



TRANSPARENCY  
INTERNATIONAL  
Deutschland e.V.

Die Koalition gegen Korruption.



**White Paper**

# SCHUTZ DER UNABHÄNGIGKEIT VON INTERNEN REVISORINNEN UND REVISOREN

**Analyse und Handlungsempfehlungen von Transparency Deutschland**

# Inhalt

---

1. Executive Summary	3
<hr/>	
2. Analyse: Die Revision im Spannungsfeld von Unabhängigkeit und Praxistauglichkeit	5
2.1 Aufgabenstellung	5
2.2 Stellung der Revision im Unternehmen	5
2.3 Gesetzliche Grundlagen und Revisionsstandards	6
2.4 Die Umsetzung der Revisionsstandards in der Praxis	7
2.5 Konsequenz der Praxis – Einschränkung der Revisionsfunktion	7
2.6 Ergebnisse einer Online-Befragung von Transparency Deutschland	9
2.7 Ergebnisse einer Online-Befragung des DIIR	10
2.8 Zwischenfazit	10
<hr/>	
3. Handlungsempfehlungen: Ansätze zur Vermeidung der Beeinflussung Interner Revisorinnen und Revisoren	11
3.1 Verbesserter Kündigungsschutz	11
3.1.1 Einräumung eines vertraglichen Sonderkündigungsschutzes	11
3.1.2 Ergänzung des Arbeitsrechts um einen gesonderten Kündigungsschutz für Revisorinnen und Revisoren	11
3.2 Weitere Verbesserungsmöglichkeiten	12
3.2.1 Direkte Zugriffsmöglichkeiten der Revisorinnen und Revisoren auf übergeordnete Instanzen	12
3.2.2 Verbindliche Vereinbarung eines Exitgesprächs mit dem Aufsichtsrat im Falle des Ausscheidens der Revisionsleitung	12
3.3 Fremdvergabe von Prüfungen (Externalisierung)	13
3.4 Executive-Schulungen	13
<hr/>	
4. Schlussbemerkungen	14

# 1. Executive Summary

Der effektive Schutz von Internen Revisorinnen und Revisoren liegt nicht nur im Eigeninteresse einzelner Unternehmen, sondern im öffentlichen Interesse von Wirtschaft und Gesellschaft insgesamt. Die Interne Revision ist ein wesentliches internes Überwachungsorgan, das den Vorstand und den Aufsichtsrat von öffentlichen und privaten Organisationen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben im Sinne einer Good Governance unterstützt. Sie soll die interne Transparenz, Integrität, Compliance und Stabilität erhöhen und insbesondere auch eine effektive Korruptionsabwehr sicherstellen. Untersuchungen von Transparency International Deutschland e.V. und dem Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) haben gezeigt, dass in Deutschland die Wirksamkeit der Internen Revision durch Interessenkonflikte, Korruption und interne Pressionen zum Teil erheblich behindert wird. Damit sie ihre Aufgabe besser erfüllen können, müssen die Internen Revisorinnen und Revisoren besser vor Manipulationsversuchen geschützt und ihre Stellung im Unternehmen gestärkt werden.

Transparency Deutschland fordert daher Politik, Verbände und Unternehmen auf, folgende fünf Maßnahmen konsequent umzusetzen:

1. Alle Großunternehmen sollten **verbindlich eine Interne Revision** oder ein gleichwertiges Überwachungssystem einrichten. Vorstand, Geschäftsführung und Aufsichtsrat sind verbindlich über deren Rechte und Pflichten zu informieren.
2. Interne Revisorinnen und Revisoren müssen, ähnlich wie Datenschutzbeauftragte oder Immissionsschutzbeauftragte, einen **besonderen Kündigungsschutz** erhalten.
3. Die interne Revision sollte die Möglichkeit erhalten, **externe Revisorinnen und Revisoren** zu beauftragen, wenn anderenfalls Interessenskonflikte nicht auszuschließen sind.
4. Interne Revisorinnen und Revisoren müssen zumindest im Rahmen von Prüfungen mit wesentlichen Prüfergebnissen eine direkte **Zugangsmöglichkeit zu der oder dem Vorstandsvorsitzenden**, in Konfliktfällen auch zu der oder dem Aufsichtsratsvorsitzenden haben. Dies gilt insbesondere dann, wenn sie sich Manipulationsversuchen ausgesetzt sehen.
5. Die Leiterin oder der Leiter der Internen Revision hat im Falle ihres bzw. seines Ausscheidens aus der Revisionsleitung immer ein **Exitgespräch** mit der oder dem Vorsitzenden des Aufsichtsrates zu führen, ohne dass Mitglieder oder Vertreter des Vorstandes bei diesem Gespräch anwesend sind.

Diese Maßnahmen sollten idealerweise gesetzlich geregelt werden. Unabhängig davon sollten Unternehmen diese Maßnahmen freiwillig umsetzen.

Transparency Deutschland wendet sich mit diesen Forderungen sowohl an die Unternehmen und Unternehmensverbände als auch an die Politik und die öffentliche Hand. Dabei ist es ausdrücklich nicht das Ziel, die unternehmerische Entscheidungsfreiheit einzuschränken, sondern die Interne Revision im Unternehmensinteresse zu stärken und ihre Aufgabenerfüllung sicherzustellen.

## Hintergrund

Ob Dieselskandal, Finanzkrise oder auch spezifische Krisen in einzelnen deutschen Großbanken – immer wieder geraten auch große und renommierte private und öffentliche Organisationen mit skandalösen Verfehlungen in den Fokus der Öffentlichkeit. Diese Organisationen handeln oftmals gegen jegliche Corporate Governance – manchmal sogar gegen Gesetz und Recht. Oft wird in diesen Fällen die Interne Revision nicht gehört oder daran gehindert, für die notwendige interne Transparenz zu sorgen, auch bei einer gleichzeitig nach außen zur Schau getragenen vorbildlichen Geschäftsführung. Als Konsequenz dieses

Verhaltens sind Schäden in volkswirtschaftlich relevanter Größenordnung sowie gravierende Reputationschäden entstanden.

In einer Ende 2015 vorgestellten Studie hatte Transparency Deutschland als einen der Gründe hierfür festgestellt, dass es um die Unabhängigkeit der Internen Revision in Deutschland schlecht steht. Etwa zwei Drittel der befragten Revisorinnen und Revisoren hatten erklärt, bereits unangemessene Beeinflussungsversuche bei der Erstellung von Revisionsberichten erlebt zu haben – und dabei erheblich unter Druck gesetzt worden zu sein. Zur Verbesserung ihrer Situation forderten die befragten Personen einen spezifischen Schutz und einen klar geregelten Zugang zu den Aufsichtsgremien. Auch eine Studie des DIIR kam zu dem Ergebnis, dass Interne Revisorinnen und Revisoren in erheblichem Maße unter Druck gesetzt werden. Diese Erkenntnisse haben bisher weder zu einer Änderung der DIIR-Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision noch zu Maßnahmen der Bundesregierung geführt. Die Arbeitsgruppe Wirtschaft von Transparency Deutschland hat deshalb unter Beteiligung von ehemaligen und aktiven Revisorinnen und Revisoren aus dem privatwirtschaftlichen und öffentlichen Umfeld auf Basis der Umfragen die obigen Maßnahmen zu einer Erhöhung der Unabhängigkeit, Objektivität und Effektivität der Revision erarbeitet, die zu einem transparenteren, integrieren und stabileren Wirtschaftssystem beitragen können.

# 2. Analyse: Interne Revision im Spannungsfeld von Unabhängigkeit und Praxistauglichkeit

## 2.1 Aufgabenstellung

Die Interne Revision hat die Aufgabe, Geschäftsprozesse in Unternehmen zu überprüfen und durch interne Transparenz zur Effizienz und Integrität der Unternehmen beizutragen sowie Korruption und anderen Vergehen vorzubeugen. Sie kann diese Aufgabe aber (zu) oft nicht voll erfüllen auf Grund struktureller Mängel in Hinblick auf

- ihre wirtschaftliche Angreifbarkeit
- ihre Kommunikationsmöglichkeiten
- ihre Möglichkeiten, Spezialkompetenzen bereitzustellen.

Diese Mängel ermöglichen den Missbrauch von Macht im Unternehmen und gefährden die notwendige Unabhängigkeit und Funktionsfähigkeit der Internen Revision. Die Analyse zeigt die Relevanz des Themas und beschreibt konkrete Maßnahmen, die aus Sicht von Transparency Deutschland geeignet sind, die Revisionskultur und damit den Schutz von Organisationen und von ihren Revisorinnen und Revisoren vor korruptiven Praktiken und anderem Fehlverhalten zu verbessern.

## 2.2 Stellung der Revision im Unternehmen

Die Interne Revision ist als Kontrollorgan des Vorstandes oder der Geschäftsführung regelmäßig der bzw. dem Vorstandsvorsitzenden oder der Sprecherin bzw. dem Sprecher der Geschäftsführung unterstellt. Häufig hat sie bisher keinen Zugang zum Aufsichtsrat. Die Prüfgegenstände der Internen Revision ergeben sich in der Regel aus gesetzlichen Anforderungen, aus einer spezifischen Risikoanalyse der Geschäftsabläufe im Unternehmen – besonders risikobehaftete Prozesse werden häufiger und intensiver geprüft – sowie aus aktuellen Prüfanforderungen zu einzelnen Unternehmensbereichen. Die Prüfergebnisse werden mit den geprüften Bereichen erörtert. Schließlich wird durch die Revision ein Abschlussbericht erstellt, in dem die Risikolage im geprüften Bereich bewertet wird. Falls erforderlich werden Aktivitäten beschrieben, die der geprüfte Bereich umzusetzen hat, um seine Risikosituation zu verbessern. Diesen Bericht erhält sowohl die Unternehmensleitung als auch der geprüfte Bereich. Bei Unternehmen der Finanzbranche werden zentrale Inhalte der Berichte nach den Vorgaben von Solvency II einmal im Jahr an das Bundesamt für Finanzaufsicht (BaFin) gemeldet.

Die Arbeit von Prüferinnen und Prüfern findet in der Regel nur dann öffentliche Aufmerksamkeit, wenn in den Medien über das Versagen von Organisationen berichtet wird, zum Beispiel bei Skandalen bedeutender Unternehmen (wie Volkswagen und anderer Hersteller bezüglich der Dieselabgase oder verschiedene Fälle bei der Deutschen Bank), wenn Unternehmen insolvent werden (wie in den Fällen Schlecker und ENRON), wenn das Unvermögen öffentlicher Institutionen beklagt wird (wie im Falle des Managements der sogenannten „Flüchtlingskrise“ im Jahr 2005 durch das Berliner Landesamt für Gesundheit und Soziales,

LAGeSo) oder wenn zertifizierte Medizinprodukte zum Tod von Menschen führen (wie im Falle der möglicherweise platzenden Brustimplantate Poly Implant Prothèse (PIP)). Diese Fälle weisen auch auf Mängel oder Behinderungen bei angewandten Prüfverfahren und/oder die Unterdrückung der Erkenntnisse der Internen Revision hin, die zu massiven Verlusten, erheblichen Strafen oder zum Bankrott der betroffenen Organisationen und dem Verlust von Arbeitsplätzen führten. Es besteht daher nicht nur ein öffentliches, sondern auch ein wirtschaftliches Interesse für eine funktionierende und transparente Interne Revision zu sorgen.

## 2.3 Gesetzliche Grundlagen und Revisionsstandards

Laut Aktiengesetz (AktG §91 Abs. 2) ist der Vorstand verpflichtet, „geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.“ Für Banken und Versicherungen wird für diesen Zweck explizit unter anderem eine Interne Revision gefordert (KWG §25a Abs. 1, Nr. 4 und VAG §64a Abs. 1). Andere Branchen, etwa Industrieunternehmen, müssen qua Gesetz keine eigene Interne Revision haben. Oftmals wird jedoch auf Grund der Größe und Komplexität von solchen Unternehmen eine Interne Revision eingerichtet.

Die Revisionsstandards „Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision“ des Institute of Internal Auditors (IIA), dem auch das DIIR angegliedert ist, postulieren einen unabhängigen, objektiven Prüfer, der die Prüfung steuert und so für ein qualitativ hochwertiges Prüfungsergebnis sorgt.<sup>1</sup> Die Standards stellen für professionell arbeitende Interne Revisionen die Grundlage ihrer Arbeit dar und sind auch ein wesentliches Qualitätsmerkmal, das in externen Assessments beurteilt wird.

Die in den Standards dargelegten Anforderungen an eine Prüfung klären jedoch nicht, was „Unabhängigkeit“, „Objektivität“ oder „Prüfungsqualität“ im konkreten Fall einer laufenden Prüfung bedeuten und ob diese in ausreichendem Maße vorhanden sind. Wie sowohl die Umfrage von Transparency Deutschland von 2015, eine entsprechende Erhebung des DIIR aus dem gleichen Jahr als auch die Erfahrungsberichte zahlreicher befragter Interner Revisorinnen und Revisoren zeigen, sind erhebliche Zweifel an Unabhängigkeit und Objektivität vieler Prüfenden, aber auch an der Qualität so mancher Prüfungsergebnisse angebracht.

Absolute Unabhängigkeit und Objektivität sind grundsätzlich nicht möglich. Eine Interne Revision ist immer in die Unternehmensabläufe eingebunden. Sie ist ein Instrument der Geschäftsführung, muss mit den (immer wieder) zu prüfenden Organisationseinheiten interagieren, dort Auskünfte und Unterlagen einholen und immer wieder in Zusammenarbeit mit dem geprüften Bereich eine gemeinsame Interpretation der „Findings“ abstimmen, was in der Regel auch problemlos möglich ist.

In einem gewissen Rahmen müssen Abhängigkeiten und subjektive Perspektiven verschiedener Parteien also akzeptiert werden. Gleichzeitig muss den Prüfenden ein Werkzeugkasten zur Verfügung gestellt werden, um die Grenzen und Möglichkeiten ihres Handelns auszuloten und ihre Position im Prüfungsprozess sowie die notwendige unabhängige Stellung der Revision im Unternehmen zu verbessern.

---

<sup>1</sup> International Professional Practices Framework, hrsg. von The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.  
URL: <https://www.diir.de/fachwissen/standards/> (10.07.2020).

## 2.4 Die Umsetzung der Revisionsstandards in der Praxis

Hier setzt die Arbeit von Transparency Deutschland an. Um auszuloten, wie die Berufsstandards *in praxi* definiert und erfüllt werden können und um beurteilen zu können, welche Prüfungsansätze geeignet sind, um in einem gegebenen Kontext das Erreichen des gewünschten Prüfungsziels wahrscheinlicher zu machen, greift Transparency Deutschland auf systemische Ansätze zurück.<sup>2</sup> Diese erlauben nicht nur die Sinnhaftigkeit von Prüfverfahren zu beurteilen, sondern hinterfragen auch die Rolle von Prüferinnen und Prüfern und den Einfluss der Interessengruppen einer Prüfung in Hinblick auf Interessenkonflikte und Prüfungshindernisse.

Strukturell besteht die Gefahr eines Interessenkonflikts bereits bei der Erteilung des Prüfauftrages. Das gilt vor allem, wenn in diesen Fällen ein besonderes Interesse des geprüften Bereichs oder des Vorstandes an einem „optimierten“ Prüfergebnis besteht: Gegebenenfalls werden schon im Rahmen der Prüfungsvorbereitung unangemessene Einschränkungen (zum Beispiel beim Zugang zu Akten oder Räumen) oder widersprüchliche Anforderungen deutlich, etwa wenn Prüfungen in Bereichen erfolgen, in denen auch der beauftragende Vorstand operative Verantwortung trägt. Ebenso kann es vorkommen, dass erst im Prüfungsverlauf brisante Erkenntnisse gewonnen werden, die aber zu erheblichen Konflikten mit dem geprüften Bereich oder dem Vorstand führen.

In all diesen Fällen muss die Interne Revision bereit und in der Lage sein, angemessen auf den Interessenkonflikt mit dem Auftraggeber zu reagieren, Transparenz herzustellen und unangemessene Beschränkungen und Beeinflussungen zu verhindern. Dies ist nach den im Weiteren berichteten Erfahrungen und Untersuchungsergebnissen leider oft nicht oder nur unter hohem persönlichem Risiko der Internen Revisorin oder des Internen Revisors der Fall.

Ein strukturelles Problem ergibt sich meist daraus, dass die Leiterin oder der Leiter der Internen Revision direkt dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung einer Organisation untersteht und dass sie oder er auch in Fällen, welche das Fehlverhalten von Vorständen betreffen, zu oft keinen direkten Zugang zum Aufsichtsrat hat. Der Vorstand entscheidet nicht nur über den Zuschnitt der Internen Prüfungen, sondern unter anderem auch über Stellenbesetzung und Bezahlung.

## 2.5 Konsequenz der Praxis – Einschränkung der Revisionsfunktion

Kommt es zum offenen Konflikt der Revision mit den Vorgesetzten (Leitung Revision, Vorstand, Aufsichtsrat), haben Interne Revisorinnen und Revisoren derzeit nur die Möglichkeit, das Problem als Hinweisgeber zu externalisieren. Damit geht jedoch ein Bruch der betroffenen Prüfenden mit der Organisation einher, das Spielfeld wird grundsätzlich gewechselt. Die Revisorin oder der Revisor setzt sich dem möglichen Vorwurf des Geheimnisverrats aus. Es geht dann nicht mehr um die sachliche Richtigkeit von Entscheidungen oder Fakten, sondern Gewinnen und Verlieren. Darüber entscheiden Dritte, in der Regel dann Richterinnen und Richter, die aufgrund von Gesetzen entscheiden, die bisher keinen ausreichenden Schutz von Hinweisgebern vorsehen.

---

<sup>2</sup> Haferkorn, P. (2010): Systemische Prüfungen. Systemtheoretische Prüfungstheorie und systemische Prüfungsansätze zur Einschätzung der Lebensfähigkeit von Organisationen. Heidelberg (Carl-Auer).

Selbst wenn eine Externalisierung der Erkenntnisse der Internen Revision nicht zu deren Verurteilung führt, ist eine weitere Arbeit als Revisorin oder Revisor und ein Zurück zu innerbetrieblichen Beziehungen kaum mehr möglich. Der Bruch ist fast immer endgültig und nicht mehr zu kitten (unabhängig davon, wie das Gericht entscheidet). Faktisch ist die Revisorin oder der Revisor daher in solchen Fällen oft gehindert, seine Aufgabe zu erfüllen und die festgestellten Verstöße zu benennen oder für eine Korrektur zu sorgen. Im schlimmsten Fall wird die Interne Revision durch (Karriere-)Versprechungen, Drohungen oder durch andere Formen der Begünstigung oder Erpressung an der Erfüllung ihrer Aufgaben gehindert. Dies kann so weit gehen, dass die Interne Revision als „Feigenblatt“ genutzt wird, um die Mitwisserschaft von Führungspersönlichkeiten an Missständen zu verschleiern.

Obwohl die Interne Revision per Postulat unabhängig sein soll, konnten in der Praxis unter anderem folgende Fälle beobachtet werden:

- Ein Vorstandsmitglied nimmt Einfluss auf die Inhalte eines Revisionsberichtes und möchte eine bessere Benotung und weniger kritische Berichtsaussagen. Als sich der Revisor weigert, wird ihm von seinem direkten Vorgesetzten mündlich sehr deutlich nahegelegt, die Änderungswünsche umzusetzen. Die Interne Revision besitzt kein Berichtsrecht an den Aufsichtsrat, ausgenommen bei Finanzdienstleistungen, wenn es sich um schwerwiegende Feststellungen handelt. Sie ist dem Sprecher des Aufsichtsrates auskunftspflichtig, soweit dieser die Revisionsleitung befragt.
- Ein Vorstandsmitglied weist die Revisionsleiterin mündlich an, definierte Rahmenbedingungen, Standards oder Regelungen nicht einzuhalten bzw. einzufordern. Bisher gibt es keine Stelle, an die sich eine Revisionsleiterin offiziell wenden darf, ohne Interna zu verraten.
- Ein ausländischer Konzernvorstand will nicht wahrhaben, dass in Deutschland striktere Regelungen gelten als im Ausland. Er setzt die Revisionsleiterin unter Druck. Diese soll weniger kritische Berichte schreiben. Die Revisionsleiterin weigert sich, dem Konzernvorstand zu folgen. Der Vorstand berichtet dem Aufsichtsrat, dass das Vertrauensverhältnis zwischen Vorstand und Revisionsleiterin erschüttert ist und besetzt die Stelle der Revisionsleiterin neu.
- Eine Interne Revision verbessert sukzessive ihre Prüfungsqualität. Da der Vorstand in einer Doppelfunktion gleichzeitig als Bereichsleitung agiert, ist dieser regelmäßig Gegenstand von Prüfungen. Bei Anmerkungen der Revision trennt der Vorstand nicht zwischen seiner Rolle als Bereichsleitung und der als Vorstand. In Abschlussbesprechungen gerät der Vorstand in seiner Rolle als Bereichsleitung regelmäßig mit der Internen Revision aneinander. Der Vorstand überzeugt seine Vorstandskolleginnen und -kollegen, die Revision auszulagern. Die Prüfungsleistung wird zukünftig von einer externen Prüfungsgesellschaft übernommen.
- Ein Mitglied des Aufsichtsrats vermutet, dass sich ein von ihm beaufsichtigter Vorstand bereichert hat. Sie möchte, dass die Interne Revision eine Prüfung durchführt. Der Wunsch des Revisionsleiters, die Prüfung extern zu vergeben, wird mit dem Argument abgelehnt, dass man die Sache intern behandeln möchte. Auch eine externe Qualitätssicherung der Prüfungsergebnisse wird abgelehnt. Der Revisionsleiter stellt tatsächlich Unregelmäßigkeiten von Seiten eines Vorstands fest. In einer Aufsichtsratssitzung wird abgestimmt, ob der Aufsichtsrat den Ausführungen der Internen Revision oder des Vorstands folgt. Das Ergebnis ist sehr knapp. Es hätte sowohl zur Entlassung des Revisionsleiters als auch des Vorstands führen können.

Befindet sich die Interne Revision in solchen Situationen, verwundert es nicht, wenn sie die Hand, die sie füttert, nicht beißt. Umgekehrt kann die Öffentlichkeit jedoch dann auch nicht erwarten, dass Interne Revisorinnen und Revisoren ihrer Prüfungsaufgabe frei von Einflussnahme nachgehen können, sofern sie nicht einen besonderen Schutz erhalten. Aus Sicht der Systemtheorie lässt sich eindeutig zeigen, dass ein „Nachgeben“ der Revision in den oben dargestellten Fällen und den dort gegebenen Kontexten durchaus erforderlich sein kann, um im Unternehmen zu überleben bzw. den eigenen Arbeitsplatz zu erhalten. Denn



aktuell gibt es keine gesetzlichen und meist auch keine privatrechtlichen Regelungen, die die Interne Revision gegen die hier beschriebenen Maßnahmen wirksam abschirmen. Die Revisorin oder der Revisor sieht sich genötigt, die aufgabengemäße Transparenz nicht herzustellen und das Ziel der Integrität zu vernachlässigen. Diese Situation tritt besonders oft dann auf, wenn die Revision Fälle von Korruption, Geldwäsche, Betrug und anderen Delikten aufdecken müsste.

## 2.6 Ergebnisse einer Online-Befragung von Transparency Deutschland

Um die Hinweise besser einordnen zu können, hat Transparency Deutschland im Jahr 2015 eine internetgestützte und anonyme Umfrage unter Internen Revisorinnen und Revisoren zur Frage der Druckausübung durchgeführt.<sup>3</sup> Diese Befragung wurde durch Transparency Deutschland und eine einschlägige, häufig von Internen Revisorinnen und Revisoren besuchte Internetseite (<http://www.forum-interne-revision.org>) beworben. Teilnehmen konnte jede Person, die dem angegebenen Link folgte.

Die gewählte Vorgehensweise erlaubte also nicht, zu prüfen, ob Teilnehmenden der Befragung tatsächlich als Interne Revisorinnen und Revisoren arbeiten. Zudem konnte nicht sichergestellt werden, dass die befragte Gruppe ausreichend groß sein würde. Andererseits wäre fraglich gewesen, wie Revisorinnen und Revisoren geantwortet hätten, die gezielt namentlich angeschrieben worden wären. Das Thema der Druckausübung kann für Betroffene sehr heikel sein und deren wirtschaftliche Existenz bedrohen. Wären personalisierte Links versendet worden, hätte die (zumindest theoretische) Möglichkeit im Raum gestanden, dass Antworten den Absendern hätten zugeordnet werden können.

An der Befragung haben 95 Personen teilgenommen, die nach eigener Auskunft durchschnittlich mehr als 11 Jahre Berufserfahrung hatten, häufig in Unternehmen mit mehr als 1.000 Mitarbeitenden gearbeitet haben und in einer Vielzahl unterschiedlicher Branchen tätig waren. Der Anteil von Teilnehmenden, die erklärten, eine Führungsfunktion (Gruppenleitung und Abteilungsleitung) inne zu haben, war mit 36 Prozent deutlich geringer als derjenige von Personen, die erklärten, Mitarbeitende zu sein (64 Prozent).

Mehr als 65 Prozent der Befragten berichteten, bereits unangemessene Einflussnahme auf ihre Arbeit erlebt zu haben. Dabei ging es häufig um Ergebnisbeschönigung bis hin zu Ergebnisvorgaben. In der Regel wurde bei dieser Gelegenheit Druck ausgeübt, entweder durch Konfrontation mit falschen Beschuldigungen oder durch Hinweis auf möglicherweise schädliche Konsequenzen für die eigene Karriere. Diese Druckausübung erfolgte in 70 Prozent der Fälle durch den geprüften Bereich, aber auch die eigenen Führungskräfte übten in 45 Prozent der Fälle entsprechenden Druck aus (Mehrfachantworten möglich).

Vor diesem Hintergrund ist es nicht verwunderlich, dass 84 Prozent der Befragten einen – derzeit nicht vorhandenen – besonderen Schutz für Revisorinnen und Revisoren wünschten, etwa einen besonderen Kündigungsschutz. Darüber hinaus nannten 50 Prozent der Befragten einen direkten Zugang der Internen Revision zu den Aufsichtsgremien sinnvoll (Mehrfachantwort möglich).

---

<sup>3</sup> Den Bericht „Die bedrohte Unabhängigkeit interner Revisoren in Deutschland“ von Transparency Deutschland finden Sie hier: <https://www.transparency.de/publikationen/detail/article/die-bedrohte-unabhaengigkeit-interner-revisoren-in-deutschland/> (10.07.2020).

## 2.7 Ergebnisse einer Online-Befragung des DIIR

Das DIIR hat, ebenfalls im Jahr 2015, an einer internationalen Befragung von Revisorinnen und Revisoren seitens des Institute of Internal Auditors (IIA) teilgenommen, die einzeln angeschrieben wurden<sup>4</sup>. Diese Untersuchung wurde in etwa zeitgleich mit der Befragung von Transparency Deutschland durchgeführt. Aus Deutschland flossen die Antworten von 86 Leiterinnen und Leitern Interner Revisionen in die internationalen Ergebnisse ein.

Diese Ergebnisse wurden lediglich als Durchschnittswerte aller Befragten weltweit ausgegeben und konnten nicht auf ein einzelnes Land zurückgeführt werden. Auch in dieser Studie wurde eine häufige Druckausübung auf Interne Revisorinnen und Revisoren festgestellt, wenngleich in einem deutlich geringeren Ausmaß. So berichteten 29 Prozent der Befragten von einer Druckausübung. Die Studie des IIA erhebt ebenfalls keinen Anspruch auf Repräsentativität.

Über die Ursachen der Unterschiede der Studienergebnisse von IIA und Transparency Deutschland kann nur spekuliert werden. Eine wesentliche Quelle ist sicherlich die gänzlich andere Grundgesamtheit der befragten Personen (weltweit vs. Deutschland) und die Tatsache, dass die Befragten Mitglieder des DIIR waren und direkt angeschrieben wurden. Daher konnte hier theoretisch eine Zuordnung der Antworten erfolgen, zumal dem DIIR sowohl Revisorinnen und Revisoren wie auch Firmenleitungen angehören. Zudem wurden in der IIA-Befragung 25 Prozent der Antworten nicht berücksichtigt. Aus dem Studienband waren keine Gründe für den Ausschluss dieser Befragten entnehmbar.

## 2.8 Zwischenfazit

Aus der oben getroffenen, systemtheoretisch hergeleiteten Schlussfolgerung eines grundsätzlichen Konfliktpotentials zwischen Auditees und Interne Revision einerseits, zwischen Interner Revision und anderen Einflussgruppen andererseits, sowie aus den Ergebnissen der Studien und schließlich den persönlichen Erfahrungen von Internen Revisorinnen und Revisoren lässt sich ein relevantes Risiko für die Interne Revision ableiten,

1. durch Machtmissbrauch seitens der Unternehmensleitung daran gehindert zu werden, aufgabegemäß die Integrität und Effizienz des Unternehmens zu fördern, sowie
2. aufgrund dessen zur Vertuschung von Missständen missbraucht zu werden.

Für Transparency Deutschland stellt eine funktionsfähige Interne Revision einen wesentlichen Aspekt für das Funktionieren von öffentlichen Organisationen und Wirtschaftsunternehmen und zur Vermeidung von Korruption dar. Dies liegt auch im Interesse von Politik und Wirtschaft.

Aus diesem Grund hat Transparency Deutschland in einem weiteren Schritt mögliche Ansätze zur Stärkung der Internen Revision entwickelt, die im Folgenden erläutert, beschrieben und begründet werden. Die Reihenfolge der Nennung bedeutet auch eine Priorisierung, wobei die erste Nennung die wichtigste darstellt.

---

<sup>4</sup> Chancen in einem dynamischen Umfeld, hrsg. von The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.  
URL: <https://dl.theiia.org/AECPublic/2015-Global-Pulse-of-Internal-Audit-Report-German.pdf> (10.07.2020).

# 3. Handlungsempfehlungen: Ansätze zur Vermeidung der Beeinflussung Interner Revisorinnen und Revisoren

## 3.1 Verbessertes Kündigungsschutz

Interne Revisorinnen und Revisoren genießen keinen gesonderten gesetzlichen Kündigungsschutz. Angesichts ihrer Tätigkeit und des besonders konfliktanfälligen Spannungsfeldes zwischen Aufklärungs- und Loyalitätspflichten bedarf es aus unserer Sicht einer Verbesserung des Kündigungsschutzes für Revisorinnen und Revisoren. Dies ist auch die zentrale Forderung der befragten Revisorinnen und Revisoren (vgl. S. 11 ff.). Dies kann in seiner stärksten Form als gesetzliche Regelung oder – in einer schwächeren Variante – durch Aufnahme in die Revisionsstandards „Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision“ des Institute of Internal Auditors (IIA) bzw. als vertragliche Regelung im Sinne der *best practice* in einer Organisation erreicht werden.

### 3.1.1 Einräumung eines vertraglichen Sonderkündigungsschutzes

Möglich ist es, die von dem Unternehmen bei einer Kündigung einzuhaltende Kündigungsfrist von Internen Revisorinnen und Revisoren gesetzlich deutlich zu verlängern. Im Vorgriff auf eine Gesetzesanpassung (s.u.) ist etwa eine „freiwillige Selbstverpflichtung“ des Unternehmens idealerweise als Baustein des Code of Conduct vorstellbar. Auch könnte bereits vertraglich die Zahlung einer Mindestabfindung für den Fall einer ordentlichen betriebsbedingten Kündigung festgelegt werden.

### 3.1.2 Ergänzung des Arbeitsrechts um einen gesonderten Kündigungsschutz für Revisorinnen und Revisoren

Möglich wäre die Verabschiedung eines besonderen Kündigungsschutzes für Revisorinnen und Revisoren in Analogie beispielsweise zu Betriebsrätinnen und -räten, die gemäß §15 Kündigungsschutzgesetz einen besonderen Kündigungsschutz genießen und in ihrer Funktion nicht gekündigt werden können. Zu denken wäre ferner an eine gesetzliche Beschränkung der Kündigungsgründe zulasten des Unternehmens oder den gänzlichen Ausschluss einer ordentlichen arbeitgeberseitigen Kündigung, möglicherweise auch rückwirkend.

Ein solcher Schutz hätte den Vorteil, dass die Position des Internen Revisors gegenüber seinem Arbeitgeber erheblich gestärkt würde. Es bestünde zwar nach wie vor die Gefahr einer Benachteiligung – etwa wenn der Interne Revisor bei möglichen Beförderungen übergangen wird. Der Arbeitgeber hätte aber deutlich weniger Möglichkeiten, durch Bedrohung der wirtschaftlichen Existenz des Internen Revisors Revisorergebnisse zu manipulieren. Insofern sollte durch die beschriebene gesetzliche Regelung ein wirksamer Mindestschutz sichergestellt werden, wenn das Ziel nicht durch freiwilliges unternehmerisches Handeln erreicht wird.

## 3.2 Weitere Verbesserungsmöglichkeiten

### 3.2.1 Direkte Zugriffsmöglichkeiten der Revisorinnen und Revisoren auf übergeordnete Instanzen

Ein weiterer Schutz bestünde in der Einführung eines Eskalationsrechtes zur Anrufung übergeordneter Instanzen (als gesetzliche Regelung oder als Selbstverpflichtung im Rahmen des Code of Conduct). Revisorinnen und Revisoren sollten bei schwerwiegenden Feststellungen und einem hinreichend konkretem Verdacht hinsichtlich einer möglichen Manipulation des Prüfergebnisses bzw. ersichtlichem Schutzbedarf das Recht eingeräumt werden, sich direkt an die Vorsitzende oder den Vorsitzenden des Vorstands oder das Gesamtgremium wenden zu können. Wenn hier nicht die erforderliche Abhilfe geschaffen wird oder der Vorstand selbst betroffen ist sollte die Möglichkeit bestehen, sich direkt an den Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss zu wenden. Dies bietet der Revisorin bzw. dem Revisor die Möglichkeit, in einem „geschützten Raum“ sensible Berichte/Erkenntnisse/Vorgänge zu thematisieren, bei Wahrung seiner Integrität. Auch ein generelles direktes Berichtsrecht der Revisionsleitung an den Aufsichtsrat kommt infrage. Dieses kann in innerorganisatorischen Vereinbarungen bzw. im Arbeitsvertrag der Revisionsleitung kodifiziert werden. Auch eine Festlegung im Rahmen der Geschäftsordnung oder des Arbeitsrechts kommt dafür in Betracht.

### 3.2.2 Verbindliche Vereinbarung eines Exitgesprächs mit dem Aufsichtsrat im Falle des Ausscheidens der Revisionsleitung

Die Revisionspraxis sowie die durchgeführte Umfrage zeigen, dass das Ausscheiden der Revisionsleitung immer wieder auch auf nicht kongruente Risikobewertungen durch Vorstand und Revisionsleitung zurückzuführen sind. Dies kann sowohl die Risikobewertung der geschäftspolitischen Ausrichtung als auch eine uneinheitliche Einschätzung zur Einhaltung gesetzlicher Erfordernisse, die Behandlung (oder Nicht-Behandlung) von Fraud-Fällen oder auch gravierende Dissonanzen in „new products“- oder „new customers“-Komitees betreffen. In jedem Fall wird bisher der Aufsichtsrat ausschließlich durch den Vorstand (regelmäßig die Vorsitzende oder den Vorsitzenden des Vorstands als direkten Vorgesetzten der Revisionsleitung) informiert. Zur Stärkung der Corporate Governance sollte daher ein Exitgespräch der Revisionsleitung mit dem Aufsichtsrat standardisiert durchgeführt werden. Als Exitgespräch stellt dies keine unbotmäßige Einbindung des Aufsichtsrates in die operative Unternehmensführung dar. Vielmehr ermöglicht ein derartiger Austausch dem Aufsichtsrat eine konsistentere Bewertung möglicher Risiken in der geschäftlichen Entwicklung.

Dieses Gespräch ist zur Erreichung größtmöglicher Effizienz

- standardmäßig
- unabhängig von der arbeitsrechtlichen Ausgestaltung des Ausscheidens der Revisionsleitung
- ohne Anwesenheit des Vorstands

zu führen und nachvollziehbar zu protokollieren. Etwaigen Vorbehalten (beispielsweise der Ausnutzung derartiger Gespräche zur „üblen Nachrede“, zum „Nachtreten“ der ausscheidenden Revisionsleitung) stellen wir die gewachsene Fähigkeit eines Aufsichtsrates zur Beurteilung komplexer Sachverhalte entgegen. Die Implementierung eines derartigen Exitgesprächs sieht Transparency sowohl als Selbstverpflichtung (beispielsweise als Baustein des Code of Conduct/Code of Ethics) umsetzbar wie auch im Rahmen einer Anpassung gesetzlicher Rahmenbedingungen.

## 3.3 Fremdvergabe von Prüfungen (Externalisierung)

Bedingt wird empfohlen, der Internen Revision das Recht zu geben, Prüfungen extern zu vergeben, sofern beispielsweise der Verdacht besteht, dass es um Fehlverhalten oder Unregelmäßigkeiten von Vorständen oder auch besonders einflussreichen Führungskräften geht. Dieses Vorgehen wäre in einzelnen Fällen denkbar, aber nicht generell zu empfehlen. Denn eine Auslagerung von Prüfungsleistungen könnte letztendlich die Position der Internen Revision in der Organisation schwächen.

Ob die Vergabe von Prüfungen an Externe eine sinnvolle Option für eine Interne Revision ist, hängt wesentlich von der spezifischen Situation der Revision und den Besonderheiten des Prüfungsfelds ab. In vielen Fällen wird es unproblematisch sein, bei bestimmten Prüfungsthemen Spezialisten hinzuziehen, denn kleine Revisionen beispielsweise können nicht alle Prüfungsthemen abdecken und sind von der Arbeit fremder Expertinnen und Experten abhängig.

Würde eine Revision die Fremdvergabe von Prüfungsleistungen hingegen strategisch einsetzen, würde dies die Bedeutung der Internen Revision erheblich reduzieren. Es ist für die Mitarbeitenden der Organisation in aller Regel nachvollziehbar, dass Interne Prüferinnen und Prüfer nicht den eigenen Vorstand prüfen können und deshalb entsprechende Prüfungsleistungen auslagern. Würde jedoch unternehmensweit bekannt, dass die Revision Bedenken hat und „nicht mächtig genug ist“, einen bestimmten Organisationsbereich zu prüfen, könnte sie unter Umständen an Einfluss und Ansehen verlieren.

## 3.4 Executive-Schulungen

Ohne Zweifel haben die Entwicklungen der letzten Jahre die Professionalität von Aufsichtsorganen gesteigert; allerdings dürfte dies noch nicht durchgängig Standard sein. Aus diesem Grund sollten Aufsichtsorgane (Aufsichtsrat, Beirat) die Möglichkeiten und Grenzen prüferischen Handelns der Internen Revision besser kennen und verstehen lernen.

Erfahrungsgemäß unterschätzen die Empfänger von Revisionsberichten das Leistungsvermögen der Internen Revision, vor allem die umfassenden Einblicke der Prüferinnen und Prüfer in die Funktionsweise des Unternehmens. Gleichzeitig sind den Kontrollorganen die verschiedenen Restriktionen, die die Interne Revision bei ihren Prüfungen einschränken, oft nicht bewusst.

Daher hat es sich bewährt, allen relevanten Kontrollorganen das Potential der Internen Revision näher zu erläutern, zum Beispiel indem mit den Prüfungsausschüssen von Aufsichtsräten verschiedene Fragen an den Jahresbericht einer Internen Revision erarbeitet werden. Weiterhin sollte den relevanten Überwachungsinstanzen der Handlungsrahmen von Internen Revisorinnen und Revisoren erläutert werden, damit diese die „Grenzen des Machbaren“ erkennen. Das erforderliche Wissen kann zum Beispiel im Rahmen von den in manchen Branchen üblichen bzw. gesetzlich geforderten Schulungen vermittelt werden.

# Schlussbemerkung

Die vorgelegten Vorschläge begreifen sich als Anstoß für eine aus Sicht von Transparency Deutschland notwendige Diskussion zum Schutz von Internen Revisionen. Hierbei ist festzuhalten, dass damit auch der Schutz der betroffenen Organisation als Ganzes vor Reputationsschäden, Korruption und nicht regelkonformem Verhalten verbessert wird, indem die interne Überwachungsfunktion verbessert wird.

Unzulässige Beeinflussungen von Internen Revisionsfunktionen erfolgen zu häufig. Diesem Missstand ist entgegenzuwirken. Es ist klar, dass diese Vorschläge teilweise kontrovers aufgefasst und diskutiert werden. Dies unterstreicht die Bedeutung des Themas. Selbstverständlich mag es auch Organisationen geben, bei denen eine Umsetzung dieser Vorschläge auf Grund des professionellen Umgangs mit der Internen Revision nicht notwendig ist.

# UNTERSTÜTZUNG

Transparency Deutschland bekämpft Korruption in Wirtschaft, Staat und Zivilgesellschaft.

Um unabhängig und wirkungsvoll arbeiten zu können, ist Transparency Deutschland auf Ihre Unterstützung angewiesen.

So können Sie aktiv werden:

## **Spenden**

Schon mit Ihrer einmaligen Spende unterstützen Sie unsere Arbeit wirkungsvoll.

## **Fördern**

Als Fördererin bzw. Förderer tragen Sie durch eine regelmäßige monatliche oder jährliche Spende kontinuierlich zur Bekämpfung von Korruption bei. Wir informieren Sie dafür regelmäßig über unsere Aktivitäten und Veranstaltungen.

## **Mitglied werden**

Als Mitglied bringen Sie sich aktiv ein. Zum Beispiel in einer unserer Regionalgruppen oder für Schwerpunktthemen wie Wirtschaft, Politik, Sport und Gesundheitswesen.

Wir sind vom Finanzamt als gemeinnützig anerkannt. Spenden und Mitgliedsbeiträge sind steuerlich absetzbar.

Bei Spenden und Förderbeiträgen ab 1.000 Euro pro Jahr veröffentlicht Transparency Deutschland die Namen der Spenderinnen und Spender im Jahresbericht und auf der Webseite.

## **Transparency International Deutschland e.V.**

GLS Bank · Konto: 11 46 00 37 00 · BLZ: 430 609 67

IBAN: DE07 4306 0967 1146 0037 00

BIC: GENO DE M 1 GLS

## **Zu Transparency Deutschland**

Transparency International Deutschland e.V. arbeitet deutschlandweit an einer effektiven und nachhaltigen Bekämpfung und Eindämmung der Korruption. Dazu müssen Staat, Wirtschaft und Zivilgesellschaft zusammenarbeiten und Koalitionen bilden. In Arbeits- und Regionalgruppen werden die Ziele an entscheidende Stellen transportiert, Lösungen erarbeitet und gesellschaftliche wie politische Entwicklungen kritisch begleitet.



**TRANSPARENCY  
INTERNATIONAL**  
Deutschland e.V.

Verfasser: Arbeitsgruppe Wirtschaft

Transparency International Deutschland e.V.  
Geschäftsstelle  
Alte Schönhauser Straße 44  
10119 Berlin  
Telefon: 030 - 54 98 98 - 0  
Telefax: 030 - 54 98 98 - 22  
office@transparency.de  
www.transparency.de



@transparency\_de



TransparencyDeutschland

August 2020

ISBN: 978-3-944827-34-6

Gestaltung: Julia Bartsch, Berlin



Die von Transparency Deutschland genutzte Lizenz CC BY-NC-ND 4.0 legt fest, dass die Vervielfältigung und Verbreitung nur dann erlaubt wird, wenn der Name der Autorin/des Autors genannt wird, wenn die Verwendung nicht für kommerzielle Zwecke erfolgt und wenn keine Bearbeitung, Abwandlung oder Veränderung erfolgt.