

ESV

DIIR-FORUM

Band 9

Qualitätsmanagement im Revisionsprozess

Verbesserte Effektivität in der Internen Revision

Von

Dr. Susann Albinus-Leupold

Erich Schmidt Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 13873 9](http://ESV.info/9783503138739)

ISBN 978 3 503 13873 9

ISSN 1866 9271

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg

Geleitwort

Die Qualitätsdiskussion hat in der Internen Revision in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Wesentliche Treiber dieser Entwicklung sind die gestiegenen Erwartungen an die Interne Revision, insbesondere hinsichtlich ihres Wertschöpfungsbeitrages für das Unternehmen, und die zunehmende Regulierung. Eine Besonderheit in dieser Qualitätsdiskussion ist, dass sich die Qualität einer Prüfung – auch im Nachhinein – nicht bzw. nur sehr begrenzt feststellen lässt. Prüfungen werden daher als Vertrauensgüter bezeichnet. Die Interne Revision ist deshalb gezwungen, qualitativ hochwertige Prüfungsleistungen anzubieten, um ein hohes Maß an Revisionsqualität sicherzustellen. Eine Möglichkeit hierzu ist die Einführung eines systematischen Qualitätsmanagements.

Das Ziel dieser Arbeit ist, die anhaltende Qualitätsdebatte um eine neue Perspektive, die der tatsächlichen Revisionsqualität, zu erweitern. Bisher wurde vorrangig die wahrgenommene Revisionsqualität, d.h. inwieweit durch die Interne Revision die Erwartungen der Nachfrager erfüllt wurden, betrachtet. Die Sicherung der tatsächlichen Revisionsqualität, d.h. ob der Revisor in der Lage war, Fehler aufzudecken, und darüber uneingeschränkt berichtet hat, ist jedoch für den langfristigen Erfolg einer Internen Revision unerlässlich. Eines der wichtigsten und am häufigsten angewandten Instrumente dazu ist der Reviewprozess, d.h. die interne Überwachung von Prüfungsprozessen. Anhand des Reviewprozesses werden exemplarisch die Verhaltensimplikationen der Überwachung aufgezeigt.

In der Arbeit werden relevante Einflussfaktoren der Überwachung identifiziert und deren Wirkungszusammenhänge dargestellt. Dabei verbindet die Verfasserin die verhaltenswissenschaftliche Prüfungsforschung mit der vorrangig konzeptionell/normativ ausgerichteten Forschung im Bereich der Internen Revision. Vor diesem Hintergrund bietet die Arbeit in wissenschaftlicher Hinsicht einen beachtenswerten Erkenntnisfortschritt. Hierzu zählen insbesondere die Transparenz und Strukturierung des einschlägigen Wissensstandes sowie die mit dem Analyserahmen verbundenen konstruktiven Hinweise für die weitere Forschung.

Eine explorative empirische Untersuchung zur Gestaltung des Überwachungsprozesses in der Internen Revision rundet die Arbeit ab. Der Novitätsgehalt der Befunde ist beachtlich. Es sind die ersten empirischen Befunde zur Überwachung des Prüfungsprozesses bei der Internen Revision in Deutschland; auch weltweit sind erst wenige vergleichbare Untersuchungen zur Internen Revision veröffentlicht worden. Teilweise sind die Befunde erwartungskonform, zeigen aber auch deutlich Tendenzen, die den bisherigen Vorstellungen zum Überwachungsprozess widersprechen. Auch zeigen die Befunde, dass sich der Überwachungsprozess in der In-

ternen Revision erheblich von dem Überwachungsprozess in anderen Prüfungseinrichtungen unterscheidet.

Die vorliegende Arbeit bietet eine fundierte Grundlage für eine weitere Qualitätsdiskussion in der Internen Revision. Sie soll Praktikern Anregung zur Reflektion ihres eigenen Verhaltens bieten und den Blick auf die zweite Dimension der Revisionsqualität, die tatsächliche Revisionsqualität, öffnen. Für die Wissenschaft stellt sie eine sehr gute Zusammenfassung des bisherigen Forschungsstandes zum Überwachungsprozess von Prüfungen dar und zeigt zahlreiche Ansatzpunkte für zukünftige Forschungen auf. Ich wünsche dieser Arbeit viel Beachtung und eine weite Verbreitung.

Potsdam, Dezember 2011

Prof. Dr. Martin Richter

Danksagung

Die vorliegende Arbeit entstand am Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam. Sie wurde von der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät als Dissertation im November 2011 angenommen. An dieser Stelle möchte ich mich bei den Personen bedanken, die mich während der Anfertigung dieser Arbeit unterstützt haben.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater und akademischen Lehrer Herr Prof. Dr. Martin Richter, ohne dessen Ermunterung diese Arbeit niemals zu Stande gekommen wäre. Mit seinen kritischen Anregungen und seinem Gespür für neue Perspektiven hat er mich immer wieder vorangebracht. Insbesondere möchte ich mich für seine unkomplizierte Art und Hilfsbereitschaft bedanken, mit der er mich als externe Doktorandin aufgenommen hat und mir jederzeit Zugang zu seinem Lehrstuhl gewährte. Darüber hinaus möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Dieter Wagner herzlich für die Übernahme des Zweitgutachtens bedanken.

Ein weiterer besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Ulfert Gronewold, der mir nicht nur als Chef viele Freiheiten einräumte, sondern auch stets bereit war, mit mir über die Thesen meiner Arbeit zu diskutieren, und mir konstruktive Hinweise für meine Arbeit gab. An dieser Stelle sollen auch die ehemaligen und noch aktiven Doktoranden des Lehrstuhls genannt werden, die mir in zahlreichen Diskussionen Feedback und Anregungen für meine Arbeit gegeben haben. Insbesondere möchte ich mich bei Dipl.-Kfm. Constance Behringer, Dr. Michaela Donle, Dr. Andre Heerlein, Dipl.-Ök. Veronika Hefen, M.A., Dipl.-Kfm. Norbert Heydemann, Dipl.-Kfm. Jan-Robert Kirchner, Dipl.-Ök. Marina Müller und Dr. Annika Polei bedanken.

Der guten Seele des Lehrstuhls, Frau Roswitha Voigt, möchte ich besonders danken. Sie hatte immer ein offenes Ohr für mich und hat mich tatkräftig bei organisatorischen Fragen unterstützt. Zudem möchte ich mich bei den studentischen Hilfskräften für ihre technische Unterstützung bei der Datenerhebung und Datenauswertung bedanken.

Eine theoretische Arbeit ist nur so gut wie ihr Praxisbezug. Aus diesem Grund möchte ich mich an der dieser Stelle bei den Mitgliedern des CIA-Arbeitskreises Ost für ihre Bereitschaft und Offenheit zur Diskussion des Überwachungsprozesses in der Internen Revision bedanken. Auch möchte ich dem Deutschen Institut für Interne Revision e.V. und dem Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) für die Bekanntmachung meiner empirischen Untersuchung danken.

Diese Arbeit hätte ich nie ohne die Unterstützung meiner Familie und meiner Freunde fertig stellen können. Insbesondere möchte ich mich bei meinen Eltern

Sigrid und Michael Albinus für ihren Rückhalt und ihre Ermunterung auch in schwierigen Zeiten bedanken. Schließlich möchte ich mich bei meinem Ehemann Dr. Eik Leupold für seine Liebe und sein Verständnis für meine Arbeit bedanken. Seine naturwissenschaftliche Sichtweise führte zu manchen Diskussionen zwischen uns, die sehr fruchtbar für meine Arbeit waren.

München, Dezember 2011

Dr. Susann Albinus-Leupold

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	v
Danksagung	vii
Inhaltsverzeichnis	ix
Abbildungsverzeichnis	xv
Tabellenverzeichnis	xvi
Abkürzungsverzeichnis	xvii
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Relevanz des Themas	1
1.2 Ableitung der Zielstellung	5
1.3 Gang der Untersuchung	6
1.4 Definition des Überwachungsbegriffs	8
2 Messung der Revisionsqualität	13
2.1 Begriffsklärung: Revisionsqualität	13
2.2 Modelle von Revisionsqualität	17
2.2.1 Phasenorientierte Ansätze der Revisionsqualität.....	17
2.2.1.1 Qualitätsmodell von Donabedian.....	18
2.2.1.2 Qualitätsmodell von Meyer/Mattmüller.....	20
2.2.2 Erwartungsorientierte Ansätze der Revisionsqualität.....	24
2.2.2.1 Gap-Modell nach Parasuraman et al.....	24
2.2.2.2 Symmetrisches Gap-Modell von Marten.....	27
2.2.3 Erwartungslücken in der Internen Revision.....	30
2.3 Probleme der Messung von Revisionsqualität	33
2.3.1 Bestimmung geeigneter Qualitätsmaße.....	33
2.3.2 Verfahren zur Messung der Revisionsqualität.....	37
2.4 Zusammenfassung der Erkenntnisse zur Messung der Revisionsqualität	45
3 State-of-the-Art des Qualitätsmanagements in der Internen Revision	47
3.1 Begriffsklärung: Qualitätssicherung/Qualitätsmanagement in der Internen Revision	47
3.2 Historische Entwicklung des Qualitätsmanagements in der Internen Revision	48
3.3 Theoretische Ansätze des Qualitätsmanagements in der Internen Revision	51
3.3.1 Qualitätsphilosophie als Grundlage des Qualitätsmanagements.....	51
3.3.2 Total Quality Management.....	53
3.3.3 ISO-Normen 9001 und 9004.....	59
3.3.4 St. Galler Konzept Integriertes Qualitätsmanagement.....	61

3.4 Berufsrechtliche Ansätze des Qualitätsmanagements in der Internen Revision	66
3.4.1 IIA Standards und Practice Advisories	66
3.4.2 IIR Revisionsstandard Nr. 3: Qualitätsmanagement in der Internen Revision	69
3.4.3 Exkurs: VO 1/2006: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüfung.....	71
3.5 Empirische Befunde der Umsetzung des Qualitätsmanagements in der Internen Revision	74
3.6 Zusammenfassung und Bewertung des Forschungsstandes zum Qualitätsmanagement in der Internen Revision	77
4 Der Überwachungsprozess als Teilaspekt des Qualitätsmanagements in der Internen Revision.....	79
4.1 Ansatzpunkte der Überwachung in der Internen Revision	79
4.1.1 Überwachung des Prüfungsprozesses	79
4.1.1.1 Laufende Überwachung des Prüfungsprozesses (Review).....	79
4.1.1.2 Durchsicht der Arbeitspapiere	82
4.1.1.3 Berichtskritik	84
4.1.2 Überwachung der Revisionsabteilung.....	86
4.1.2.1 Interne Beurteilungen (Internal Assessments).....	86
4.1.2.2 Externe Beurteilungen (External Assessments)	88
4.1.3 Empirische Befunde	93
4.2 Exkurs: Überblick der verhaltenswissenschaftlichen Erkenntnisse zur Überwachung in der betriebswirtschaftlichen Forschung	95
4.3 Analyse der Verhaltensimplikationen der Überwachung in der Internen Revision am Beispiel des Reviews.....	99
4.3.1 Analyserahmen und Analyseobjekt.....	99
4.3.1.1 Analyserahmen zum Review in der Internen Revision	99
4.3.1.2 Analyseobjekt: Verhaltensimplikationen der Akteure im Reviewprozess	102
4.3.2 Analyseebene: Umfeld der Internen Revision	103
4.3.2.1 Erwartungen der Adressaten.....	103
4.3.2.2 Aufgaben der Internen Revision.....	105
4.3.2.3 Kulturelle Aspekte	109
4.3.2.3.1 Landeskultur	109
4.3.2.3.2 Organisationskultur.....	116
4.3.2.3.3 Bezugsgruppen der Internen Revision.....	119
4.3.3 Analyseebene: Revisionsabteilung.....	123
4.3.3.1 Aufbauorganisation der Revisionsabteilung.....	123
4.3.3.1.1 Größe der Revisionsabteilung.....	123
4.3.3.1.2 General- vs. Fachrevision	124
4.3.3.1.3 Zentralisierung vs. Dezentralisierung der Internen Revision	127

4.3.3.2	Ablauforganisation des Revisionsprozesses.....	129
4.3.3.2.1	Organisation des Prüfungsprozesses und Regulierung des Reviewprozesses.....	129
4.3.3.2.2	Strukturierter Prüfungsansatz	131
4.3.3.3	Personalmanagement: Mitarbeiterauswahl und -entwicklung in der Revisionsabteilung	133
4.3.3.4	Führungskultur in der Revisionsabteilung.....	135
4.3.3.4.1	Qualitätsbewusstsein und der Einfluss eines Quality Assessments	135
4.3.3.4.2	Zwischenmenschlicher Umgang in der Revisionsabteilung (Arbeitsklima)	137
4.3.3.4.2.1	Vertrauen.....	137
4.3.3.4.2.2	Kommunikation.....	138
4.3.3.4.2.3	Fehlerbehandlung.....	140
4.3.4	Analyseebene: Reviewprozess	141
4.3.4.1	Individuen	141
4.3.4.1.1	Reviewer	141
4.3.4.1.1.1	Einstellungen.....	141
4.3.4.1.1.2	Expertise.....	143
4.3.4.1.1.3	Kognitive und kommunikative Fähigkeiten.....	150
4.3.4.1.1.4	Reviewstil.....	157
4.3.4.1.2	Reviewee.....	161
4.3.4.1.2.1	Motivation und Einstellungen	161
4.3.4.1.2.2	Kompetenz	164
4.3.4.2	Situation.....	165
4.3.4.2.1	Veranlassung von Reviewmaßnahmen.....	165
4.3.4.2.2	Prüfungskontextbezogene Faktoren.....	167
4.3.4.2.3	Rollenverständnis von Reviewer und Reviewee	172
4.3.4.3	Interaktionen zwischen Reviewer und Reviewee.....	174
4.3.4.3.1	Erwartungen an das Review	174
4.3.4.3.1.1	Erwartungen des Reviewers.....	174
4.3.4.3.1.2	Erwartungen des Reviewees	178
4.3.4.3.2	Strategische Verhaltensmuster aus der Persuasion Perspective	181
4.3.4.3.2.1	Persuasionsversuche des Reviewees	181
4.3.4.3.2.2	Anpassungsstrategien des Reviewers.....	188
4.3.4.3.3	Art der Reviewinstrumente	194
4.3.4.3.3.1	Überblick.....	194
4.3.4.3.3.2	Durchsicht der Arbeitspapiere.....	195
4.3.4.3.3.3	Interview-Review	200
4.3.4.3.3.4	Berichtskritik.....	203
4.3.4.3.4	Feedback	207
4.3.4.4	Ergebnisse und Wirkungen des Reviewprozesses.....	211

4.3.4.4.1	Ergebnisse des Reviewprozesses	211
4.3.4.4.2	Wirkungen des Reviewprozesses.....	214
4.3.4.4.2.1	Prüfungsprozessbezogene Wirkungen	214
4.3.4.4.2.2	Personenbezogene Wirkungen	216
4.4	Zusammenfassende Betrachtung des Überwachungsprozesses in der Internen Revision und Bewertung des Forschungsstandes	224
5	Empirische Untersuchung zur Überwachung von Prüfungsprozessen in der Internen Revision.....	229
5.1	Problemstellung.....	229
5.2	Herleitung der Research Questions und Hypothesen.....	231
5.2.1	Gestaltung des Überwachungsprozesses	231
5.2.1.1	Art der Überwachungsmaßnahmen	231
5.2.1.2	Größe der Revisionsabteilung	232
5.2.1.3	Erfahrung des Reviewers	233
5.2.1.4	Überwachungsstrategie.....	236
5.2.2	Bedeutung der Überwachung.....	238
5.2.2.1	Wahrnehmung der Überwachung.....	238
5.2.2.2	Arbeitszufriedenheit	239
5.2.2.3	Probleme der Überwachung	241
5.3	Methodik der Datengewinnung und Datenanalyse.....	241
5.3.1	Methodische Grundüberlegungen und Ablauf der empirischen Untersuchung.....	241
5.3.1.1	Messinstrument.....	241
5.3.1.2	Datengewinnung.....	243
5.3.1.3	Operationalisierung der Variablen.....	245
5.3.2	Methoden der quantitativen Datenanalyse	250
5.3.2.1	Gütemessung der Konstrukte.....	250
5.3.2.2	Analyse der Variablen	251
5.4	Ergebnisse und Diskussion	253
5.4.1	Vorbemerkungen	253
5.4.2	Gütemessung der Konstrukte	254
5.4.3	Gestaltung des Überwachungsprozesses	258
5.4.3.1	Art der Überwachungsmaßnahmen	258
5.4.3.2	Größe der Revisionsabteilung	269
5.4.3.3	Erfahrung des Reviewers	272
5.4.3.4	Überwachungsstrategie.....	274
5.4.4	Bedeutung der Überwachung.....	276
5.4.4.1	Wahrnehmung der Überwachung.....	276
5.4.4.2	Arbeitszufriedenheit	278
5.4.4.3	Probleme der Überwachung	279

5.5 Zusammenfassende Bewertung und zukünftige Forschungsfragen...	280
6 Zusammenfassung und Ausblick	287
Literaturverzeichnis.....	291
Anhang	319
Anhang 1: Kreuztabelle der Überwachungsinstrumente für beide	
Fragebogenversionen	319
Anhang 2: Fragebogen Revisionsleiter	327
Anhang 3: Fragebogen Revisor	340
Anhang 4: Anschreiben	352