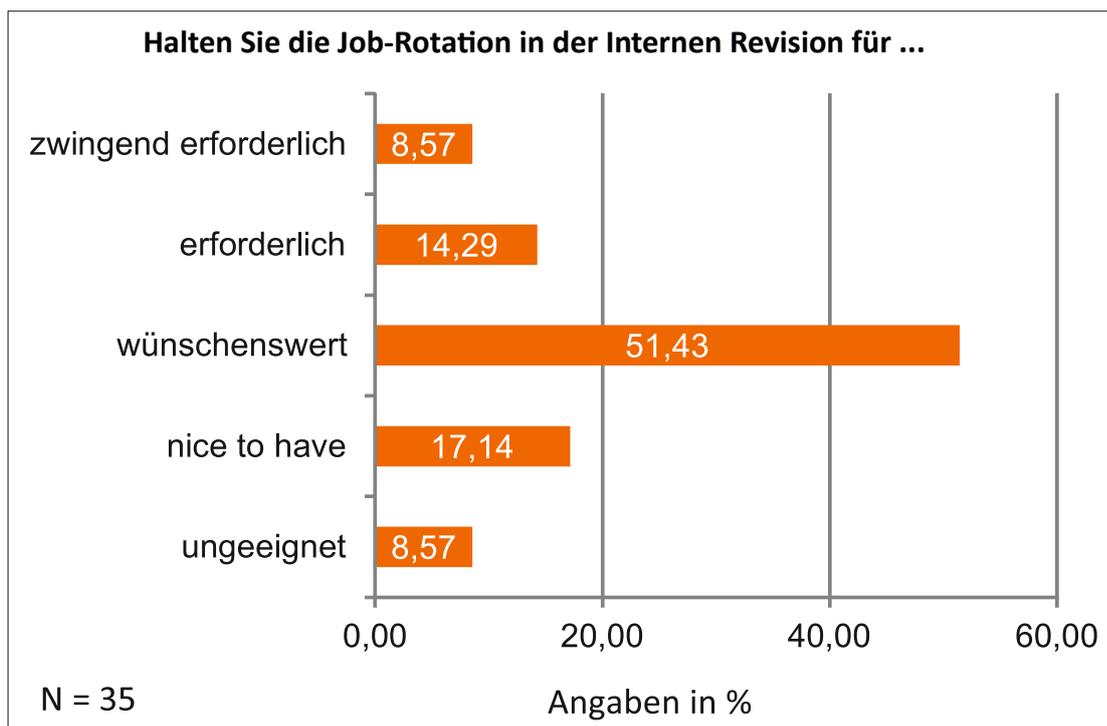


Abb. 1: Einordnung der Rotation
Quelle: Schmidt (2016), S. 65.

Tabelle 3 zeigt, dass von den 35 befragten Teilnehmern über 70 Prozent Leiter der Internen Revision sind.

60 Prozent der Unternehmen aus der Stichprobe wenden Rotation nicht an. Der Vergleich großer Unternehmen mit kleinen zeigt (Tabelle 4), dass keine klare Tendenz für oder gegen eine Rotation bei großen Unternehmen vorhanden ist. 80 Prozent der kleinen Unternehmen wenden keine Rotation an.

Verschiedene Tests bestätigen, dass größere Unternehmen (gemessen an den Mitarbeiterzahlen)²⁷ bzw. größere Revisionsabteilungen (gemessen an der Anzahl der Revisoren)²⁸ eher ein Rotationsprogramm durchführen.

3.2 Ergebnisse

Das Ergebnis der Befragung in Abbildung 1 zeigt, dass rund 77 Prozent der Befragten Ro-

tation weder als „zwingend erforderlich“ noch als „erforderlich“ ansehen. In den internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis ist im praktischen Ratschlag Nr. 1120–1 Tz. 2 zum Thema der rotierenden Aufgabenzuteilung von Internen Revisoren eine Einschränkung „soweit möglich“ enthalten, die wohl insbesondere für kleinere Unternehmen gilt. Für Unternehmen mit einer gewissen Unternehmensgröße und einer entsprechend ausgestalteten Internen Revisionsabteilung dürfte Rotation damit aus Sicht der berufsständischen Standards Best Practice sein.

Durch Rotation soll eine Steigerung der individuellen Objektivität erreicht werden. Bei der Befragung zu Rotation und Objektivität in Revisionsabteilungen, bei der eine Mehrfachnennung möglich war, nannten ca. 57 Prozent aller Teilnehmer (siehe Abbildung 2) das Kriterium der Steigerung der Objektivität als Grund für eine Rotation. Auffallend ist der hohe Anteil sonstiger Gründe, die für eine Rotation genannt wurden. Die Befragten gaben hierzu beispielsweise die Steigerung des Know-How, die Steigerung der Motivation sowie die Ausbildung von Fach- und Führungskräften an. Die Interne Revision wird in der Praxis häufig als „Kaderschmiede“ von Führungskräften gesehen.²⁹ Auch Christopher et al. (2009) kommen zum gleichen Ergebnis: „...the internal

27 Eine schwach positive Korrelation mit einem schwach signifikanten Ergebnis (pbis coef = 0,3297, p = 0,0531) zeigt die Analyse der Mitarbeiterzahl und die Durchführung der Internen Revision. Im Medianvergleich weisen Unternehmen mit Rotation in Abhängigkeit zur Mitarbeiterzahl einen deutlich höheren Median auf (m = 63.500 sowie m = 1.650), was der Mann-Whitney-Test bestätigt (p = 0,004).

28 Die Analyse der Anzahl der Internen Revisoren als Proxy der Größe der Revision und die Durchführung der Rotation weisen eine positive Korrelation (pbis coef = 0,3987, p = 0,0177) auf. Der Vergleich der Mediane rotierender und nicht rotierender Unternehmen zeigt bei rotierenden Unternehmen einen größeren Median (m = 50 im Vergleich zu m = 5,5). Der Mann-Whitney-Test bestätigt den signifikanten Unterschied (p = 0,0019).

29 Vgl. Eulerich/van Uum (2014), S. 137.

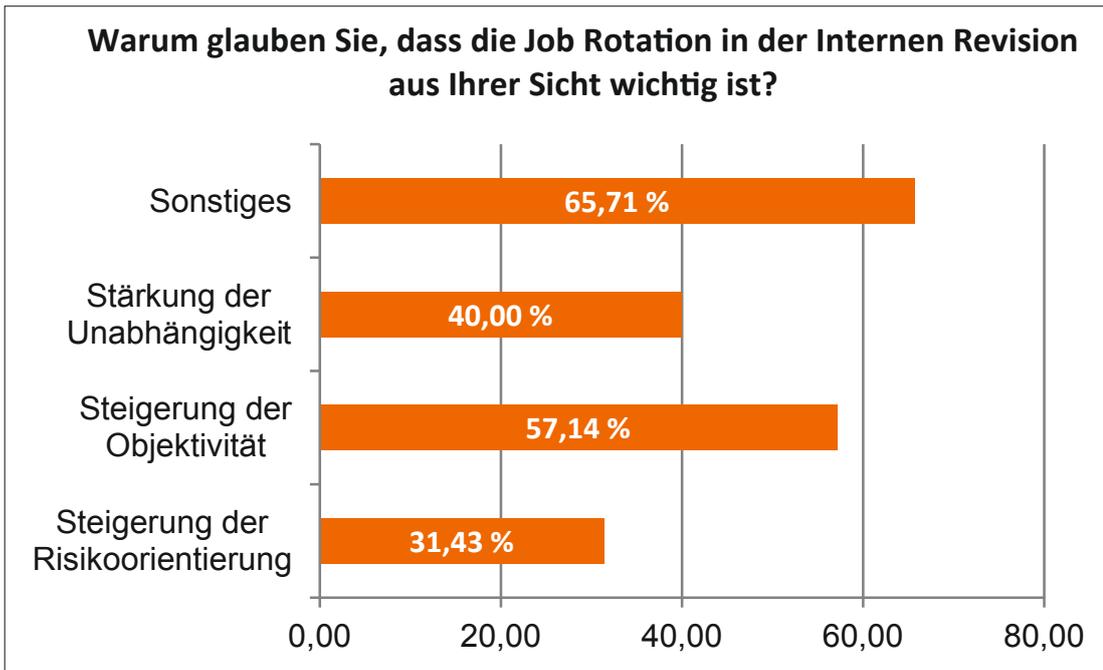


Abb. 2: Gründe für die Rotation
Quelle: Schmidt (2016), S. 66.

audit function often is used as a training ground or a stepping stone for future managers to further their careers".³⁰ Damit stehen Vorteile, die generell bei einer Job-Rotation gesehen werden, in der Einschätzung Interner Revisoren noch vor der Erhöhung bzw. Sicherung der Objektivität.

Um die Einschätzung der Revisoren besser beurteilen zu können, wurden im Rahmen der Umfrage mögliche Gründe gegen eine Rotation abgefragt (Abbildung 3). Die Befragten nannten vor allem das Fehlen spezifischer Unternehmenskenntnisse sowie steigende Kosten. 22,86 Prozent sahen die Verschlechterung der Qualität, 20,00 Prozent die fehlende spezifische Erfahrung vor Ort als Gründe an, die gegen eine Rotation sprechen. 25,71 Prozent der Befragten gaben sonstige Gründe an, wie beispielsweise ein hoher Einarbeitungsaufwand vor Ort, Erfahrungsverlust, fehlende Kompetenz, unflexible Mitarbeiter oder Interessenkonflikte mit anderen Fachbereichen. Während im internen Prüfungswesen keine Forschungsergebnisse bekannt sind, stützen im externen Prüfungswesen vereinzelte Studienergebnisse diese Sichtweise.³¹

Dieser offensichtliche Widerspruch zwischen den berufsständischen Best Practice-Anforderungen und der Einschätzung der befragten Revisoren könnte eventuell darauf zurückzuführen sein, dass in der Stichprobe der Anteil rotierender Unternehmen (40 Prozent) relativ niedrig ist. Statistische Tests zeigen einen starken Zusammenhang zwischen der Einschätzung der Relevanz der Rotation und der Durchführung der Rotation im eigenen Unternehmen des Befragten.³² Ein Interner Revisor schätzt demnach die Effektivität der Rotation als größer bzw. den Nettonutzen der Rotation eher als positiv ein, wenn eine solche Maßnahme in seinem Unternehmen implementiert ist.

Interessanterweise ist dagegen kein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einschätzung der Relevanz der Rotation und der Größe der Internen Revision (Anzahl der Revisoren)³³ oder der Unternehmensgröße (Anzahl der Mitarbeiter)³⁴ nachweisbar, obwohl die berufsständischen Standards die Notwendigkeit einer Rotation eher für größere Unternehmen sehen. Andere Faktoren, wie z. B. die Berufserfahrung, die Branche, in der der Revisor tätig ist, oder die Stellung in der Revisionsabteilung haben keinen messbaren Einfluss

30 Christopher et al. (2009), S. 206. Eine weitere Studie des Institute of Internal Auditors vom Oktober 2009 stützt diese Sichtweise. Danach verfügen 31 Prozent der befragten nordamerikanischen Unternehmen über ein Rotationsmodell, in dem alle Positionen mit Ausnahme des Leiters der Internen Revision rotieren, IIA (2013), S. 70

31 Vgl. Quick (2012), S. 17; General Accounting Office (2003), S. 6; Schmidt (2016), S. 40.

32 Cramers V = 0,5276 pr = 0,045, Nach Cleff (2008), S. 92, ist bei $V > 0,5$ ein starker Zusammenhang, bei $V = 0,4$ bis $0,5$ ein mittlerer Zusammenhang und bei $V = 0,1$ bis $0,3$ ein schwacher Zusammenhang gegeben.

33 Spearman rho = 0.4283, p = 0.0103, die der Kruskal-Wallis-Test (p = 0,3611) nicht bestätigt.

34 Spearman rho = 0.2254 p = 0.1930.

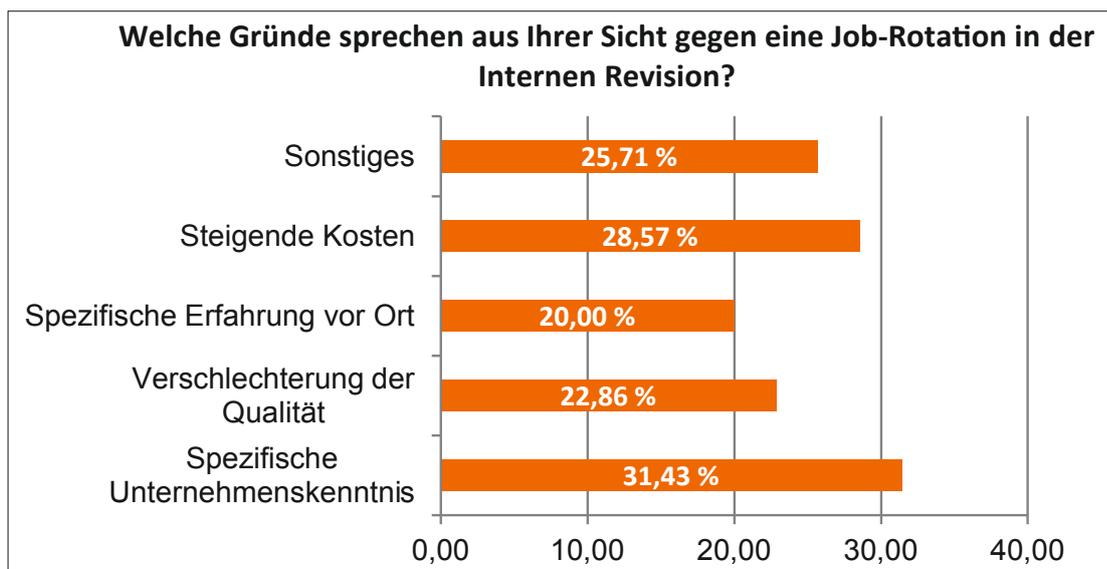


Abb. 3: Gründe gegen eine Rotation
Quelle: Schmidt (2016), S. 67.

auf die Einschätzung des Revisors bezüglich der Vorteilhaftigkeit einer Rotation.

Zusammenfassend lässt sich schließen, dass der Nutzen der Rotation für die Objektivität Interner Revisoren nicht gänzlich anerkannt und das Instrument in der Praxis noch nicht vollkommen angekommen ist.³⁵

4 Fazit

Die individuelle Objektivität Interner Revisoren ist eine zentrale Voraussetzung für eine effektive interne Revisionsfunktion. Gemäß den internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis hat nach dem praktischen Ratschlag Nr. 1120-1 der Leiter der Internen Revision die Objektivität durch ein Rotationsprogramm – soweit möglich – abzusichern. Empirische Studien aus dem Bereich der externen Abschlussprüfung zeigen kein eindeutiges Bild hinsichtlich der Effektivität dieser Maßnahme und auch nicht hinsichtlich des Nettoeffekts unter Berücksichtigung möglicher Kosten.

Eine Expertenbefragung unter 35 deutschen Internen Revisoren zeigt eine gewisse Skepsis hinsichtlich der Anwendung der Rotation zur Erhöhung der Objektivität in Revisionsabteilungen. Zum einen sieht ein nicht unwesentlicher Anteil der Befragten (77 Prozent) eine Rotation als nicht erforderlich bzw. bestenfalls als wünschenswert an. Zum anderen werden Gründe gegen die Einführung einer Rotation angeführt, wie das Fehlen spezifischer Unternehmenskenntnisse oder steigende Kosten. Bemerkenswert ist,

dass nicht unbedingt die Stärkung der Objektivität als Grund für eine Rotation angeführt wird, sondern insbesondere positive Effekte, die generell im Rahmen einer Job-Rotation vermutet werden. Die Skepsis gegenüber Rotationsprogrammen nimmt ab, wenn der Befragte in seinem Unternehmen bereits Erfahrungen sammeln konnte.

Insgesamt liefert die Studie ein erstes Indiz dafür, dass die Bedeutung der Rotation als ein wirksames Instrument zur Steigerung der Objektivität vom Berufsstand nicht einheitlich eingeschätzt wird. Eine angemessene Berücksichtigung im Sinne der Empfehlungen des Institute of Internal Auditors ist damit fraglich.³⁶ Selbst in der Expertenstichprobe gaben 52 Prozent der Befragten von großen Unternehmen an, dass eine Rotation nicht eingesetzt wird, obwohl eine organisatorische Ausgestaltung möglich wäre. Vor diesem Hintergrund ist die Praxis aufgefordert, einen möglichen Mehrwert von Rotationsprogrammen zu prüfen und notwendige Voraussetzungen zu benennen und zu spezifizieren.

Literaturverzeichnis:

- Anandarajan, A./Kleinman, G./Palmon, D.: Novice and expert judgement in the presence of going concern uncertainty. In: *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, Issue 4, 2008, S. 345–366.
- Bhattacharjee, S./Moreno K.: The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced Auditors. In: *Journal of Behavioral Decision Making*, Vol. 15, Issue 4, 2002, S. 361–377.

³⁵ Vgl. Schmidt (2016), S. 68 ff.

³⁶ Vgl. Schmidt (2016), S. 68 ff.

- Bogner, A./Littig, B./Menz, W. (Hrsg.): Experteninterviews. Theorien, Methoden, Anwendungsfelder, 3., grundlegend überarbeitete Aufl. Wiesbaden, 2009.
- Brazel, J. F./Agoglia, C. P.: An Examination of Auditor Planning Judgements in a Complex Accounting Information System Environment. In: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, Issue 4, 2007, S. 1059–1083.
- Christopher, J./Sarens, G./Leung, P.: A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. In: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, Issue 2, 2009, S. 200–220.
- Cleff, T.: Deskriptive Statistik und moderne Datenanalyse. Eine computergestützte Einführung mit Excel, PASW (SPSS) und STATA, 2. Aufl. Wiesbaden, 2011.
- 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.
- Daniels, B. W./Booker, Q.: The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. In: *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, Issue 1, 2011, S. 78–82.
- d'Arcy, A./Hoos, F.: Welche Faktoren beeinflussen Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision? In: *ZIR 03/12*, S. 124–131.
- Daugherty, B. E./Dickins, D./Hatfield, R. C./Higgs, J. L.: An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality. In: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, Issue 1, 2012, S. 97–114.
- 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, 2015.
- Eulerich, M.: Das Three-Lines-of-Defence-Modell. In: *Zeitschrift Interne Revision*. In: *ZIR 2/2012*, S. 55–59.
- Eulerich, M./van Uum, C.: Die Interne Revision als Management Training Ground. In: *ZIR 03/2014*, S. 132–138.
- Fama, E. F./Jensen M. C.: Separation of Ownership and Control. In: *Journal of Law and Economics, Corporations and Private Property: A Conference Sponsored by the Hoover Institution*, Vol. 26, Issue 2, 1983, S. 301–325.
- General Accounting Office, U.S.: Public Accounting Firms. Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. November. 2003.
- 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, Issue 1, 1994, S. 89–99.
- 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.
- IIA: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management. Institute of Internal Auditors. January. 2013.
- Joyce, E. J./Biddle, G. C.: Anchoring and Adjustment. In: *Probabilistic Inference in Auditing*. In: *Journal of Accounting Research*, Vol. 19, Issue 1, 1981, S. 120–145.
- Kaplan, S. E./Mauldin, E. G.: Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors. In: *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, Issue 2, 2008, S. 177–192.
- Lennox, C. S./Wu, X./Zhang, T.: Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? In: *The Accounting Review*, Vol. 89, Issue 5, 2014, S. 1775 – 1803.
- Low, K.-Y.: The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions. In: *The Accounting Review*, Vol. 79, Issue 1, 2004, S. 201 – 219.
- Messier Jr., W.F./Reynolds, K.J./Simon, C.A./Wood, D.A.: The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. In: *The Accounting Review: November 2011*, Vol. 86, Issue 6, 2011, pp. 2131–2154.
- Monroe, G. S./Ng, J.: An examination of order effects in auditors' inherent risk assessments. In: *Accounting and Finance*, Vol. 40, Issue 2, 2000, S. 153–168.
- Moore, D. A./Tetlock, P. E./Tanlu, L./Bazerman, M. H.: Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. In: *The Academy of Management review*, Vol. 31, Issue 1, 2006, S. 10–29.
- Quick, R.: EC Green Paper Proposals and Audit Quality. In: *Accounting in Europe*, Vol. 9, Issue 1, 2012, S. 17–38.
- Schmidt, C.: Steigerung der Objektivität Interner Revisoren. Rotation als ein effektives Instrument. In: *Springer Fachmedien, AutoUni Schriftenreihe*, Band 91, 2016, S. 1–140.
- Stewart, J./Subramaniam, N.: Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. In: *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, Issue, 2010, S. 328–360.
- Velte, P./Stiglbauer, M.: Impact of auditors and audit firm rotation on accounting and audit quality: A critical analysis of the EC regulation draft. In: *International conference "Improving financial institutions: the proper balance between regulation and governance"*. 2012. Helsinki.
- Vranas, P.: Gigerenzer's normative critique of Kahneman and Tversky. Elsevier Science. *Cognition Volume* 76, Issue 3, 2000, S. 179–193.
- Zilch, C.: Die motivationale Regulierung der Akteure in der Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden, 2010.