



DIIR

Combined Assurance

Koordinierte Zusammenarbeit der
Governance-Funktionen

Aus der Serie Fachbeiträge des DIIR
Nr. 2

Version 1.0
1. April 2020

Inhalt

1	Vorwort.....	3
2	Aktuelle Herausforderungen der Corporate Governance	4
3	Governance-Funktionen im Wettbewerb	6
4	Mögliche Lösungsansätze: Combined Assurance/Integrierte Governance	9
5	Handlungsansatz für die Interne Revision	13
6	Fazit	18
7	Literaturverzeichnis.....	19
8	Anhang.....	20

1 Vorwort

Die koordinierte und integrierte Zusammenarbeit aller unternehmerischen Funktionen, die direkten oder indirekten Risikobezug haben und zur Verbesserung der Governance-Struktur beitragen können, kann ein entscheidender Faktor für die Qualität der Corporate Governance von Unternehmen sein. Diese Thematik wird oftmals unter den Begriffen „Combined Assurance“ oder „Integrierte Governance“ diskutiert und weist sowohl aus wissenschaftlicher als auch aus praktischer Sicht eine hohe Relevanz auf.

Durch die koordinierte Zusammenarbeit der Governance-Funktionen wird es möglich, entweder den Ressourcenaufwand der Funktionen zu minimieren oder die Leistung ceteris paribus zu maximieren.¹ Dennoch existieren bisher nur wenige Forschungsarbeiten, die sich explizit mit dieser Thematik auseinandersetzen und so Handlungsempfehlungen für die Praxis formulieren können.²

Aus Sicht der Internen Revision ist diese Thematik von besonderem Interesse, da sich daraus neue Aufgabenbereiche und zukünftige Entwicklungsmöglichkeiten für das Berufsbild, wie beispielsweise die Übernahme einer koordinierenden Rolle im Rahmen eines Combined Assurance Ansatzes, ergeben können. Das Deutsche Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) hat deswegen ein Projekt initiiert, um einen Überblick über die Anwendung und den Umsetzungsgrad von Combined Assurance-Ansätzen sowie über die Rolle der Internen Revision bei der Implementierung dieses Konzeptes in deutschen Unternehmen zu erlangen. Das Projekt basiert auf einer anonymisierten Fragebogenerhebung von Internen Revisoren, die Hindernisse bei der Umsetzung sowie potenzielle Vorteile durch die Implementierung solcher Ansätze identifiziert hat. Insgesamt nahmen 149 Unternehmen an der Befragung teil.³ Im Folgenden werden die Ergebnisse des Projektes dar- und abschließend die Rolle der Internen Revision im Rahmen eines Combined Assurance Ansatzes vorgestellt.

¹ Vgl. die Definition von Combined Assurance nach Eulerich (2016) in Kapitel 3.

² Als die wissenschaftliche Arbeit mit der höchsten Relevanz ist die Arbeit von Decaux und Sarens (2015) zu nennen, die sich mit den Herausforderungen bei der Umsetzung eines Combined Assurance Ansatzes befasst.

³ Die Anzahl der Beobachtungen kann zwischen den einzelnen Fragen aufgrund von unvollständig oder fehlerhaft ausgefüllten Fragebögen variieren.

2 Aktuelle Herausforderungen der Corporate Governance

Unternehmen stehen aktuell mehr denn je unter dem Druck, sich kontinuierlich weiterzuentwickeln und sich ihrer dynamischen Umwelt unmittelbar anzupassen. Fortlaufende Veränderungen bedingt durch neue Trends, steigenden Anforderungen, wie beispielsweise im Bereich der Nachhaltigkeit und des Datenschutzes, sowie Gesetzesänderungen führen zu einer steigenden Unsicherheit und neuen Risiken für Unternehmen. Um diesen Herausforderungen angemessen begegnen zu können, ist eine effektive und effiziente Governance-Struktur erforderlich. In diesem Kontext wird unter dem Begriff Corporate Governance eine gute Unternehmensführung und -überwachung verstanden, welche Unternehmen zuverlässig durch schwierige Situationen führt.⁴

Eine der relevantesten und größten Veränderungen der letzten Jahre in diesem Zusammenhang stellt die Digitalisierung und die damit verbundene Automatisierung dar. Darunter fällt u. a. auch die zunehmende Automatisierung von Prozessen und integrierten Kontrollen sowie die zunehmende Anzahl von Informationen innerhalb eines Unternehmens, welche digital bereitgestellt werden. Aktuelle Themen wie Big Data sorgen zudem für eine Informationsflut, welche Unternehmen bewältigen müssen und die neuartige Ansätze für eine angemessene Aufbereitung und Steuerung der Informationen erforderlich macht. Dem erhöhten Informationsbedarf von Vorstand und Aufsichtsrat steht somit gleichzeitig ein Überfluss an unstrukturierten Informationen gegenüber, die die Risikoüberwachung im Unternehmen zu einer immer komplexeren Herausforderung macht.

Die zuvor beschriebenen komplexen und dynamischen Veränderungen können auch unter dem Begriff VUCA-Umwelt der Unternehmen zusammengefasst werden, welcher vier Dimensionen umfasst:

- Der Begriff Volatilität (*engl. volatility*) beschreibt die Geschwindigkeit des Wandels innerhalb einer Branche oder eines Marktes. Diese ist mit Nachfrageschwankungen und kurzen Markteinführungszeiten verbunden. Je unbeständiger bzw. volatiler die Umwelt ist, desto häufiger und schneller treten Veränderungen auf.
- Unter der Dimension Unsicherheit (*engl. uncertainty*) wird das Ausmaß verstanden, mit dem die Zukunft mit Sicherheit vorhergesagt werden kann. Je unsicherer die Umwelt ist, desto schwieriger ist es sie vorherzusagen.

⁴ Vgl. von Werder (2015).

- Komplexität (*engl. complexity*) bezieht sich auf die Anzahl der Faktoren, welche von Unternehmen berücksichtigt werden müssen, sowie die Vielfalt der Faktoren und die Beziehungen zwischen ihnen. Je mehr Faktoren, umso größer ihre Vielfalt und je mehr sie miteinander verbunden sind, desto komplexer ist die Umgebung in der sich ein Unternehmen befindet. Bei hoher Komplexität ist es unmöglich, die Umgebung vollständig zu analysieren und zu rationalen Schlussfolgerungen zu kommen.
- Je komplexer die Umwelt ist, desto schwieriger ist es diese zu analysieren. Ambiguität (*engl. ambiguity*) bezieht sich auf fehlende Möglichkeiten, eine Situation eindeutig zu interpretieren. Eine Situation ist mehrdeutig, wenn beispielsweise Informationen unvollständig, widersprüchlich oder zu ungenau sind, um klare Schlussfolgerungen zu ziehen. Je mehrdeutiger die Umwelt ist, desto schwieriger ist es sie zu interpretieren.⁵

Diese komplexe und immer weiter fortschreitende Veränderung der Unternehmensumwelt stellt die Unternehmen vor neue, ernsthafte Risiken. Dadurch entwickeln sich die Risikolandschaften von Unternehmen immer dynamischer. Oftmals treten innerhalb kürzester Zeit neuartige Risiken auf, welche zumeist auch noch miteinander verknüpft sind. Somit ist es unerlässlich, die neuen Möglichkeiten der Informationsgewinnung zu nutzen. Dabei ist die Aufbereitung der Informationen und deren Austausch eine zentrale Herausforderung. Mit Blick auf die Governance-Struktur von Unternehmen bedeutet dies vor allem einen erhöhten Koordinationsbedarf und gestiegene Anforderungen an ihre Ausgestaltung.

Der traditionelle, separierte Risikomanagement Ansatz kann in diesem Kontext zu einem massiven Problem werden, da dabei die aufkommenden Risiken individuell betrachtet werden. Als Lösungsansatz für ein modernes Risikomanagementsystem bietet sich ein ganzheitlicher Ansatz, auch Enterprise Risk Management genannt (ERM), an, bei welchem die Risiken unternehmensweit identifiziert, bewertet und gesteuert werden.⁶ Dieser holistische Ansatz berücksichtigt den Umstand, dass die Risiken miteinander verknüpft sind und meist nicht individuell auftreten.⁷ Zur Umsetzung dieses Ansatzes stehen der Unternehmensleitung diverse Überwachungs- und Kontrollfunktionen zur Verfügung, die auch Assurance Anbieter genannt werden.

⁵ Vgl. Bennett/Lemoine (2014).

⁶ Die befragten Unternehmen bewerteten den Reifegrad ihres ERM mit durchschnittlich 2,9 auf einer Skala von sehr unreif (1) bis sehr reif (5).

⁷ Vgl. Lam (2014) und Grace et al. (2015).

3 Governance-Funktionen im Wettbewerb

Alle Governance-Funktionen, die einen direkten oder indirekten Risikobezug haben, können wesentlich zu einer Verbesserung der Governance-Struktur beitragen, indem sie bei der Reduktion der Risikoposition unterstützen. Klassischerweise lassen sie sich in drei Gruppen untergliedern: die internen und externen Anbieter von Assurance und deren Adressaten. Die Zuordnung der einzelnen Governance-Funktionen kann der *Abbildung 1* entnommen werden.

Interne Anbieter	Externe Anbieter	Adressaten
<ul style="list-style-type: none">• Interne Revision• Risikomanagement• Compliance/Legal• Qualitätsmanagement• Controlling• IT(-Sicherheit)	<ul style="list-style-type: none">• Abschlussprüfer• Aufsichtsbehörde• Regulator• weitere externe Prüfungs- und Beratungsdienstleister	<ul style="list-style-type: none">• Vorstand• Aufsichtsrat• Senior Management

Abb. 1: Klassifizierung der Assurance Anbieter⁸

Die dargestellten Klassen beinhalten die jeweils relevantesten Assurance Anbieter, wobei diese Auswahl durch die Ergebnisse der durchgeführten Befragung unterstützt wird. Die Funktionen Interne Revision, Risikomanagement, Compliance/Legal, Controlling und IT(-Sicherheit) sind Bestandteil der Governance von mehr als 90 % der befragten Unternehmen.⁹

Zu den Aufgaben der einzelnen Governance-Funktionen gehören direkt oder indirekt die Identifikation, Steuerung und bestenfalls Minderung potenzieller Risiken im Unternehmen. Dabei haben die jeweiligen Governance-Funktionen klassischerweise ihre isolierten Aufga-

⁸ Die Aufzählung der Assurance Anbieter deckt sich mit den in dem Fragebogen aufgeführten Assurance Anbietern.

⁹ Dem Anhang können in *Abbildung 7* die durchschnittlichen Größen der jeweiligen Governance-Funktionen der befragten Unternehmen entnommen werden.

benbereiche, Berichtslinien und Adressaten, die jedoch durchaus Überschneidungen aufweisen können. Vor diesem Hintergrund werden einzelne Unternehmensbereiche beispielsweise von verschiedenen Governance-Funktionen angesprochen, was einerseits zu unnötiger Mehr- bzw. Doppelarbeit seitens der Assurance Anbieter und andererseits zu Ablehnung und Missstimmungen bei den angesprochenen Bereichen führen kann. Da eine effektive und effiziente Minderung der Risikoposition des gesamten Unternehmens jedoch nur durch ein Zusammenspiel der einzelnen Funktionen gewährleistet werden kann, muss eine Koordination der Verantwortlichkeiten stattfinden.

Das Three Lines of Defense Modell (TLOD-Modell) bietet in einem ersten Schritt die Möglichkeit, die einzelnen Governance-Funktionen im Unternehmen zu positionieren und zu strukturieren.¹⁰ Allerdings verhindert dieser Ordnungsrahmen, der auch als Aufbauorganisation der Governance verstanden werden kann, nicht, dass durch fehlende Abstimmung und Koordination Doppelarbeiten und prüfungsfreie Räume entstehen können.¹¹ So muss in einem nächsten Schritt eine entsprechende Ablauforganisation gefunden werden, in der die einzelnen Assurance Anbieter bestmöglich ihre jeweiligen Fähigkeiten, Kompetenzen und Ressourcen einbringen können und gleichzeitig die Gesamtleistung aller Funktionen maximiert werden kann.

Eine solche Ablauforganisation muss zudem die Interessen der einzelnen Governance-Funktionen berücksichtigen. Als Anbieter von Assurance Leistungen möchte jede Funktion ihren Stellenwert im Unternehmen hervorheben und als wichtiger Bestandteil der Governance wahrgenommen werden. Bei einer ganzheitlichen Koordination müssen Funktionen unter Umständen Zuständigkeiten abgeben, was im Widerspruch zur Existenzberechtigung der einzelnen Funktionen steht. Neben der Kooperationsbereitschaft der einzelnen Anbieter muss somit auch die Qualität der Kooperation berücksichtigt werden, die im optimalen Fall hoch und nicht kompetitiv ist. Im Rahmen des Projektes wurden die Unternehmen ebenfalls nach den beiden Dimensionen Bereitschaft und Qualität der Kooperation befragt. Die Ergebnisse werden in *Abbildung 2* dargestellt.

¹⁰ Vgl. Eulerich (2012) und IIA (2013).

¹¹ 91,9 % der befragten Unternehmen gaben an, dass ihre Governance-Struktur dem TLOD-Modell folgt, wodurch dessen Bedeutung hervorgehoben wird.

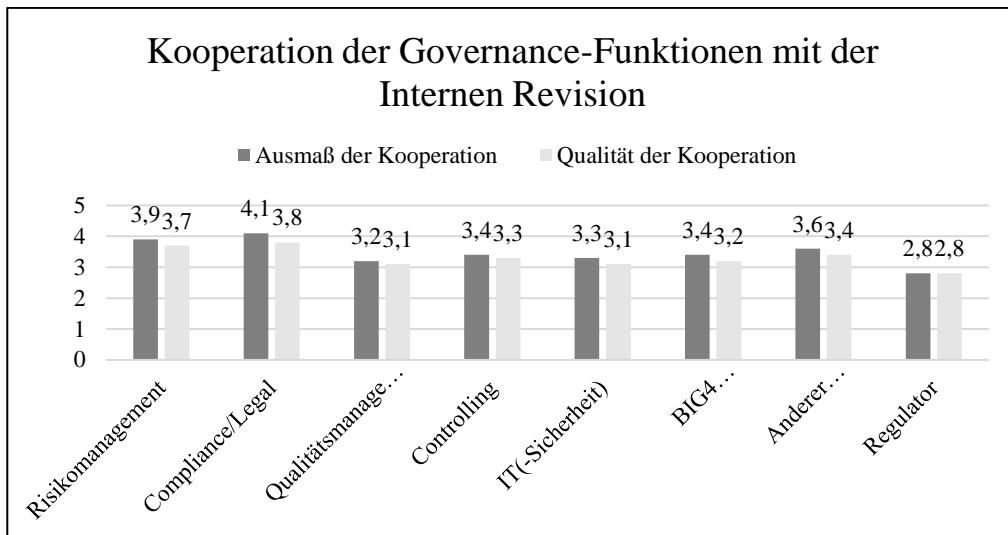


Abb. 2: Kooperation der Governance-Funktionen mit der Internen Revision¹²

Es zeigt sich, dass bisher im Durchschnitt zwar ein relativ hohes Maß an Kooperationsbereitschaft vorhanden ist, die Qualität der Kooperation aber vergleichsweise niedriger ausfällt. Gerade diese ist jedoch entscheidend, um die beschriebenen Anforderungen und Herausforderungen bestmöglich zu erfüllen und somit die Risikoposition des Unternehmens verbessern zu können. Um die Qualität der Kooperation steigern zu können, ist es vor allem notwendig, ein unternehmensweites Verständnis für die Zusammenarbeit der Governance-Funktionen zu schaffen.

¹² Frage lt. Fragebogen: Wie bewerten Sie die Kooperation der Governance-Funktionen mit der Internen Revision? Kooperationsbereitschaft von sehr niedrig (1) bis sehr hoch (5) und Qualität der Kooperation von sehr kompetitiv (1) bis sehr hoch (5).

4 Mögliche Lösungsansätze: Combined Assurance/Integrierte Governance

Combined Assurance bzw. integrierte Governance stellt einen potenziellen Ansatz dar, um die zuvor beschriebenen Problematiken zu lösen. Combined Assurance lässt sich wie folgt definieren:

„Combined Assurance entspricht einer koordinierten und integrierten Zusammenarbeit aller unternehmerischer Funktionen, die direkten oder indirekten Risikobezug haben und zur Verbesserung der Governance-Struktur beitragen können. Zielsetzung ist es hierbei, entweder den Ressourcenaufwand der Governance-Funktionen zu minimieren oder die Leistung ceteris paribus zu maximieren. Ergänzend kann die Zusammenarbeit mit Governance-relevanten externen Funktionen weitere risikorelevante Bereiche einbinden. Durch die Erfüllung der Zielsetzung steigert Combined Assurance die Qualität der Corporate Governance.“¹³

Der Reifegrad bzw. der Implementierungsprozess einer integrierten Governance lässt sich grob anhand von drei Stadien beschreiben: dem separaten Subsystem, dem harmonisierten Subsystem und dem integrierten Governance-System.¹⁴ Im ersten Stadium, dem separaten Subsystem, agieren die einzelnen Assurance Anbieter nach unterschiedlichen Rahmenkonzepten und ordnen Risiken entsprechend auch differenzierten Risikokategorien zu. Darüber hinaus erfolgt die Berichterstattung an Vorstand und Aufsichtsrat der einzelnen Funktionen getrennt und unabhängig voneinander. Die Interne Revision wirkt in diesem System als unabhängige und prüfende Instanz. Dieses Stadium beschreibt ein unkoordiniertes Governance-System, in welchem noch keine Anfänge eines Combined Assurance Ansatzes zu finden sind.

Im nächsten Schritt erfolgt eine Koordination der einzelnen Assurance Anbieter, sodass ein harmonisiertes Subsystem entsteht. In diesem Stadium tauschen sich die einzelnen Governance-Funktionen untereinander aus, sodass eine hohe Kommunikationsintensität vorliegt. Dies sind erste Bewegungen zu einem integrierten Governance-System, da durch den Austausch der einzelnen Assurance Anbieter deren Risikobewertung teilweise harmonisiert und Mehrarbeit vermieden werden kann. Die Berichterstattung erfolgt jedoch nach

¹³ Eulerich (2016).

¹⁴ Basierend auf dem 4D-Governance-Ansatz von KPMG.

wie vor separat und unabhängig voneinander. Auch die Interne Revision fungiert weiterhin als unabhängige und prüfende Instanz.

Im letzten Stadium wird das integrierte Governance-System erreicht. In diesem nutzen alle Assurance Anbieter ein einheitliches Rahmenkonzept und haben ebenso ein einheitliches Risikoverständnis. Alle Funktionen richten ihre Tätigkeiten übereinstimmend an der Unternehmensstrategie aus. Die Beziehung der einzelnen Assurance Anbieter ist dynamisch und von einem regen Austausch geprägt. Dies spiegelt sich ebenso in der einheitlichen Berichterstattung an Vorstand und Aufsichtsrat wider.

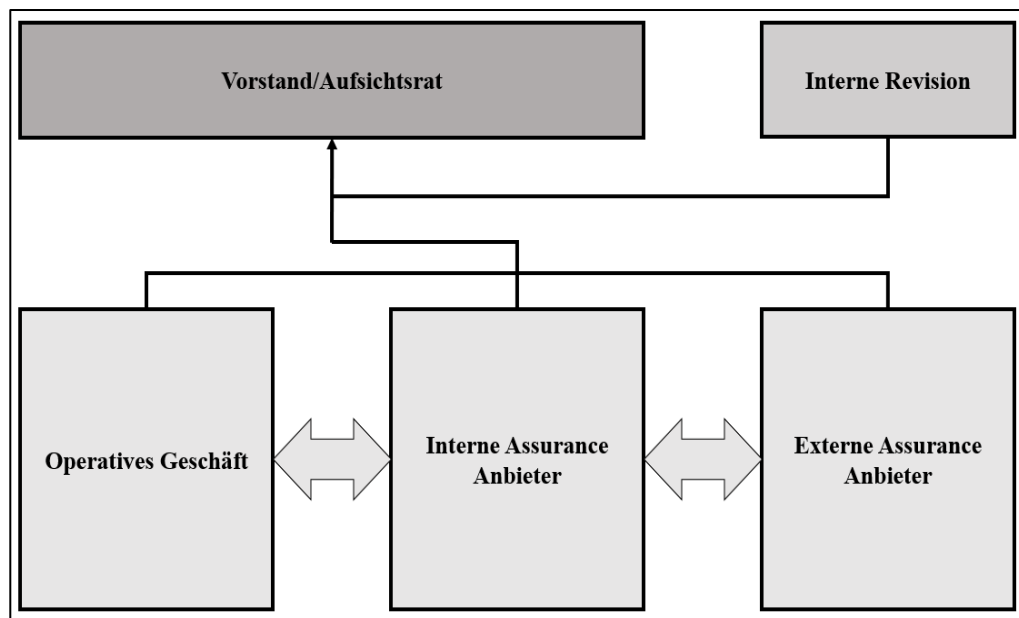


Abb. 3: Combined Assurance System

Die Schwierigkeit ist es nun, die Berichte bestenfalls so zusammenzufassen und einheitlich aufzubereiten, dass Vorstand und Aufsichtsrat einen gemeinsamen und keine separaten Berichte erhalten. Außerdem müssen das einheitliche Rahmenkonzept sowie das Risikoverständnis entwickelt und in die Funktionen getragen werden. Auch ist eine übergeordnete Funktion sinnvoll/notwendig, welche die Integration der einzelnen Funktionen steuert und unterstützt. In diesem Zusammenhang kommt die Interne Revision ins Spiel, die aufgrund ihres Aufgabenspektrums und ihrer Position im Unternehmen für die

Aufgabe des sog. „Combined Assurance Champions“ geeignet ist.¹⁵ Einen groben Überblick über die Governance-Struktur im finalen Stadium der integrierten Governance gibt *Abbildung 3*.

Die verschiedenen Integrationsgrade von Governance-Systemen machen deutlich, dass verschiedene Ansätze in Unternehmen ihre Anwendung finden können und das folglich auch die zugrundeliegende Zielsetzung variieren kann.

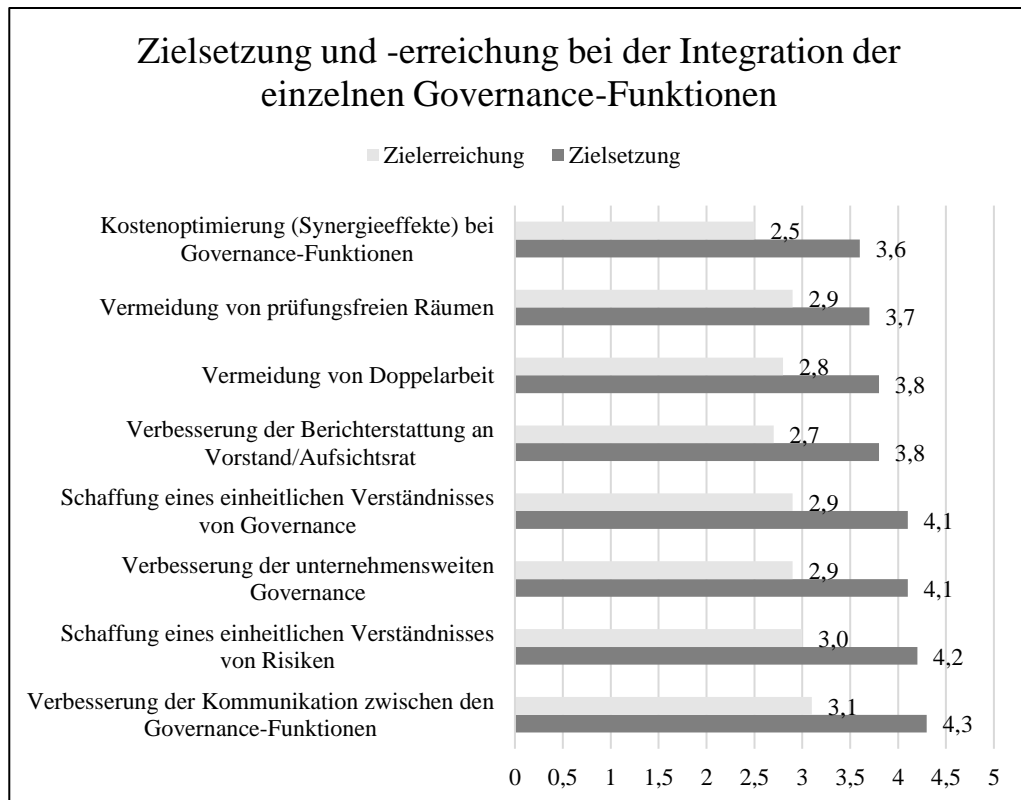


Abb. 4: Zielsetzung und -erreichung bei der Integration der einzelnen Governance-Funktionen¹⁶

Im Rahmen des Projektes wurden die Unternehmen gefragt, welche Zielsetzung sie durch die Integration von einzelnen Governance-Funktionen verfolgen, und inwieweit sie diese

¹⁵ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 4.

¹⁶ Frage lt. Fragebogen: Welche Zielsetzung soll durch die Integration der einzelnen Governance-Funktionen verfolgt werden und inwieweit konnte Ihr Unternehmen durch die Implementierung des integrierten Governance Ansatzes die Zielsetzung/Vorteile bereits realisieren? Zielsetzung/Zielerreichung von stimme gar nicht zu (1) bis stimme voll zu (5).

bisher erreichen konnten. *Abbildung 4* zeigt, dass insbesondere die Kommunikation zwischen den Governance-Funktionen verbessert werden soll und dieses Ziel auch den höchsten Erreichungsgrad aufweist. Auch weitere eher übergeordnete Ziele wie die Schaffung eines einheitlichen Verständnisses von Risiken und Governance sowie die Verbesserung der unternehmensweiten Governance werden als Zielsetzung durch die Befragten priorisiert. Die Zielerreichungsgrade spiegeln diese Priorisierung weitestgehend wider. Grundsätzlich ist aber festzuhalten, dass die Zielerreichung noch deutlich verbessert werden kann. Diese liegt mit einem durchschnittlichen Wert von 2,9 deutlich unter der Zielsetzung, die einen durchschnittlichen Wert von 4,0 aufweist.

5 Handlungsansatz für die Interne Revision

Die bisherigen Ausführungen haben in erster Linie aufgezeigt, bei welchen Problemstellungen Combined Assurance einen Lösungsansatz darstellen kann und welche Ziele und Vorteile sich durch deren Umsetzung erreichen lassen. Neben der niedrigen Zielerreichung deutet aber auch die geringe Verbreitung von ausgereiften Combined Assurance Ansätzen in der Praxis darauf hin, dass es Schwierigkeiten bzw. Herausforderungen bei der erfolgreichen Umsetzung gibt. Der durchschnittliche Reifegrad der implementierten Combined Assurance Ansätze der befragten Unternehmen wurde auf einer Skala von sehr unreif (1) bis sehr reif (5) mit durchschnittlich 2,4 bewertet. Als ein weiterer Grund für auftretende Schwierigkeiten bei der Umsetzung von Combined Assurance kann das Fehlen von konkreten Standards und Handlungsempfehlungen genannt werden. Das DIIR legt deshalb in den nachfolgenden Ausführungen einen Handlungsansatz für die Interne Revision vor, der auf Basis der durchgeführten Befragung versucht, die Positionierung der Internen Revision im Rahmen von Combined Assurance Ansätzen zu klären.

Zwar ähneln sich die meisten Unternehmen hinsichtlich der vorhandenen Governance-Funktionen,¹⁷ jedoch ist die konkrete Arbeit und Organisation dieser Funktionen von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich und von Treibern wie bspw. Branche, Größe und Gesellschafterstruktur abhängig. Folglich ist die Erstellung eines allgemeingültigen Rahmenwerks nicht trivial. Neben der Schwierigkeit die unterschiedlichen Organisationsstrukturen zu berücksichtigen, gibt es noch weitere Hürden bei der Implementierung von Combined Assurance in Unternehmen. Die Forschungsarbeit von Decaux und Sarens aus dem Jahr 2015 befasst sich mit den Schwierigkeiten bei der Implementierung eines Combined Assurance Ansatzes und liefert auf Basis von durchgeführten Interviews konkrete Einblicke in die Umsetzungsprobleme. Sie fassen ihre Ergebnisse mit den folgenden sechs Voraussetzungen für die erfolgreiche Umsetzung eines Combined Assurance Ansatzes zusammen:

1. Aufbau eines ausgereiften und entwickelten Risikomanagement-Systems
2. Schaffung eines Bewusstseins für Combined Assurance
3. Identifikation eines Combined Assurance Champions
4. Entwicklung einer Assurance-Strategie
5. Zuordnung der Assurance-Aktivitäten zu den einzelnen Akteuren

¹⁷ Vgl. dazu Kapitel 2.

6. Bericht über die Ergebnisse des Combined Assurance Ansatzes

Auf Basis dieser Erkenntnisse und Expertenmeinungen wurden potenzielle Herausforderungen für die erfolgreiche Umsetzung ausgearbeitet und im Rahmen der Befragung hinsichtlich der Relevanz bewertet. *Abbildung 5* stellt die Ergebnisse dieser Befragung dar und ermöglicht es, die Herausforderungen nach ihrer Bedeutung zu ordnen.

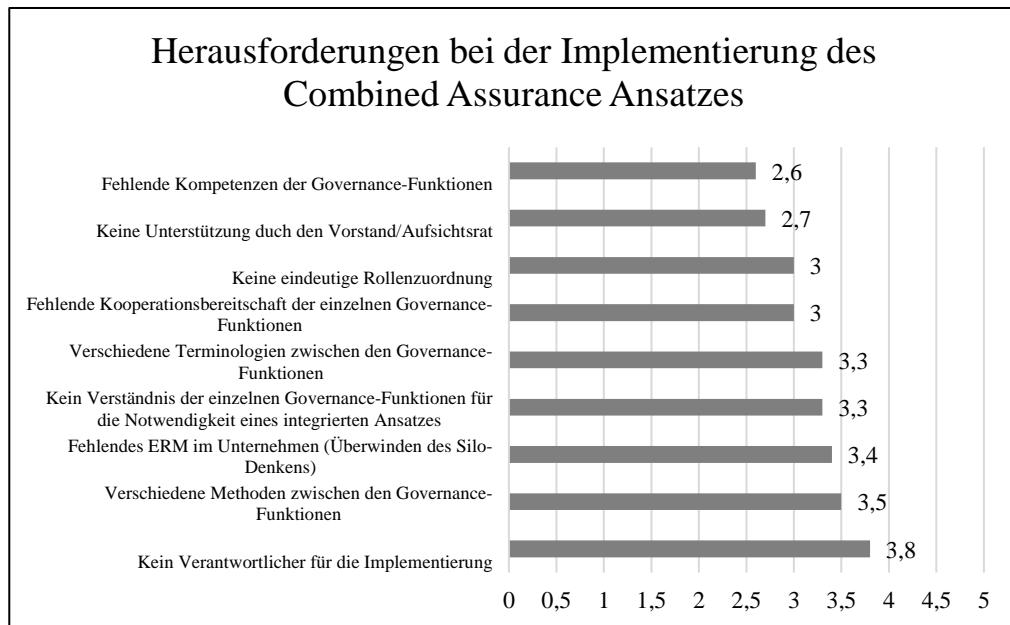


Abb. 5: Herausforderungen bei der Implementierung des Combined Assurance Ansatzes¹⁸

Als relevanteste Herausforderung, welche die Implementierung von Combined Assurance Ansätzen behindert, kann eindeutig das Fehlen eines Verantwortlichen für die Implementierung ausgemacht werden. An dieser Stelle kann die Interne Revision und insbesondere deren Leitung eine entscheidende Rolle einnehmen. Aufgrund der unabhängigen Position im Unternehmen und der in den Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF) verankerten Koordinationsaufgabe der Revisionsleitung, weist die Interne Revision die besten Voraussetzungen auf, um einen Combined Assurance Ansatz und dessen Umsetzung zu koordinieren. Aus Sicht der Revision folgt der Combined Assurance Ansatz insbesondere dem IPPF-Standard 2050, der explizit zum Austausch zwischen Interner Revision und anderen Assurance Anbietern anregt:

¹⁸ Frage lt. Fragebogen: Inwieweit wurde die Implementierung des Combined Assurance Ansatzes in Ihrem Unternehmen durch folgende Herausforderungen behindert? Von Stimme gar nicht zu (1) bis Stimme voll zu (5).

IIA Standard 2050 – Koordination und Vertrauen

Der Leiter der Internen Revision soll Informationen austauschen, Aktivitäten koordinieren und das Vertrauen auf die Arbeiten anderer interner und externer Prüfungs- und Beratungsdienstleister berücksichtigen, damit eine angemessene Abdeckung erzielt und Doppelarbeiten vermieden werden.

Auch die Forschung untermauert diese Rolle der Internen Revision. So stellen Daugherty und Anderson (2012) heraus, dass die Interne Revision insbesondere in den frühen Phasen der Implementierung als Koordinator der Assurance Aktivitäten fungieren kann. Auch Decaux und Sarens (2015) konstatieren, dass die Revisionsleitung die besten Voraussetzungen hat, um die Rolle des „Combined Assurance Champions“ einzunehmen. Die Forschungsergebnisse decken sich mit den Angaben der befragten Unternehmen. Wie *Abbildung 6* entnommen werden kann, war die Interne Revision in 78% aller Unternehmen im Rahmen der Planungsphase involviert und in 68% aller Unternehmen auch noch in der Umsetzungsphase. Mit Voranschreiten des Implementierungsprozesses nimmt die Involvierung der Internen Revision zwar sukzessive ab, aber bleibt bis zur letzten Phase mit 62% (Weiterentwicklung/Verbesserung) hoch.

Eine Hürde dabei und insbesondere im Hinblick auf die Erreichung des finalen Stadiums eines Combined Assurance Ansatzes ist die Wahrung der Unabhängigkeit und der Objektivität der Internen Revision. Die Interne Revision ist gemäß IPPF dazu verpflichtet, organisatorisch unabhängig und persönlich objektiv ihren Aufgaben nachzukommen. Hinsichtlich der Unabhängigkeit dürfte die Stellung als Combined Assurance Champion kein ernsthaftes Problem darstellen. Im Standard 1100 wird Unabhängigkeit wie folgt erläutert:

„Unabhängigkeit bedeutet, dass keine Umstände vorliegen, die die Fähigkeit der Internen Revision beeinträchtigen, ihre Aufgaben für die Interne Revision unbeeinflusst wahrzunehmen. Um einen für die wirksame Ausführung der Revisionsaufgaben hinreichenden Grad der Unabhängigkeit zu erzielen, hat der Leiter der Internen Revision direkten und unbeschränkten Zugang zu leitenden Führungskräften und Geschäftsleitung bzw. Überwachungsorgan.“

Die hier angesprochenen Voraussetzungen für die Unabhängigkeit der Internen Revision stehen nicht im Widerspruch zu ihren Aufgaben als Combined Assurance Champion. Die Position der Internen Revision in der Organisation des Unternehmens bleibt unbeeinflusst, da sich lediglich das Aufgabenspektrum der Internen Revision erweitert und die in Standard 1110 angeführte funktionale Unterstellung der Internen Revision dadurch weiterhin Bestand hat.

Die Wahrung der Objektivität der Internen Revision stellt bei der Erreichung des finalen Stadiums jedoch eine größere Herausforderung dar. Das IPPF fordert in diesem Zusammenhang im Standard 1100, dass „Interne Revisoren ihre Beurteilung prüferischer Sachverhalte nicht anderen Einflüssen unterordnen.“ Im Ethikkodex ist geregelt, dass Interne Revisoren nicht an Aktivitäten beteiligt sein oder Beziehungen unterhalten dürfen, die ihr unparteiisches Urteil beeinträchtigen könnten. Um diese Anforderungen einhalten zu können, muss beim Combined Assurance Ansatz darauf geachtet werden, dass die Aufgabenzuordnung an die einzelnen Revisoren, Anreizsysteme und Berichtswege nicht zu Interessenkonflikten bei Führungskräften und Mitarbeitern der Internen Revision führen.

Eine Lösungsmöglichkeit könnten in solchen Fällen externe Prüfungsdienstleister sein, die im Auftrag der Geschäftsleitung bzw. des Überwachungsorgans Prüfungshandlungen durchführen. Auch könnte innerhalb der Internen Revision zusätzlich eine Unterteilung der Aufgaben (z. B. durch unterschiedliche Teams) erfolgen.

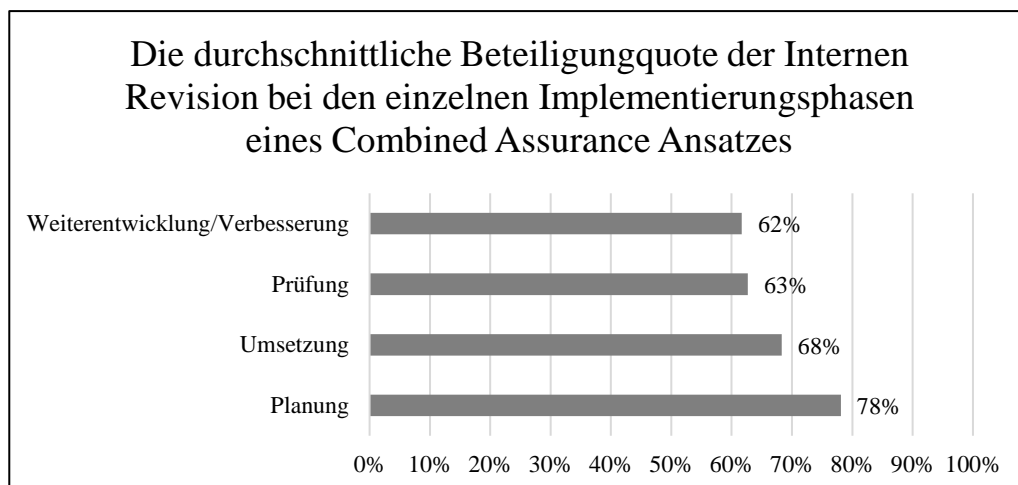


Abb. 6: Die durchschnittliche Beteiligung der Internen Revision bei den einzelnen Implementierungsphasen eines Combined Assurance Ansatzes¹⁹

Auch bei der Überwindung weiterer Herausforderungen kann die Interne Revision eine entscheidende Rolle einnehmen. Durch ihre weitreichenden Einblicke im Unternehmen und insbesondere auch in die Aufgaben der anderen Assurance Anbieter kann die Interne Revision den Austausch zwischen den Funktionen anregen und auf mögliche Unterschiede in

¹⁹ Frage lt. Fragebogen: War die Interne Revision bei der Planung, Umsetzung Prüfung, Weiterentwicklung/Verbesserung des Combined Assurance Ansatzes involviert? Ja oder Nein.

der Methodik oder den Verständnissen hinweisen. Zudem bietet der Berufstand der Internen Revision mit seinen einheitlichen Standards die besten Voraussetzungen, um in den Dialog mit anderen Unternehmen zu treten, die bereits erste Erfahrungen mit Combined Assurance besitzen oder sich in fortgeschrittenen Phasen der Implementierung befinden, um Lösungsansätze für auftretende Probleme zu entwickeln.

6 Fazit

Die Relevanz von Combined Assurance oder auch integrierten Governance Ansätzen nimmt kontinuierlich zu. Unternehmen bewegen sich in einer immer dynamischeren und digitalen Umwelt, die einerseits einen großen Informationsbedarf und andererseits, getrieben durch neue Technologien, eine Informationsflut bedingt. Um diesen Herausforderungen gerecht zu werden, ist eine Zusammenarbeit der verschiedenen Governance-Funktionen im Unternehmen, auch Combined Assurance genannt, unerlässlich, da nur so eine angemessene Minderung der Risikoposition sowie eine effektive und effiziente Informationsaufbereitung und -weitergabe gewährleistet werden kann.

Bisher existieren jedoch wenige konkrete Handlungsempfehlungen für die Umsetzung eines Combined Assurance Ansatzes, weshalb das DIIR als Kapazität für die Interne Revision in Deutschland ein Projekt initiiert hat, um einen Überblick über die Anwendung und den Umsetzungsgrad von Combined Assurance Ansätzen sowie über die Rolle der Internen Revision bei der Implementierung dieser in Unternehmen in Deutschland zu erlangen.

Zusammenfassend kann Combined Assurance durch die im Rahmen der Auswertung der Befragung und von Forschungsarbeiten aufgezeigten Vorteile – wie die Verbesserung der Kommunikation zwischen den Governance-Funktionen und der Schaffung eines einheitlichen Verständnisses von Risiken und Governance – die unternehmensweite Governance verbessern. Gleichzeitig bzw. dadurch können die Interessen von Shareholdern und Stakeholdern befriedigt sowie die Entscheidungsgrundlage von Vorstand und Aufsichtsrat verbessert werden. Das DIIR sieht die Interne Revision dabei aufgrund ihrer unabhängigen Position im Rahmen des TLOD-Modells als geeignete Funktion an, um in den verschiedenen Phasen der Implementierung mitzuwirken und insbesondere als Koordinator des Combined Assurance Ansatzes zu fungieren.

7 Literaturverzeichnis

Bennett, Nathan/Lemoine, James G. (2014): What a difference a word makes: Understanding threats to perform in a VUCA world. In: *Business Horizons*, 57(3): 311-317.

Daugherty, B., & Anderson, U. (2012): The third line of defense: internal audit's role in the governance process. In: *Internal Auditing*, 27(4): 38-41.

Decaux, Loic/Sarens, Gerrit (2015): Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. In: *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 56-79.

Eulerich, Marc (2012): Combined Assurance: Ein ganzheitlicher Ansatz zur Minimierung der Risikoposition. In: *Zeitschrift Interne Revision*, 51(4): 194-200.

Federation of European Risk Management Associations (FERMA) & European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) (2011): Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41.

Grace, M. F., Leverty, J. T., Phillips, R. D. & Shimpi, P. (2015): The value of investing in Enterprise Risk Management. In: *The Journal of Risk and Insurance*, 82(2): 289-316.

Huibers, S. C. J. (2015): Combined Assurance: One Language, One Voice, One View. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Institute of Internal Auditors (2013): The three lines of defense in effective risk management and control, Position Paper.

Lam, James (2014): *Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls*.

Schreurs, H. K., & Marais, M. (2015): Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance. In: *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1): 73-86.

Werder von, Axel (2015): *Führungsorganisation, Grundlagen der Corporate Governance, Spitzen- und Leistungsorganisation*, 3. Aufl. Wiesbaden: Gabler.

Zupan, L. A., Pfyffer, H.-U., Stocker, H. (2012): Zusammenarbeit zwischen Überwachungsfunktionen im Unternehmen – Eine Studie zur effektiven Assurance. In: *Der Schweizer Treuhänder*, 86(12): 963-967.

8 Anhang

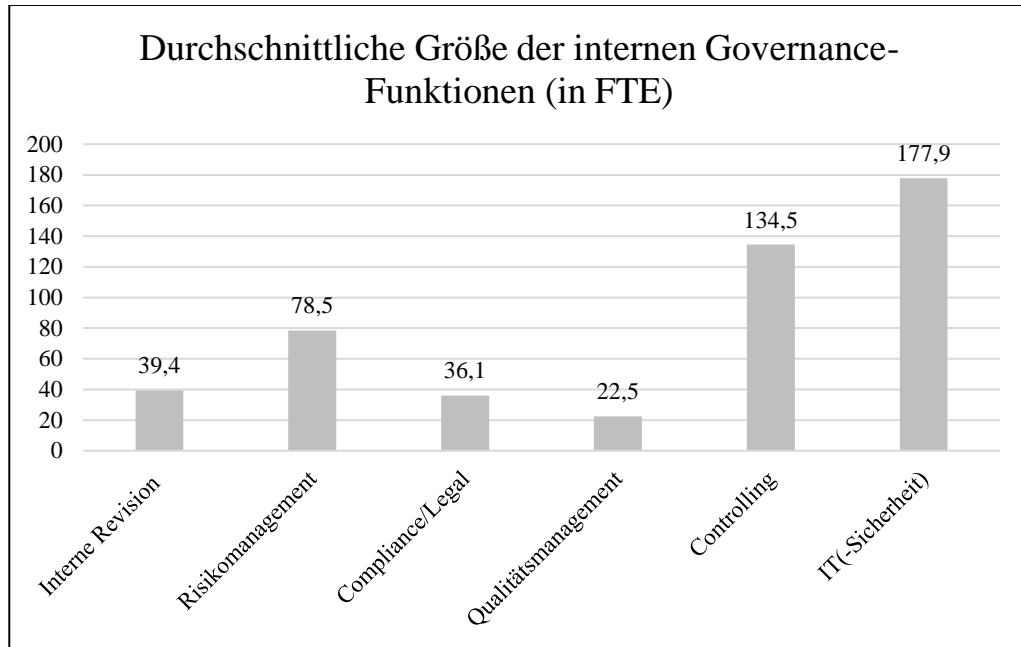


Abb. 7: Durchschnittliche Größe der internen Governance-Funktionen (in FTE)²⁰

²⁰ Frage lt. Fragebogen: Wie groß sind die internen Governance-Funktionen in Ihrem Unternehmen? Größe in Vollzeitärbeitskräften.

Herausgeber

Dieser Fachbeitrag wurde herausgegeben vom DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.

Veröffentlichung am 01.04.2020 auf www.diir.de.

Das DIIR bedankt sich bei Prof. Dr. Marc Eulerich und seinen Mitarbeitern vom Lehrstuhl für Interne Revision an der Universität Duisburg-Essen für die Durchführung des Projekts und den Entwurf des Fachbeitrags.