

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Hölscher, Luise; Rosenthal, Johannes

Working Paper

## Leistungsmessung der Internen Revision

Working paper series // Frankfurt School of Finance & Management, No. 86

**Provided in cooperation with:**

Frankfurt School of Finance and Management

Suggested citation: Hölscher, Luise; Rosenthal, Johannes (2007) : Leistungsmessung der Internen Revision, Working paper series // Frankfurt School of Finance & Management, No. 86, urn:nbn:de:101:1-2008082917 , <http://hdl.handle.net/10419/27852>

**Nutzungsbedingungen:**

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

**Terms of use:**

*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.*

**Frankfurt School – Working Paper Series**

**No. 86**

**Leistungsmessung  
der Internen Revision**

by Prof. Dr. Luise Hölscher

and Johannes Rosenthal

November 2007



**Frankfurt School of  
Finance & Management**  
Bankakademie | HfB

Sonnemannstr. 9–11 60314 Frankfurt an Main, Germany  
Phone: +49(0)69 1540080 Fax: +49(0)69 154008 728

Internet: [www.frankfurt-school.de](http://www.frankfurt-school.de)

## Abstract

This paper explores approaches to measure the performance of the internal audit function. Based upon three proposed dimensions of formal internal audit performance – material performance, cost and risk – it uses competence research methodology to characterize and structure internal audit competence as the prerequisite for material performance that can be measured by instruments of service quality measurement. A second approach to measure formal internal audit performance is taken by linking the other two dimensions in the context of make or buy decisions, where activity-based costing can be used to analyze internal audit services and cluster this service portfolio according to transaction costs or risks associated with them.

Whereas the first approach uses management's expectation as a benchmark for material performance and allows for deeper analysis of deviations between the expected and the actual performance, the second approach uses the comparison of actual costs with costs of outsourcing solutions adjusted for the specific risks incurred. Both approaches are subject to further inquiry as their validity for practical and theoretical problems has not yet been evaluated.

Key words: internal audit, competence, performance, measurement, service management, GAP analysis, costs, make or buy, transaction costs, outsourcing

JEL classification: M42 - Auditing

ISSN: 14369753

### Contact:

Prof. Dr. Luise Hölscher  
Frankfurt School of Finance & Management  
Sonnemannstr. 9-11  
D-60314 Frankfurt am Main  
Germany  
l.hoelscher@frankfurt-school.de

Johannes Rosenthal  
Frankfurt School of Finance & Management  
Sonnemannstr. 9-11  
D-60314 Frankfurt am Main  
Germany  
johannes.rosenthal@googlemail.com

Die Verfasser bedanken sich bei Frau Christine Breunung für ihre Diskussionsbereitschaft und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

## Content

Content .....	3
Executive Summary.....	7
1 Problematik der Leistungsmessung einer Internen Revision.....	9
2 Dimensionen der Leistung einer Internen Revision .....	10
3 Messung der Leistung einer Internen Revision .....	13
3.1 Leistung im materiellen Sinn.....	13
3.1.1 Definition.....	13
3.1.2 Bisherige Forschungsergebnisse.....	15
3.1.3 Neue Ansätze zur Leistungsmessung .....	19
3.1.3.1 Für die Interne Revision relevante Kompetenzausprägungen .....	19
3.1.3.2 Verfahren der Kompetenzmessung.....	20
3.1.3.3 Vergleich zwischen den relevanten Ausprägungen der Internen Revision und den Kompetenzklassen der Forschung.....	22
3.1.3.4 Mögliche Verfahren zur Kompetenzmessung der Internen Revision.....	23
3.1.3.5 Die Überführung von Kompetenz in Performanz.....	24
3.2 Kosten einschließlich Risikokosten.....	32
3.2.1 Ist-Kosten .....	33
3.2.2 Fremdbezug von IR-Leistung.....	35
3.2.3 Kosten einer Auslagerung .....	37
3.2.4 Systematik zur transaktionskostenorientierten Bewertung von IR-Leistungen .....	38
3.2.5 Leistungsmessung durch Kostenvergleich .....	40
4 Ansätze für weitere Forschung .....	42
Literaturverzeichnis .....	43

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Leistungsdimensionen der Internen Revision.....	12
Abbildung 2: Qualifikation vs. Kompetenz .....	14
Abbildung 3: Zusammenhang zwischen Nachfrage, Angebot und Performanz der IR.....	15
Abbildung 4: Häufigkeit der Leistungsmessung bei der Internen Revision .....	16
Abbildung 5: Verfahren der Qualitätsmessung.....	26
Abbildung 6: GAP-Modell der Leistungsmessung der Internen Revision .....	32
Abbildung 7: Beispielhafter Prüfprozess Fraud .....	34
Abbildung 8: Typologie des Dienstleistungssektors.....	36
Abbildung 9: Beurteilungsmatrix „Make or Buy“ .....	39
Abbildung 10: Kostenvergleich .....	41

## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BCI	Bambeck-Competence-Instrument
BWL	Betriebswirtschaftslehre
d.h.	Das heißt
e.V.	eingetragener Verein
et al.	et alii
ff	fortfolgende
GAIN	Global Audit Information Network
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	The Institute of Internal Auditors
IIR	Deutsches Institut für Interne Revision e. V.
IR	Interne Revision
IT	Informationstechnik

Jg.	Jahrgang
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LLP	Limited Liability Partnership
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MA	Massachusetts
MaRisk	Mindestanforderungen an das Risikomanagement
Nr.	Nummer
NY	New York
o.Jg.	ohne Jahrgangsangabe
o.V.	ohne Verlagsangabe
PIA	Persönlichkeitsinventar zur Integritätsabschätzung
PRC	Penalty-Reward-Contrast
PwC	PricewaterhouseCoopers LLP
S.	Seite
SM	Senior Management
u.a.	unter anderem
US	United States (of America)
var.	variabel
vgl.	vergleiche
vs.	versus
WM	Wertpapiermittlungen
z.B.	zum Beispiel

## Executive Summary

Planung, Steuerung und Kontrolle werden allgemein als Tätigkeiten im Managementprozess beschrieben. Die Interne Revision stellt dabei ein wesentliches Element des Internen Überwachungssystems eines Unternehmens dar, dessen Leistungen vor allem den langfristigen Unternehmenserfolg maßgeblich beeinflussen. Ohne einen transparenten Maßstab, der differenziert Leistungen der Internen Revision messbar macht und bewertet, kann das gleichermaßen notwendige Management der Internen Revision selbst nur ex post reagieren oder mittels vager Indikatoren Lücken oder Mängel in den Leistungen der Internen Revision vermuten.

Nicht nur um Verantwortungs- und Ergebnisbewusstsein von Entscheidungsträgern der Internen Revision und ihrer Leitung zu fördern, sondern auch um einen internen Diskussionsprozess anzustoßen, kann der Kompetenzbegriff der Internen Revision inhaltliche Vorlage für Verfahren sein, die Qualitätslücken identifizieren und messbar machen. Das GAP-Modell zur direkten, multiattributiven Messung von Dienstleistungsqualität kann auf die Interne Revision übertragen werden, durch die Analyse von Abweichungen zwischen Kundenwahrnehmung (Unternehmensleitung) und Eigenwahrnehmung (Revisionsleiter) können wichtige Impulse zur Verbesserung ihrer Leistungsfähigkeit gesetzt werden.

Statt sich an ihren materiellen Leistungen zu orientieren, kann zur Leistungsmessung alternativ an den durch die Interne Revision verursachten Kosten angesetzt werden. Um den Besonderheiten der Aufgabe der Internen Revision im Vergleich mit anderen Unternehmensfunktionen gerecht zu werden, wird die Risikokomponente ihrer Tätigkeit durch eine transaktionskostenorientierte Betrachtung integriert. Die der Revisionspraxis nicht ferne Fragestellung des „Make or buy“ von Revisionsleistungen gibt Anlass zur Systematisierung ihres Leistungsportfolios in Inspektionsgüter, Erfahrungsgüter und Vertrauensgüter. Die Charakteristika der unterschiedlich auslagerungsfähigen Teilleistungen resultieren in unterschiedlichen Kostenniveaus, die im Vergleich mit den internen Kosten gezielt Verbesserungspotenziale aufzeigen können.





## 1 Problematik der Leistungsmessung einer Internen Revision

Die Aufgaben der Internen Revision werden allgemein definiert als „unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern.“<sup>1</sup> Weiterhin „unterstützt [sie] die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“<sup>2</sup> Damit handelt es sich um eine große Bandbreite von internen Leistungen für eine Organisation, in der Regel für ein Unternehmen.

Eine Besonderheit der Internen Revision besteht darin, dass sie ihre Aufgaben unter unterschiedlichen rechtlichen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen in Unternehmen erfüllt, deren Geschäftszweck, Größe und Struktur differieren. Mit unterschiedlichen Auftraggebern variieren somit auch die Funktionen, die der Internen Revision zukommen.

Aus der gesetzlichen Verpflichtung der Geschäftsführung, die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden, ergibt sich eine Pflicht zur Unternehmensüberwachung (Corporate Governance). Spektakuläre Betrugsfälle in der Vergangenheit, aber auch die aktuellen Diskussionen über eine angemessene Corporate Governance weisen auf die stark gestiegene Bedeutung der Internen Revision im Unternehmen hin.

Dabei ist der Wortgebrauch der „Internen Revision“ mehrdeutig: Zum einen kann darunter die organisatorische Einheit (im Sinne einer „Abteilung“) verstanden werden, für deren Funktion und Aufgabenstellung die Unternehmensleitung zuständig ist. Dies ist eine formale Interpretation.

Bei der „Internen Revision“ muss es sich jedoch nicht grundsätzlich und hinsichtlich jedes Funktionsbereichs um eine unternehmensinterne Abteilung handeln. Statt dessen kann darunter auch die Summe der Aufgabenstellungen im Rahmen der Unternehmensüberwachung verstanden werden, was einer materiellen (inhaltlichen) Sichtweise entspricht. Betrachtet man Interne Revision als eine Menge von zu erledigenden Tätigkeiten, so stellt sich die Frage, in wie weit sie intern geleistet werden oder ob sie einzeln oder in sinnvollen Funktionszusammenhängen ausgegliedert werden können oder sollen. Dieses doppelte Verständnis erschwert die Beantwortung der Frage, wie die Leistungen einer Internen Revision definiert, gemessen und beurteilt werden können. Ziel der vorliegenden Untersuchung ist es, grundlegende Ansätze zur Messung der Leistung der Internen Revision zu entwickeln, um hieraus in einem späteren Schritt Instrumente zur Leistungsmessung ableiten zu können.

Hierzu werden in Kapitel 2 Dimensionen der Revisionsleistung definiert, anhand derer im folgenden Kapitel Vorschläge zur Leistungsmessung erarbeitet werden. In Kapitel 3.1 wird aufgezeigt, wie Begriffe und Methoden der Kompetenzforschung auf die Interne Revision

---

<sup>1</sup> IIR (2007), Standards, S. 2.

<sup>2</sup> IIR (2007), Standards, S. 2.

angewendet werden könnten. Mögliche Ausprägungen dieser Kompetenz werden anschließend vorgestellt und könnten inhaltlicher Ausgangspunkt von Messverfahren sein, die die Leistung der Internen Revision aus Sicht ihrer Empfänger differenziert bewertet bzw. messbar machen. Die vorgestellten Mess- und Analyseverfahren bedienen sich des Instrumentariums zur Bewertung von Dienstleistungsqualität. Der in Kapitel 3.2 vorgestellte Bewertungsansatz geht einen grundsätzlich anderen Weg, indem eine Leistungsmessung mittels einer Kostenvergleichsrechnung unter der Fragestellung „Make or buy“ skizziert wird. Eine transaktionskostenorientierte Systematik ermöglicht hier nicht nur grundsätzliche Aussagen zur möglichen Teilauslagerung der IR, sondern auch eine Beurteilung des Leistungsportfolios vor dem besonderen Hintergrund des für die Interne Revision zentralen Risikobegriffs. Die Arbeit schließt mit einer Erörterung weiterer Forschungsansätze.

## 2 Dimensionen der Leistung einer Internen Revision

Unter „Leistungen“ wird im Sprachgebrauch des Rechnungswesens der betriebszweckbezogene Wertzuwachs verstanden.<sup>3</sup> Bei planvollem Wirtschaften entsteht er aus dem plangemäßen Einsatz von Betriebsmitteln, wobei hieraus Kosten zur Leistungserstellung erwachsen. Zu einem positiven Betriebsergebnis kommt es, wenn die Leistungen größer als die Kosten sind. Um es nicht bei diesem pauschalen Maß zu belassen, ist aufgrund der speziellen Bedeutung der Internen Revision für den nachhaltigen Unternehmenserfolg die Risikodimension zu berücksichtigen, die ein wesentliches Merkmal des IR-Aufgabenfeldes ist.

Aufgabe der Unternehmensführung ist es, Einzelpläne der betrieblichen Funktionsbereiche unter Berücksichtigung etwaiger Risiken zu einem zielkonformen Gesamtplan zusammenzufassen.<sup>4</sup> Versteht man Interne Revision als Funktionsbereich, so werden folglich – unter Einhaltung der gesetzlichen Regelungen – ihre Aufgaben erst durch die Unternehmensführung definiert.

Die Unternehmensführung ist insbesondere verantwortlich für

- die Aufgabenstellung,
- die Struktur,
- die personelle Ausstattung sowie
- die sachliche Ausstattung

der Internen Revision. Sofern Aufgaben ausgelagert sind, bleiben die Prüfungsplanung, die Überwachung der Prüfungsdurchführung durch den externen Dienstleister sowie die Nach-

---

<sup>3</sup> Vgl. Wöhe (2005), BWL, S. 817.

<sup>4</sup> Vgl. Wöhe (2005), BWL, S. 58.

schau der Revisionsprojekte Aufgabe der Unternehmensleitung.<sup>5</sup> Da eine Auslagerung teilweise bzw. in bestimmten Fällen möglich ist, kann zur Beurteilung der Leistungen der Internen Revision seitens der Unternehmensführung auf die Instrumente zur Optimierung von Outsourcing-Entscheidungen zurückgegriffen werden. Diese auch unter dem Schlagwort „Make or buy“ diskutierte Fragestellung setzt zum Ersten an den Funktionen im Sinne zu erbringender Leistungen, zum Zweiten an den entstehenden Kosten und zum Dritten an den zu berücksichtigenden Risiken an.

- 1) Die zu erbringenden **Leistungen** bzw. der Arbeitsumfang der Internen Revision werden dabei von deren Ziel bestimmt, Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, frühzeitig zu erkennen (§ 91 Abs. 2 AktG).<sup>6</sup> Dies ist in qualitativer wie in quantitativer Hinsicht zu verstehen:

Zum einen gibt es verschiedene Leistungsarten, die von der Internen Revision erbracht werden können. Sie reichen beispielsweise von der Ordnungsmäßigkeitsprüfung bis zum Management Audit bzw. von der Analyse über die Beurteilung bis zur Empfehlung. Jede Leistungsart kann dabei unterschiedliche Potenziale entwickeln, Gefährdungen des Fortbestandes des Unternehmens aufzuzeigen und Anregungen zu deren Beseitigung zu geben. Maßgebend für das „richtige“ Spektrum an Leistungsarten ist, dass die Leistungsarten mit den Gefährdungsarten im Unternehmen konform gehen. Zum anderen sind unterschiedliche Leistungsumfänge möglich, die pro Leistungsart angeboten bzw. abgefragt werden können. Hierbei ist u.a. zu beachten, dass aus Sicht des Unternehmens nur dann eine Leistung erbracht wird, wenn Angebot und Nachfrage im Unternehmen zueinander passen, wenn also beispielsweise die angebotenen Empfehlungen auch erwünscht sind oder wenn die Nachfrage nach Empfehlungen mit entsprechend geschulten und fähigen IR-Mitarbeitern befriedigt werden kann. Bei Abweichungen zwischen angebotener und nachgefragter Leistung kann es trotz umfangreicher und vielfältiger Leistungen der Internen Revision zu Defiziten in der Leistungswahrnehmung kommen, wie sie durch den Nachfrager – in der Regel den Vorstand – erfolgt. Insofern ist aus Sicht nachfragender Dritter eine Leistung nur dann erbracht, wenn der wahrgenommene Bedarf gestillt werden kann. Aus Sicht der anbietenden Internen Revision ist ihre Leistung hingegen dann optimal erfüllt, wenn der tatsächliche Bedarf gestillt werden kann. Voraussetzung für die Erreichung dieser zweiten Art von „optimaler Leistung“ ist, dass es gelingt, den wahrgenommenen Bedarf mit dem tatsächlichen in Übereinstimmung zu bringen. Im Sinne der Erkennung und Vermeidung von Gefährdungspotenzialen im Unternehmen gehört auch diese Aufgabe zu den „Leistungen“ einer funktionierenden Internen Revision.

- 2) Die **Kosten**, die durch die Interne Revision verursacht werden, lassen sich in pagatorische, d.h. zahlungsbedingte Kosten und in kalkulatorische Kosten bei Verzicht auf Leistungen der Internen Revision (Opportunitätskosten) einteilen. Werden Teilleistungen der Internen Revision nicht intern vorgehalten bzw. erbracht sondern am Markt von ei-

---

<sup>5</sup> Vgl. Arbeitskreis (2006), Best Practice, S. 225.

<sup>6</sup> Vgl. auch Janke (2002), Stärkung der Rolle der Internen Revision, S. 274.

nem externen Dienstleister fremdbezogen, fallen dort die pagatorischen Kosten des Fremdbezugs an. Diese sind insbesondere um die sogenannten Transaktionskosten zu ergänzen, die im engen Zusammenhang mit den Risiken einer Auslagerung stehen und aufgrund der besonderen Stellung der Internen Revision innerhalb einer adäquaten Risikosteuerung verstärkt werden.<sup>7</sup>

- 3) Im Gegensatz zum reinen Sourcing geht beim Outsourcing auch die Verantwortung für die erbrachte Leistung auf den Outsourcingnehmer über. Dies ist jedoch im Falle des IR-Outsourcing nur eingeschränkt darstellbar: Beispielsweise muss die Geschäftsleitung von Kreditinstituten bei einer Auslagerung der Internen Revision ein unmittelbares, eigenes und schriftlich fixiertes Weisungsrecht gegenüber den externen Prüfern behalten und über ein Mitglied der Geschäftsleitung oder einen Revisionsbeauftragten die ordnungsgemäße Durchführung der Internen Revision gewährleisten, die Prüfungsplanung sowie den jährlichen Gesamtbericht erstellen und prüfen sowie im Rahmen einer Nachschau die tatsächliche Umsetzung der ausgesprochenen Empfehlungen überwachen.<sup>8</sup> Dies hat zur Folge, dass das Revisionsrisiko eben nicht mit der Revisionstätigkeit outsourcet werden kann und neben der Beurteilung von Leistung und Kosten auch das **Risiko** betrachtet werden muss, das durch eine adäquate Ausgestaltung der Internen Revision zu vermeiden ist bzw. das durch eine nicht adäquate Ausgestaltung möglicherweise eingegangen wird.

Abb. 1 fasst die drei Dimensionen, hinsichtlich derer die Messung der Leistung der Internen Revision vorgenommen werden muss, zusammen.

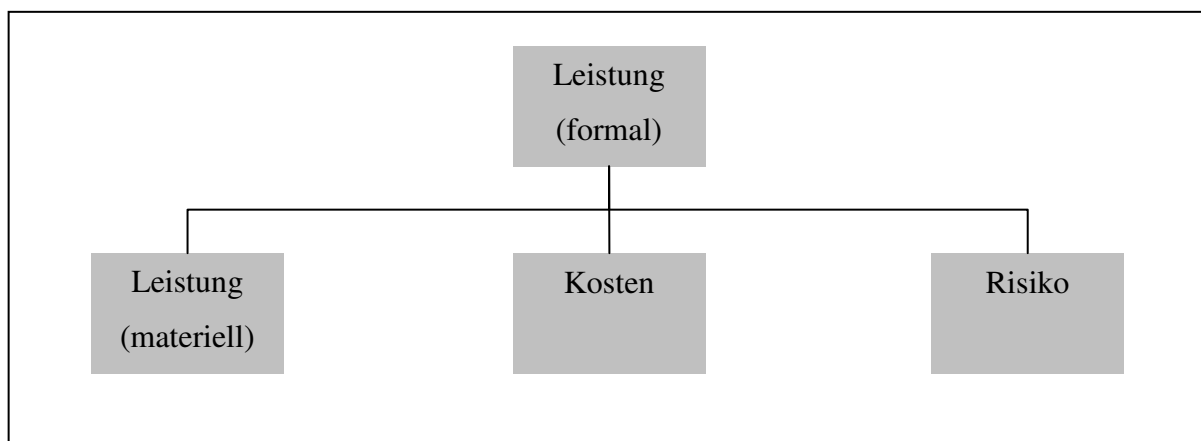


Abbildung 1: Leistungsdimensionen der Internen Revision

---

<sup>7</sup> Vgl. Zehnder und Brönnimann (2005), Interne Revision als Vertrauensgut, S. 449.

<sup>8</sup> Vgl. Kießling und Kießling (2003), Kontrolle durch Interne Revision in Kreditinstituten, S. 517.

### 3 Messung der Leistung einer Internen Revision

Die Unterschiedlichkeit der Dimensionen einer Revisionsleistung macht deutlich, dass die Leistungsmessung nicht mit einem einzelnen Instrument erfolgen kann. Problematisch dabei ist, dass die Leistung nicht nur gemessen, sondern auch beurteilt werden muss. Dies ist nur durch einen Vergleich möglich, für den wiederum ein Maßstab notwendig ist. Das bedeutet im Einzelnen, dass nicht nur das Messinstrument (z.B. „Euro“), sondern auch ein Benchmark für den Vergleich (z.B. ein festgelegter Betrag in Euro) benötigt werden. Nur so sind Bewertungen wie „effektiv besser oder schlechter“, „teurer oder günstiger“ und „ineffizient oder effizient“ usw. möglich. Nachfolgend werden Messinstrumente sowie Maßstäbe für die drei identifizierten Leistungsdimensionen skizziert.

#### 3.1 Leistung im materiellen Sinn

##### 3.1.1 Definition

Aufgabe dieses Kapitels ist es nicht, das Leistungsspektrum (die Leistungsarten) der Internen Revision detailliert darzustellen. Hierzu gibt es ausreichend detaillierte Leistungskataloge.<sup>9</sup> Es ist jedoch fraglich, ob es die Aufgabe einer Innenrevision sein sollte, alle dort aufgezählten oder möglichst viele verschiedene Dienstleistungen anzubieten. Hierdurch entstehen Kosten, die nur dann zu einem Wertzuwachs führen, wenn die Leistungsarten tatsächlich vom Auftraggeber – der Unternehmensführung – genutzt werden. Folglich sollte die Interne Revision mit ihrem Leistungsangebot die Leistungsnachfrage der Unternehmensführung möglichst umfassend abdecken, so dass die Leistung tatsächlich Wert schöpfend und wahrnehmbar erbracht werden kann. Untersuchungsgegenstand dieses Kapitels ist somit die **wahrgenommene Leistung**, die zu messen und zu beurteilen ist. Bezeichnet man wahrgenommene Leistung als Performance („**Performanz**“), so bedeutet Leistungsmessung Performanzmessung.

Bevor Leistungen wahrgenommen werden, ist die Interne Revision zunächst lediglich ein Reservoir von Leistungen, die von der Unternehmensführung oder von anderen Funktionsbereichen abgerufen werden können. Dies bedeutet, dass zunächst Leistungspotenzial aufzubauen ist, d.h. Kompetenzen entwickelt werden müssen. Für den Begriff der **Kompetenz** gibt es derzeit weder allgemeinverbindliche Charakterisierungen noch generell verwendbare Messverfahren. Nach Auffassung der Organisations- und Weiterbildungsforschung charakterisieren Kompetenzen „die Fähigkeiten von Menschen, sich in offenen und unüberschaubaren, komplexen und dynamischen Situationen selbstorganisiert zurechtzufinden.“<sup>10</sup> Kompetenz ist insofern zu unterscheiden vom Begriff der **Qualifikation**: Während eine Qualifikation durch fremdorganisierte Vermittlung, Prüfung und Bestätigung von Wissen oder Fertigkeiten entsteht, entwickelt das Individuum durch die eigene Fähigkeit zur Selbstorganisation Kompetenz. Während Qualifikationen einen eher technisch-mechanischen Charakter haben, können

---

<sup>9</sup> Vgl. zum Beispiel Füss (2005), Bestandsaufnahme und Perspektiven, S. 62–122.

<sup>10</sup> Vgl. Heyse et al. (2004), Kompetenzen bilanzieren, S. 8.

Kompetenzen gemeinhin durch die Attribute „kreativ“, „überraschend“ und „schöpferisch“ charakterisiert werden (vgl. Abbildung 2).

<b>Qualifikation</b>	<b>Kompetenz</b>
Fremdorganisiert	Selbstorganisiert
Sachverhaltszentriert	Subjektzentriert
Wissen, Fertigkeiten	Gespür, Motivation, Erfahrung, Begabung
Normierbar, zertifizierbar	Lediglich indirekt evaluierbar

Abbildung 2: *Qualifikation vs. Kompetenz*<sup>11</sup>

Übertragen auf die Interne Revision heißt dies, dass ein Innenrevisor, der beispielsweise die Prüfung zum Certified Internal Auditor (CIA) mit Erfolg abgelegt hat, damit zwar nachweislich und überprüfbar eine Qualifikation erlangen konnte. Diese Qualifikation ist jedoch kein hinreichender Nachweis über Kompetenz, beispielsweise im Rahmen einer Prüfung das Vorliegen eines Betrugsfalls aus den Akten herauszulesen. Vielmehr braucht er neben detailliertem Wissen über rechtliche Tatbestände des Betrugs auch Erfahrung, Sensibilität für Unstimmigkeiten, Motivation, Einfühlungsvermögen usw. Diese lassen sich durch Normierung und Zertifizierung nicht erfassen.<sup>12</sup>

Hieraus leitet sich das Problem ab, dass Kompetenz im Sinne einer Fähigkeit zur Selbstorganisation nur indirekt erschließbar und evaluierbar ist. Das Vorliegen von Qualifikationen kann als Indiz, nicht aber als hinreichende Bedingung dafür gewertet werden, Leistung erbringen zu können, also zu „performen“. Allerdings sind Qualifikationen auch nicht kompetenzschädlich.

Umgekehrt führt aber auch die alleinige Fähigkeit zur Selbstorganisation noch nicht zur Erbringung einer Leistung; vielmehr müssen Situationen oder Anforderungen vorgegeben sein, auf die Kompetenzen angewendet werden können. Erfüllt der Innenrevisor dank seiner Kompetenzen die an ihn gestellte Aufgabe, so erbringt er Leistung, es kommt zur Performanz. Seine Leistung ist somit eine relative; sie ist abhängig von den an ihn gestellten Anforderungen (vgl. Abb. 3).

---

<sup>11</sup> In Anlehnung an Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XXIX–XXXII.

<sup>12</sup> Vgl. Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XI.

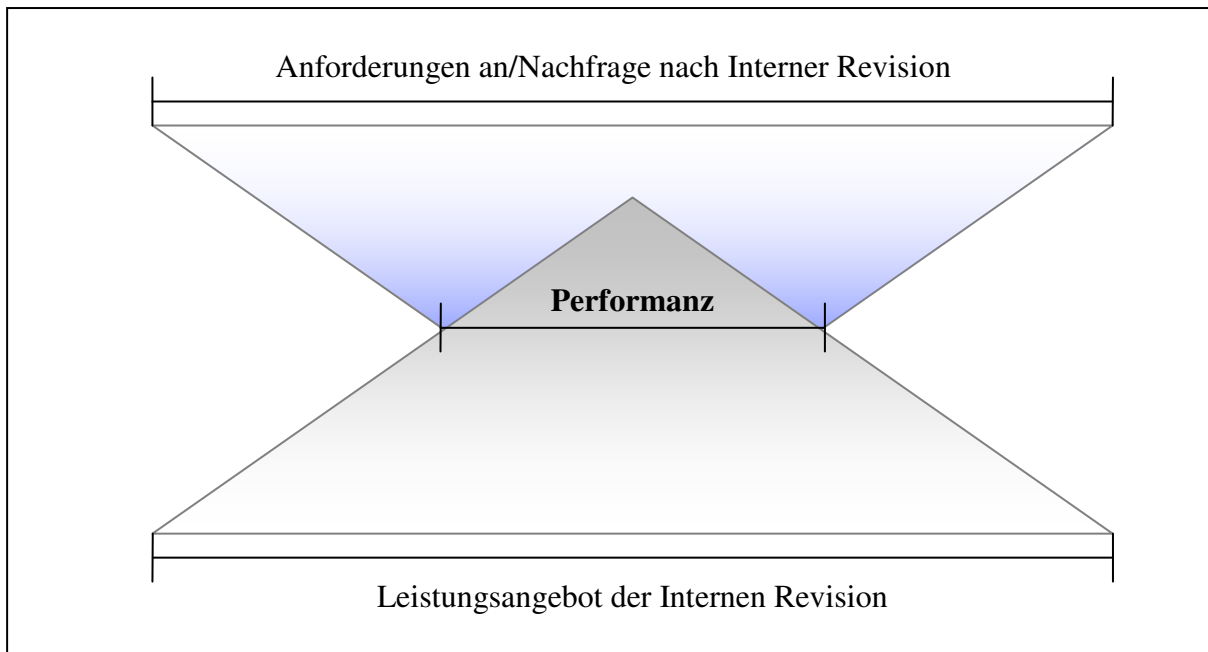


Abbildung 3: Zusammenhang zwischen Nachfrage, Angebot und Performanz der IR<sup>13</sup>

### 3.1.2 Bisherige Forschungsergebnisse

Die Beurteilung der Internen Revision im Unternehmen wirft Probleme auf, die durch die Besonderheit dieses Vertrauensgutes bedingt sind. Während in anderen Funktionsbereichen des Unternehmens die erbrachten Leistungen kontinuierlich gemessen und mit den Planvorgaben verglichen werden, scheint die Leistungstransparenz im Umfeld der Internen Revision nicht so weit verbreitet zu sein.<sup>14</sup> Eine Umfrage unter Finanzvorständen sowie Finanz- und Rechnungswesenleitern, Revisionsleitern, Aufsichtsrats- und Audit Committee-Mitgliedern aus 175 deutschen Unternehmen unterschiedlicher Branchen sowie in der Fachöffentlichkeit kommt zu dem Ergebnis, dass in den meisten Unternehmen ab und zu, selten oder nie eine Leistungsmessung bei der Internen Revision durchgeführt wird (51%). Weniger als die Hälfte (43%) geben an, regelmäßig Leistungsmessung durchzuführen bzw. zu unterliegen; die übrigen sechs Prozent machten keine Angabe (vgl. Abb. 4).<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> In Anlehnung an Kim und Mauborgne (2005), Blue Ocean Strategy, S. 16.

<sup>14</sup> Vgl. Ernst & Young (2007), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 31.

<sup>15</sup> Vgl. Ernst & Young (2007), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 31.



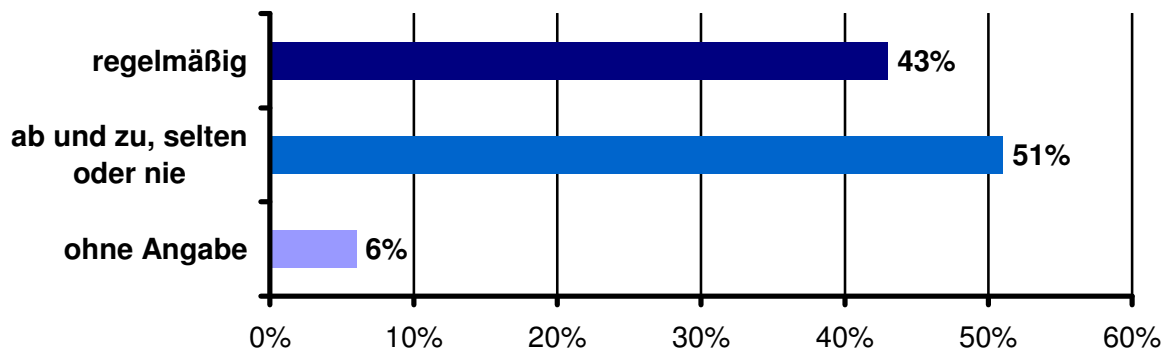


Abbildung 4: Häufigkeit der Leistungsmessung bei der Internen Revision<sup>16</sup>

Betrachtet man die Unternehmen, die regelmäßig Leistungen der Internen Revision evaluieren, so finden sich hierunter vor allem Kreditinstitute, was ursächlich mit deren strengeren gesetzlichen Auflagen zusammenhängt.<sup>17</sup> In den übrigen Branchen scheint eine Leistungsmessung der Internen Revision nicht so verbreitet zu sein, denn nur weniger als 20 Prozent berichtet von einer entsprechenden Praxis.<sup>18</sup>

Zudem differieren auch die Vorgehensweisen bei der Messung bzw. Überprüfung der Leistungen der Internen Revision sehr stark: Sie reichen von Peer Reviews über Soll-/Ist-Vergleiche bis zu Tests, mittels derer überprüft wird, ob mangelhafte Bestandteile oder Regeln eines Systems als solche identifiziert werden.<sup>19</sup> Auffällig ist hierbei, dass zwischen den Auftraggebern der Prüfung (insb. den Finanzvorständen sowie Leitern des Finanz- und Rechnungswesen) und den Geprüften erhebliche Unterschiede in der Wahrnehmung von Art, Umfang und Regelmäßigkeit der Prüfung bestehen.<sup>20</sup>

Zu beachten ist, dass die hier zitierte Studie den Begriff „Leistungsmessung“ gleichsetzt mit der **Prüfung** von Leistungen. „Prüfung“ ist dabei ein einmaliger oder wiederholter Vorgang, bei dem ein Leistungsniveau ermittelt und mit einem Anspruchsniveau verglichen wird.<sup>21</sup> Deutlich wird dies an zwei Beispielen:

- Bei der Prüfung der **Leistungsfähigkeit in der Fehlersuche** ist ein gegebener Sachverhalt auf mangelhafte Ordnungsmäßigkeit oder Verfahrensregeln zu überprüfen, der im Vorhinein zu diesem Zweck konzipiert wurde. Dabei wird eine Innenrevision, die alle absicht-

<sup>16</sup> In Anlehnung an Ernst & Young (2007), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 31.

<sup>17</sup> Vgl. zur Entwicklung Schmitz-Lippert und Schneider (2005), Qualitative Aufsicht der Zukunft, S. 1351–1364; sowie zur Prüfung des internen Kontrollsystems von Kreditinstituten Göttgens und Wolfgarten (2005), S. 1364–1371; dieselben (2006), S. 20–30.

<sup>18</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 33.

<sup>19</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 33.

<sup>20</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 32–34.

<sup>21</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 11.

lich integrierten Fehler findet, als „leistungsstark“ beurteilt, während eine Revision, die sie ganz oder teilweise übersieht, als „leistungsschwach“ gilt. Soll ein Wert für die „Leistung“ der Innenrevision ermittelt werden, so ergibt sich dieser aus dem Schaden, der von dem Unternehmen durch die Aufdeckung der Fehler abgewendet wird. Fraglich ist, wie der Schaden in die Beurteilung einbezogen werden soll, dessen Abwendung mangels Aufdeckung nicht möglich war.<sup>22</sup> Voraussetzung ist jedenfalls, dass beide Schadensgrößen bekannt sind, was anhand des Testaufbaus gegeben sein dürfte.

- Soll die Interne Revision auf ihre **Leistungsfähigkeit als Managementberater** geprüft werden, so kann beispielsweise im Rahmen einer Peer Review der Status quo (z.B. die Anzahl an Management-Beratungsanfragen, die Anzahl an erfahrenen Mitarbeitern, die Gestaltung von Beratungsprozessen)<sup>23</sup> ermittelt und mit einem theoretisch optimalen Sollzustand oder einer aus der Praxis entnommenen Benchmark verglichen werden.<sup>24</sup> Eine „leistungsstarke“ Innenrevision trägt mehr zur Steigerung des Unternehmenswertes bei als eine „leistungsschwache“.<sup>25</sup> Zur Bewertung der „Leistung“ der Innenrevision sollte auf diejenige Unternehmenswertsteigerung abgestellt werden, die ohne die Beratung nicht möglich wäre und somit erst durch die Beratung hervorgerufen wird, sofern sie – in Abhängigkeit vom Einzelfall – überhaupt ermittelt werden kann.<sup>26</sup> Hinzu kommt wiederum die Frage, wie sich eine „entgangene“ Unternehmenswertsteigerung, also ein trotz Beratungsleistung der Innenrevision nicht eingetretener, aber möglicher Wertzuwachs, auf die Leistungsbewertung auswirken sollte. Auch hierzu wäre die Voraussetzung, dass diese Beträge berechenbar sind.

Selbst wenn die angeführten Bewertungsschritte im Prozess der Leistungsprüfung bei der Internen Revision umsetzbar sein sollten, bleibt die Frage, ob und wie weit sich die Ergebnisse dieser Leistungsbeurteilung auf die **tatsächliche Performanz** der geprüften Internen Revision in der Realität übertragen lassen. Anhand der eben diskutierten Beispiele wird deutlich, dass dies von der Art der Prüfung und den gegebenen Umständen abhängt; damit hat aber auch die Leistungsbeurteilung an sich nur eine sehr eingeschränkte Aussagekraft:

- Betrachtet man wiederum die Anzahl der in der Prüfung aufgedeckten Fehler und überträgt diese Ergebnisse auf das Tagesgeschäft der Internen Revision, so können die folgenden Fälle auftreten:
  - (a) Eine als „leistungsstark“ beurteilte Innenrevision findet keine Fehler.
  - (b) Eine als „leistungsstark“ beurteilte Innenrevision findet Fehler.

---

<sup>22</sup> Vgl. Buderath und Langer (2007), Wertorientierte Steuerung der Internen Revision, S. 133.

<sup>23</sup> Vgl. Ziegenfuss (2000), Measuring Performance, S. 40.

<sup>24</sup> Z.B. im Rahmen der GAIN Annual Benchmarking Study des Institute of Internal Auditors, vgl. dazu IIA (2007), Global Audit Information Network.

<sup>25</sup> Vgl. Schwager (2003), Beratung durch die IR, S. 247.

<sup>26</sup> Vgl. Buderath und Langer (2007), Wertbeitragsbasierte Steuerung der Internen Revision, S. 158.

- (c) Eine als „leistungsschwach“ beurteilte Innenrevision findet keine Fehler.
- (d) Eine als „leistungsschwach“ beurteilte Innenrevision findet Fehler.

Im Fall (b) kann nicht erkannt werden, ob das Ergebnis der Revisionsprüfung richtig war (alle vorliegenden Fehler wurden erkannt) oder falsch (es gab sehr viele Fehler, von denen nur wenige gefunden wurden). Umgekehrt besteht im Fall (d) keine Information darüber, ob das Prüfungsergebnis falsch war (das hieße, alle vorliegenden Fehler wurden erkannt) oder richtig (es gab sehr viele Fehler, von denen nur wenige gefunden wurden). Darüber hinaus ist in den Fällen (a) und (c) gar keine Aussage möglich, weil nicht bekannt ist, ob überhaupt Fehler vorlagen, die (nicht) hätten gefunden werden können.

- Hinsichtlich der Beurteilung der Leistungsfähigkeit als Managementberater können weit mehr Störgrößen auftreten, die die Übertragbarkeit der Ergebnisse aus der Prüfung auf die Realität beeinträchtigen: Beispielsweise hat die Revision leistungsfähige Beratereigenschaften – nur besteht kein Beratungsbedarf. Oder: Es besteht zwar Beratungsbedarf – allerdings werden die Leistungen nicht abgefragt. Weiterhin: Die geforderten Beratungskapazitäten sind gegeben, aber der Bedarf übersteigt sie, so dass einem Teil der Anfragen nicht nachgekommen werden kann. Da diese und weitere Situationen denkbar sind, in denen es trotz vorhandener Leistungsfähigkeit nicht zur Performanz kommt, muss ein Mangel an Leistungsfähigkeit nicht zu einer ungenügenden Performanz führen.

Die aufgezeigten Probleme hinsichtlich der Übertragbarkeit der Prüfergebnisse auf die Unternehmensrealität beruhen u.a. darauf, dass Leistungen kontinuierlich erbracht werden und entsprechend laufend gemessen werden sollten. Zudem ist der Output der Internen Revision nicht standardisierbar und damit zumindest monetär kaum messbar: Im Rahmen der Diskussion um den Shareholder Value als Unternehmenszielgröße wird zunehmend deutlich, dass nicht die radikalste Kostenoptimierung, sondern die Unternehmenskultur, das Wissen und die Fähigkeiten der Mitarbeiter sowie das Unternehmensimage am stärksten den Unternehmenswert beeinflussen.<sup>27</sup> Es ist also zu hinterfragen, wie eine kontinuierliche Leistungsmessung im Sinne einer nicht-monetären Performanzmessung in der Internen Revision ausgestaltet sein könnte.<sup>28</sup> Das folgende Kapitel enthält Ansätze, wie eine solche „neue“ Leistungsmessung erfolgen könnte.

---

<sup>27</sup> Vgl. Pitman (2003), *Leading for Value*, S. 46; sowie Haspeslagh et al. (2001), *It's not just about the numbers*, S. 66.

<sup>28</sup> Vgl. Buderath und Langer (2007), *Wertorientierte Steuerung der Internen Revision*, S. 160.

### 3.1.3 Neue Ansätze zur Leistungsmessung

#### 3.1.3.1 Für die Interne Revision relevante Kompetenzausprägungen

Wie zuvor ausgeführt wurde, ist Performanz eine Erscheinungsform von Kompetenz<sup>29</sup>, wobei Kompetenz als „Fähigkeit zur Selbstorganisation“ und damit als Summe innerer Voraussetzungen definiert wird. Diese Voraussetzungen umfassen nicht nur Wissen, sondern auch Emotionen und Werte.<sup>30</sup> Überträgt man dies auf die Position der Internen Revision im Unternehmen, so sind die folgenden Kompetenzausprägungen denkbar:

- **Wissenskompetenzen:** Zum Ersten muss die Interne Revision mit der Gesamtheit ihrer Mitarbeiter die Wissensgebiete abdecken, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig sind.<sup>31</sup> Dieser Anspruch umfasst nicht nur fachliches Wissen einschließlich Spezialisierungen einzelner Revisoren („know that“), sondern auch die notwendigen Methoden und Erfahrungen mit der Anwendung des Wissens („know how“).<sup>32</sup> Zum Zweiten muss gewährleistet sein, dass das Wissen den Aufgaben entsprechend angepasst, erweitert und laufend aktualisiert wird.<sup>33</sup>
- **Emotionale Kompetenzen:** Versteht man die Tätigkeit der Internen Revision als Vertrauensgut, so müssen die Revisoren dieses Vertrauen in ihre Tätigkeit im Unternehmen aufbauen und pflegen.<sup>34</sup> Zumindest die Teamleiter der Internen Revision sollten in der Lage sein, gute Beziehungen zum Management zu unterhalten, um über relevante Themen ausreichend und aktuell informiert zu sein.<sup>35</sup> Dies erfordert Erfahrung im Umgang mit Menschen, Einfühlungsvermögen und Kommunikationstalent.<sup>36</sup> Persönliche Verbindlichkeit und Zugänglichkeit im Sinne eines „offenen Ohres“ gegenüber allen Mitarbeitern erhöhen die Wahrscheinlichkeit, dass beispielsweise auf dolose Handlungen persönlich oder durch „Whistle blowing“ hingewiesen wird.<sup>37</sup> Es wird angenommen, dass die Interne Revision durch den Auf- und Ausbau von Vertrauen zur Steigerung des Unternehmenswertes

---

<sup>29</sup> Vgl. Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XXI, wo zwischen „wissensbasierter Kompetenz“ und „praxisgestützter Performanz“ unterschieden wird.

<sup>30</sup> Vgl. Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XI, Fn. 4. Der dort als vierter Aspekt genannte „Glaube“ wird im Folgenden nicht betrachtet, da sein Einfluss auf die Innenrevision eher subjektiv und einzel-fallabhängig erscheint.

<sup>31</sup> Vgl. Arbeitskreis (2006), Best Practice, S. 227. Laut PwC (2007), Internal Audit Profession Study, S. 30, wird die Suche nach geeigneten Talenten und erfahrenen Spezialisten von amerikanischen Revisionsleitern als größte Herausforderung für die Zukunft angesehen.

<sup>32</sup> Vgl. Schwager (2003), Outsourcing der Internen Revision, S. 2137.

<sup>33</sup> Vgl. Arbeitskreis (2006), Best Practice, S. 228.

<sup>34</sup> Zur Internen Revision als Vertrauensgut vgl. Zehnder und Brönnimann (2005), Interne Revision als Vertrauensgut, S. 450; zum Vertrauen der Innenrevision in ihre eigene Leistung vgl. PwC (2007), Internal Audit Profession Study, S. 14.

<sup>35</sup> Vgl. Zehnder und Brönnimann (2005), Interne Revision als Vertrauensgut, S. 452.

<sup>36</sup> Zur Kommunikation als Basis der Wertsteigerung durch die Interne Revision vgl. Zwingmann (2007), Wertsteigerung durch Interne Revision, S. 46–47.

<sup>37</sup> Vgl. Wicher (2007), Interne Revision und dolose Handlungen, S. 61.

beitragen kann.<sup>38</sup> Insofern werden persönliche und soziale Kompetenzen als wesentliche Faktoren für den Prüfungs- und Beratungserfolg der Internen Revision angesehen.<sup>39</sup>

- **Wertkompetenzen:** Unternehmensethik wird zunehmend als Wert schöpfendes Instrumentarium moderner Unternehmensführung angesehen.<sup>40</sup> Die ethischen Leitziele, die von der Unternehmensleitung festgelegt werden, sind im Unternehmen zu implementieren. Die Interne Revision wird aufgrund ihrer zentralen und unabhängigen Positionierung und der ihr meist zugeschriebenen Integrität als prädestiniert dazu angesehen, diese Implementierung zu unterstützen und ihren Fortschritt zu überwachen.<sup>41</sup> Von der Internen Revision selbst wird die Einhaltung eines deutlich umfassenderen, reversionsspezifischen Verhaltenskodex gefordert.<sup>42</sup> Zentraler Punkt ist die persönliche Objektivität des Innenrevisors im Sinne einer geistigen Unabhängigkeit, die sich durch Unparteilichkeit, Unvoreingenommenheit und Vermeidung von Interessenkonflikten ausdrückt.<sup>43</sup> Diese Aspekte sollten in einem unternehmensspezifischen ethischen Verhaltenskodex konkretisiert werden, der u.a. die Behandlung sensibler Informationen, die Unbestechlichkeit, die Urteilsbildung auf Basis von Fakten statt Meinungen sowie den Umgang mit widersprüchlichen Interessen regelt.<sup>44</sup>

Es erscheint offensichtlich, dass diese drei Kompetenzausprägungen nur sehr eingeschränkt anhand von Qualifikationen im oben diskutierten Sinne nachgewiesen werden können. Problematisch ist zudem, dass Kompetenzen nicht selbst überprüfbar sind, sondern nur anhand der geistigen oder physischen Handlungen, in denen Kompetenzen zum Ausdruck kommen können. Psychologie, Sozialwissenschaften und Pädagogik stellen hierfür eine Reihe von Messverfahren zur Verfügung, die im Folgenden diskutiert werden.

### 3.1.3.2 Verfahren der Kompetenzmessung

Die bestehenden Verfahren moderner Kompetenzmessung unterscheiden sich hinsichtlich mehrerer Dimensionen:<sup>45</sup>

- nach der Art der Kompetenzbeobachtung: subjektive und objektive Methoden;
- nach der Forschungsmethode: qualitative und quantitative Methoden;

---

<sup>38</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 22.

<sup>39</sup> Vgl. Schroff (2006), Aufgabenwandel, S. 31, m.w.N.

<sup>40</sup> Vgl. Lehner (2006), Trends, S. 16.

<sup>41</sup> Vgl. Buderath und Langer (2007), Wertorientierte Steuerung der Internen Revision, S. 158; Sarens und De Beelde (2005), Internal Audit and Organisational Parties, S. 220 bezeichnen die Interne Revision aus Sicht des oberen Management als „sageguard of the corporate culture“.

<sup>42</sup> Vgl. IIR (2007), Berufsethik.

<sup>43</sup> Vgl. Schroff (2006), Aufgabenwandel, S. 29–31, m.w.N.

<sup>44</sup> Vgl. Schwager (2003), Outsourcing der Internen Revision, S. 2138.

<sup>45</sup> Vgl. zu den Erläuterungen dieses Kapitels Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XVIII–XXI.

- nach der zeitlichen Perspektive: Methoden zur Erhebung des Status quo und Methoden zur Beobachtung der Kompetenzentwicklung.

Für die Festlegung der Dimensionen und damit die Wahl eines konkreten Verfahrens ist es notwendig, die Arten von Kompetenz, die gemessen werden sollen, genau zu definieren. Die Kompetenzforschung unterscheidet hierzu zwei Kompetenztypen sowie vier Kompetenzklassen.

Die beiden **Kompetenztypen** unterscheiden sich hinsichtlich der intuitiven (nicht der angelernten) Herangehensweise an Probleme: Der **Gradiententyp** betrachtet den Status quo als Ausgangspunkt und arbeitet sich schrittweise an die Lösung heran. Hierzu bedient er sich seines Fachwissens und der ihm zugänglichen Methoden. Seine Vorgehensweise ist dadurch charakterisiert, dass er zu jedem Zeitpunkt nach dem nächsten Schritt sucht, der ihn am weitesten in die Richtung der ihm vorgegebenen oder von ihm vermuteten Zielsetzung voranbringt. Der **Evolutionstyp** geht kreativ an das Problem heran, analysiert und konkretisiert sein Ziel, entwickelt Ideen zur Zielerreichung und testet sie dann aktiv aus. Seine Vorgehensweise erscheint vielleicht willkürlich, versetzt ihn aber in die Lage, auf unkonventionellem Wege zur absolut besten Lösung des Problems zu gelangen, während der Gradiententyp lediglich eine relative Verbesserung gegenüber dem Ausgangspunkt erreichen kann. Messgrößen sind beim Gradiententyp sein Fach- und Methodenwissen (Wissenskompetenzen), beim Evolutionstyp seine personalen, sozial-kommunikativen und aktivitätsbezogenen Fähigkeiten (emotionale Kompetenzen).

Ausgehend von diesen Kompetenztypen werden die genannten Kompetenzen in vier **Klassen** unterteilt: **Kompetenzen der personalen Klasse** liegen vor, wenn eine Person zur Selbstreflexion in der Lage ist, sie sich also selbst einzuschätzen, eigene Einstellungen und Werte zu entwickeln, eigene Vorsätze zu fassen und sich intrinsisch motiviert fortzuentwickeln und zu lernen vermag (reflexive Kompetenzen). Die **fachlich-methodische Kompetenzklasse** umfasst Fach- und Methodenwissen sowie die Fähigkeit, dieses Wissen anzuwenden und kreativ fortzuentwickeln. Die Umwelt einschließlich der in ihr vorhandenen Menschen wird dabei als Gegenstand betrachtet, den es zu erfassen und zu verändern gilt (Subjekt-Objekt-Kompetenzen). **Kompetenzen der sozial-kommunikativen Klasse** ermöglichen es, sich mit anderen kreativ auseinanderzusetzen, gruppenorientiert zu kommunizieren und zu kooperieren und gemeinsam neue Ziele zu entwickeln. Die Gruppenmitglieder werden dabei als eigenständige Subjekte erfasst, die zu den gewünschten Änderungen beitragen können (Subjekt-Subjekt-Kompetenzen). Die **aktivitäts- und umsetzungsorientierte Kompetenzklasse** umfasst schließlich die Fähigkeiten, die notwendig sind, um sich und andere Personen zum Handeln zu bewegen, Ziele zu definieren und Methoden zu deren Erreichung zu entwickeln und anzuwenden. Hierzu gehört vor allem das Vermögen, die Kompetenzen der anderen drei Klassen in die eigenen Willensantriebe zu integrieren und durch Handlungen zum Erfolg zu führen (Willens- und Aktivitätskompetenzen).

Den Kompetenzklassen können nun **Methoden und Messverfahren** der verschiedenen Bereiche der Psychologie, Soziologie und Pädagogik zugeordnet werden:

- Die Methodologische Basis zur Messung personaler Kompetenzen ergibt sich aus der Motivations- und Persönlichkeitspsychologie.
- Zur Messung fachlich-methodischer Kompetenzen kann auf die Methoden der kognitiven Psychologie, der pädagogischen Qualifikationsvermittlung und der Zertifizierung zurückgegriffen werden.
- Kompetenzen als soziale Kommunikationsvoraussetzungen können mit den Methoden der Sozial- und Kommunikationspsychologie gemessen werden.
- Aktivitäts- und umsetzungsorientierte Kompetenzen lassen sich mit Methoden der Tätigkeits- sowie der Arbeitspsychologie messen.

### **3.1.3.3 Vergleich zwischen den relevanten Ausprägungen der Internen Revision und den Kompetenzklassen der Forschung**

Vergleicht man diese Betrachtungsgegenstände der Kompetenzforschung mit den in Kapitel 4.1.3.1 erarbeiteten revisionsrelevanten Kompetenzen, so können die folgenden Überschneidungen festgestellt werden:

Fachliche und methodische Kenntnisse im Sinne von Fähigkeiten, Probleme kreativ zu lösen sowie Wissen einzuordnen und zu bewerten decken sich nahezu vollständig mit den oben angeführten Wissenskompetenzen als „know that“ und „know how“. Wurden oben „Erfahrung im Umgang mit Menschen, Einfühlungsvermögen und Kommunikationstalent“ als emotionale Kompetenzen angeführt, lassen sich im Sinne von Erpenbeck und Rosenstiel hierin die sozial-kommunikativen Kompetenzen wiederfinden. Die Klasse der aktivitäts- und umsetzungsorientierten Kompetenzen stellt das Vermögen dar, eigene Emotionen, Motivationen, Fähigkeiten und Erfahrungen in Willensantriebe zu integrieren und aktiv handelnd erfolgreich zu realisieren. Wengleich diese Kompetenzklasse grundsätzlich auch in der Personengruppe der Internen Revisoren feststellbar ist, charakterisiert sie in ihrer stärksten Ausprägung vor allem umsetzungsstarke „Unternehmertypen“, deren Qualität im Übrigen bei den anderen Kompetenzklassen eher mäßig ist.<sup>46</sup> Angesichts der Postulate der Objektivität und Unabhängigkeit<sup>47</sup> sowie der Nachrangigkeit eigener oder unternehmerischer Ziele hinter aufsichtsrechtlichen und anderen gesetzlichen Erfordernissen lässt sich für die Rolle der Internen Revision an dieser Stelle keine besondere Kompetenzausprägung als Leistungsvoraussetzung konstatieren. Folglich sind die Wertkompetenzen innerhalb der personalen Klasse zu verorten, können doch die Fähigkeiten zu reflexiver Handlung eine wesentliche Voraussetzung für integrires Verhalten innerhalb des revisionspezifischen Verhaltenskodex angesehen werden. Nicht zuletzt bei der Entwicklung und Durchsetzung ethischer Leitlinien der Unternehmensführung stellt sich das Vermögen, Werthaltungen zu entwickeln, als wichtige Kompetenzklasse dar, die im Ide-

---

<sup>46</sup> Vgl. Erpenbeck und Rosenstiel (2005), Kompetenzmessung, S. XVI.

<sup>47</sup> Vgl. IIR (2007), Standards, S. 2.

allfall kaum bei anderen unternehmensinternen Funktionsbereichen ähnlich stark ausgeprägt sein dürfte.

Fraglich bleibt jedoch, wie der schwer zu greifende Bereich der Wertkompetenzen einer psychologischen Analyse zugänglich gemacht werden kann. Hierzu werden im folgenden Kapitel Beispiele aus der Motivations- und Persönlichkeitspsychologie vorgestellt.

### **3.1.3.4 Mögliche Verfahren zur Kompetenzmessung der Internen Revision**

Kaum ein Instrument zur Kompetenzmessung bildet vollständig alle Kompetenzklassen und -gruppen unter Anwendung vielfältiger Verfahren und Methoden ab. Dies trifft auch auf die Kompetenzmessung der Internen Revision zu. Neben der herkömmlichen Methode, Kompetenz im Nachhinein am Ergebnis oder Verlauf der realen Tätigkeit qualitativ bzw. quantitativ festzustellen, wäre auch eine Bewertung a priori denkbar bzw. von Interesse. Die Ansätze der psychologischen und Management-Diagnostik sowie Erfahrungen aus der Personalauswahl und Arbeitsanalyse haben vielfach Beiträge geliefert, um Merkmale, Eigenschaften, Fähigkeiten, Eignungen usw. theoretisch und messend zu erfassen. Ausgewählte Beiträge können als Elemente zur Messung des Kompetenzportfolios der Internen Revision verwendet werden, gegebenenfalls müssten sie im Hinblick auf Validität und Praktikabilität modifiziert werden. Beispiele für Instrumente, die in eine solche Auswahl fallen könnten, sind das „Persönlichkeitsinventar zur Integritätsabschätzung“ (PIA) oder das „Bambeck-Competence-Instrument“ (BCI).

Das PIA stellt ein Verfahren zur Beschreibung, Erklärung und Prognose devianten bzw. integren Verhaltens dar und beschränkt sich somit auf die emotionalen Kompetenzen bzw. die personale Kompetenzklasse.<sup>48</sup> Der dem Verfahren zu Grunde liegende Integritätsbegriff ist in den übergeordneten Persönlichkeitsmerkmalen Gewissenhaftigkeit, Verträglichkeit und psychische Stabilität verankert und erstreckt sich innerhalb eines Fragebogens über folgende Dimensionen:<sup>49</sup> Integre Verhaltensabsichten, Verzicht auf Rechtfertigungen, Integritätsvermutungen, Vertrauen, Gelassenheit, Zuverlässigkeit, Gefahrenmeidung, Integrationsverhalten und Friedfertigkeit. Jede Dimension ist durch elf Aussagen repräsentiert, zu denen der Befragte auf einer Skala Position bezieht.<sup>50</sup> Im Ergebnis lassen sich so ein Gesamtwert ermitteln und ein Integritätsprofil zur Detailanalyse erstellen.

Als weiteres Beispiel kann das BCI angeführt werden, wobei der Schwerpunkt bei entsprechender Modifikation auf der sogenannten GAMMA-Komponente liegen könnte. Als eine von sechs Komponenten setzt sie sich aus den Unterfaktoren Gewissenhaftigkeit, Zuverlässigkeit, Pflichtbewusstsein, Sorgfalt/Gründlichkeit, Arbeitsfleiß und Leistungsmotivation zu-

---

<sup>48</sup> Vgl. Mussel (2003), PIA, S. 3.

<sup>49</sup> Vgl. Frintrup et al. (2004), Berufliche Integritätsdiagnostik, S. 59.

<sup>50</sup> Vgl. Mussel (2003), PIA, S. 4.



sammen.<sup>51</sup> Ähnlich wie beim PIA sind je Komponente dreißig Fragen anhand einer Skala zu beantworten.<sup>52</sup>

Beide Instrumente sind bezüglich ihrer Validität getestet worden,<sup>53</sup> im Hinblick auf den Funktionsbereich der Internen Revision stehen solche Tests noch aus.

### 3.1.3.5 Die Überführung von Kompetenz in Performanz

Das Ausmaß der Differenz zwischen Kompetenz (Leistungsangebot i.w.S.) und Performanz (wahrgenommene Leistungserbringung) wird deutlich, wenn man betrachtet, wie weit die **Wahrnehmung der Leistungsfähigkeit von Innenrevisionen** durch das obere Management abweicht von der Eigenwahrnehmung ihrer Leistungsfähigkeit durch die Revisionsleiter. Während beispielsweise 81 % der Leiter der Internen Revision im Bereich der Nicht-Banken die Akzeptanz ihrer Arbeit im Unternehmen als herausragend bewerten, sehen die Finanzleiter und -vorstände dies mit 55 % deutlich verhaltener (Differenz von 26 Prozentpunkten).<sup>54</sup> Noch gravierender ist die Abweichung im Bankensektor; dort beträgt der Unterschied zwischen Eigen- und Fremdwahrnehmung 45 Prozentpunkte (100 % zu 55 %).<sup>55</sup>

Diese Zahlen deuten auf erhebliche Defizite zwischen tatsächlicher Kompetenz und wahrgenommener Performanz hin. Für die Suche nach den Ursachen können die Ergebnisse der Forschung zur Dienstleistungsqualität herangezogen werden. Im Rahmen des so genannten **GAP-Modells**, das zur Diagnose von Qualitätsmängeln entwickelt wurde, wird die Differenz zwischen der Erwartung des Kunden an die zu erbringende Dienstleistung und der Wahrnehmung der erbrachten Dienstleistung durch den Kunden als entscheidende Qualitätslücke (GAP) bezeichnet.<sup>56</sup> Analog wird die Leistung qualitativ umso besser beurteilt, je geringer diese Qualitätslücke ist.

„Dienstleister“ ist in der vorliegenden Untersuchung die Innenrevision, als ihre „Kunden“ kommen sowohl der Aufsichtsrat bzw. das Audit Committee als auch die Geschäftsführung in Frage.<sup>57</sup> Während die Interne Revision im US-amerikanischen Board-System üblicherweise dem Audit Committee unterstellt ist, ist sie im deutschen Two tier-System in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle dem (Gesamt-)Vorstand funktional zugeordnet.<sup>58</sup> Da auch Untersuchungen außerhalb Deutschlands auf eine enge Interaktion der Internen Revision mit dem oberen Management hinweisen, werden Vorstand bzw. Geschäftsführung (Senior Management) im Folgenden als primäre Kunden der Innenrevision angesehen.

---

<sup>51</sup> Vgl. Bambeck (2003), BCI, S. 24.

<sup>52</sup> Vgl. Bambeck (2003), BCI, S. 24.

<sup>53</sup> Vgl. Mussel (2003), PIA, S. 3 bzw. Bambeck (2003), BCI, S. 26.

<sup>54</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 29.

<sup>55</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 29.

<sup>56</sup> Vgl. hierzu Parasuraman et al. (1985), Service Quality, S. 44.

<sup>57</sup> Vgl. Sarens und De Beelde (2006), Internal Audit and Organisational Parties, S. 220.

<sup>58</sup> Vgl. Schroff (2006), Aufgabenwandel, S. 19.

Eine eventuelle **Qualitätslücke der Internen Revision nach dem GAP-Modell** ergibt sich somit aus der Differenz zwischen der Erwartung des Senior Managements an die Leistungen der Innenrevision und der Wahrnehmung der erbrachten Dienstleistung „Innenrevision“ durch das Senior Management: Die Leistung der Internen Revision ist umso besser, je geringer diese Differenz ist.

Für die Messung der Qualitätslücke sind zwei Wege denkbar: Zum einen kann versucht werden, sie direkt zu erfassen. Sollte das nicht in befriedigendem Maße möglich sein, kann eine indirekte Messung vorgenommen werden. Die **direkte Messung** von Dienstleistungsqualität bedient sich in der Regel der Datenerhebung durch Befragungen; lediglich bei der Beschwerdeanalyse geht der Anstoß vom Kunden bzw. Leistungsempfänger aus. Die Verfahren lassen sich in die merkmalsorientierten (multiattributiven) und in die ereignisorientierten unterscheiden. Da letztere auf die Untersuchung kritischer Ereignisse (nicht gleichzusetzen mit „critical incidents“) abstellen, erscheinen sie für die laufende Leistungsmessung der Internen Revision weniger geeignet.

Die merkmalsorientierten Verfahren lassen sich wiederum unterscheiden in die einstellungsorientierten, die vor allem langfristige Grundeinschätzungen von Qualität erfassen, und in die zufriedenheitsorientierten, die davon ausgehen, dass Zufriedenheit und Unzufriedenheit eine Reaktion auf die wahrgenommene Diskrepanz zwischen erwarteter und situationspezifisch erlebter Leistung sind.<sup>59</sup> Daneben existieren die kompetenzorientierten, die Merkmale der Potenziale und Prozesse erheben, wenn das Ergebnis nicht beurteilt werden kann. Abbildung 5 stellt die Verfahren im Überblick dar.

---

<sup>59</sup> Vgl. Corsten (2007), Dienstleistungsmanagement, S. 300, sowie in ähnlicher Form Benkenstein (1993), Dienstleistungsqualität, S. 1102–1104.

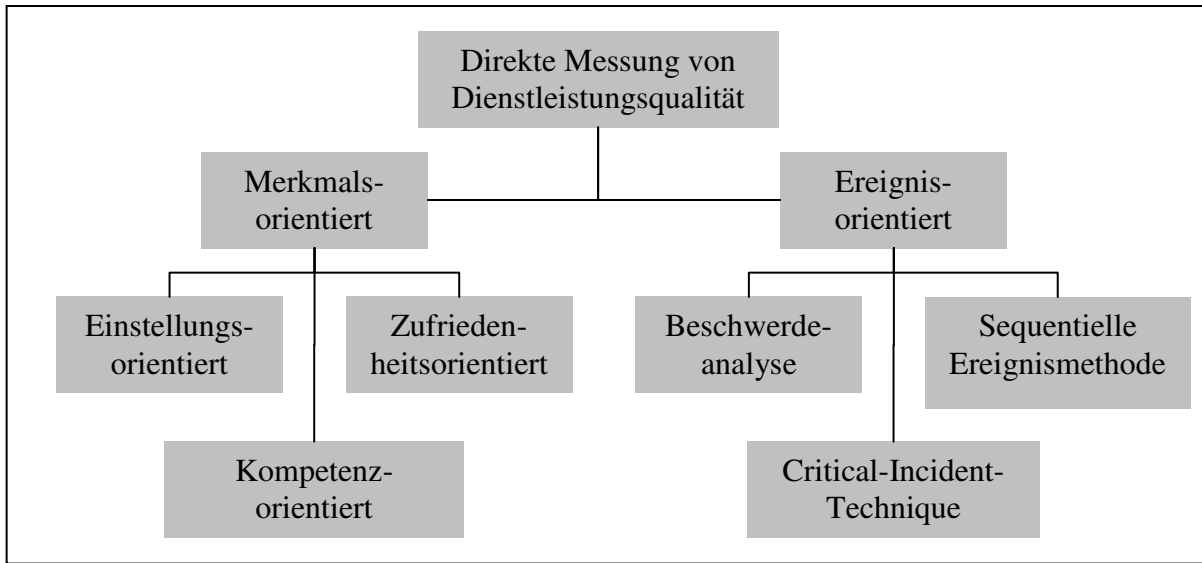


Abbildung 5: Verfahren der Qualitätsmessung<sup>60</sup>

Eines der bekanntesten Konzepte für die multiattributive Qualitätsmessung wurde spezifisch für die Messung des oben aufgezeigten GAP entwickelt und wurde unter der Bezeichnung **SERVQUAL** bekannt.<sup>61</sup> In diesem Konzept werden zunächst die Anforderungen des Kunden, also hier des Senior Managements, an die Leistungen der Internen Revision ermittelt. Daraus wird ein Fragebogen abgeleitet, der beim Senior Management zu jedem Anforderungsmerkmal die persönliche Soll-Einschätzung und die zugehörige Ist-Einschätzung abfragt. Beispielsweise könnte die Anforderung „detaillierte HGB-Kenntnisse“ abgefragt werden. Hierzu wäre Aussage 1: „Die Mitarbeiter unserer Internen Revision sollten über detaillierte HGB-Kenntnisse verfügen.“ Nun wird die Zustimmung in Form einer 7-Punkte-Skala (Likert-Skala nach Rensis Likert) mit dem Punktwert sieben für „Dieser Meinung stimme ich völlig zu.“ bis zum Punktwert eins für „Diese Meinung lehne ich entschieden ab.“ abgefragt. Diesem Soll-Ergebnis wird die Ist-Einschätzung mit Aussage 2 gegenübergestellt: „Die Mitarbeiter unserer Internen Revision verfügen über detaillierte HGB-Kenntnisse.“ Auch hier ist die Zustimmung oder Ablehnung auf der Likert-Skala anzugeben. Durch die Berechnung der Differenz „Ist minus Soll-Zustimmung“ ergeben sich Werte zwischen minus sechs und plus sechs. Bei einer Differenz von null ist nach diesem Konzept davon auszugehen, dass die HGB-Kenntnisse der Internen Revision als zufrieden stellend angesehen werden; positive Werte werden als Übererfüllung und negative als Qualitätsmangel interpretiert.

Diese zunächst einleuchtend erscheinende Vorgehensweise beinhaltet jedoch sowohl logische Widersprüche als auch erhebliche praktische Probleme für die Interpretation.<sup>62</sup> Für die obige Abfrage würde beispielsweise der Wert „plus sechs“ aus theoretischer Sicht auf äußerst de-

<sup>60</sup> In Anlehnung an Corsten (2007), Dienstleistungsmanagement, S. 300 ff.

<sup>61</sup> Vgl. Parasuraman et al. (1988), SERVQUAL, S. 12–40.

<sup>62</sup> Vgl. Hentschel (1994), Kritische Auseinandersetzung, S. 397.

taillierte HGB-Kenntnisse der Innenrevision und damit auf einen Idealzustand hinweisen. Praktisch bedeutet dieser Wert jedoch, dass das Senior Management diese Kenntnisse für überflüssig hält (vielleicht, weil das Unternehmen in naher Zukunft auf IFRS-Rechnungslegung umstellen wird); die ausgezeichneten Kenntnisse der Revisoren sind somit Kompetenz, die sich nicht in Performanz umsetzen lassen. Zudem ist das Verfahren nur eingeschränkt in der Lage, Mindeststandards zu definieren und deren Einhaltung als „notwendige Bedingung“ abzufragen. Damit erschwert es den Versuch, die Befragungsergebnisse in Qualitätssteigerungsmaßnahmen (z.B. Ersatz von HGB-Schulungen durch IFRS-Schulungen) umzusetzen.

Hierzu wurde die **Penalty-Reward-Contrast-Analyse** (PRC-Analyse) entwickelt, die in einem eher komplizierten Verfahren aus einem Fragebogen Bonuspunkte für Übererfüllungen und Strafpunkte für nicht erreichte Mindestanforderungen ableitet.<sup>63</sup> Die obige Aussage würde hier lauten: „Wie beurteilen Sie die HGB-Kenntnisse unserer Internen Revision?“ Anzugeben wären Zahlenwerte auf einer Skala von „viel besser als erwartet“ bis „viel schlechter als erwartet“. Nach Brandt lässt sich durch den empirischen Zusammenhang zwischen attributspezifischer Nicht-Bestätigung und globaler Zufriedenheit von der Art der Beziehung auf die Art des Merkmals schließen.<sup>64</sup> Das Verfahren ist so in der Lage, „Gewichtungen“ für die einzelnen Anforderungen zu ermitteln, um die Zufriedenheit mit Einzelaspekten zu einer Gesamtzufriedenheit zu verdichten. Hieraus sollen Qualitätssteigerungsmaßnahmen abgeleitet werden können.

Für die genannten sowie weitere Verfahren<sup>65</sup> der direkten multiattributiven Qualitätsmessung liegen noch keine empirischen Erfahrungen hinsichtlich der Internen Revision vor. Zumindest die PRC-Analyse scheint für einen „Testlauf“ geeignet. Dies wäre jedoch Gegenstand einer eigenständigen Untersuchung.

Abgesehen von den aufgezeigten Aspekten erscheint bei der direkten Qualitätsmessung generell problematisch, dass die gemessenen Abweichungen zwischen Soll und Ist bzw. zwischen Erwartung und Wahrnehmung auf ganz unterschiedlichen Ursachen beruhen können. Beispielsweise sind folgende Situationen denkbar:

- Erwartungen lagen vor, wurden aber nicht erfüllt (Grund: entweder Mangel an Kompetenz oder Mangel an Wahrnehmung der Erwartungen des Nachfragers seitens des Anbieters).
- Kompetenz wurde nicht nachgefragt (Grund: Mangel an Nachfrage, hervorgerufen entweder durch Mangel an Bedarf oder durch Mangel an Kompetenzwahrnehmung beim Nachfrager).

---

<sup>63</sup> Vgl. Brandt (1988), Value-Enhancing Service Elements, S. 38–40.

<sup>64</sup> Vgl. auch Gierl und Bartikowski (2003), Zufriedenheitsforschung, S. 21, die in diesem Zusammenhang nach „Satisfier“, „Dissatisfier“ und „Critical“ unterscheiden.

<sup>65</sup> Für einen systematisierenden Überblick siehe Hentschel (1999), Multiattributive Messung von Dienstleistungsqualität, S. 298–320.

- Erwartungen wurde dank Kompetenzen erfüllt, dies wurde aber nicht wahrgenommen (Grund: Mangel an Wahrnehmung der erbrachten Leistung).

Diese Ursachen für mangelnde Performanz werden von den direkten Verfahren der Leistungsmessung nicht betrachtet. Sofern Leistung nicht nur gemessen, sondern auch verbessert werden soll, sind diese Informationen jedoch notwendig. U.a. vor diesem Hintergrund wurde das **GAP-Modell** entwickelt, um eine detaillierte Untersuchung der Gründe zu ermöglichen. Hierzu wird die bisher direkt ermittelte Qualitätslücke indirekt auf vier weitere, untergeordnete GAPs zurückgeführt bzw. als Funktion vier weiterer GAPs gesehen.<sup>66</sup> Nachfolgend werden diese GAPs erläutert, Methoden zu ihrer Messung aufgezeigt und Vorschläge zu ihrer Reduktion gemacht.

GAP 1 ist die **Diskrepanz zwischen den Erwartungen der Kunden und der Wahrnehmung dieser Erwartungen durch den Dienstleister**. Übertragen auf die hier betrachtete Fragestellung bedeutet dies, dass die Interne Revision die vom Senior Management verlangten Prüfungs- und Beratungsleistungen nicht richtig erkennt. Die vorliegenden empirischen Untersuchungen deuten auf eine deutlich erkennbare GAP 1 in Deutschland hin: Während die Finanzvorstände und -leiter die Aufgabe der Innenrevision vor allem in den Bereichen „Risikomanagement“ und „Unternehmenspolizei“ sehen, empfinden die Revisionsleiter das Inhouse-Consulting als ihre wichtigste Aufgabe.<sup>67</sup> Somit ist auch in den einzelnen Unternehmen eine deutliche Abweichung zwischen Erwartung und wahrgenommener Erwartung anzunehmen.

Eine Messung der Lücke ist möglich, indem erstens die Erwartungen der Kunden erhoben werden, beispielsweise durch einen Fragebogen mit verschiedenen Prüfungs- und Beratungsleistungen und einer Skala, auf der anzugeben ist, wie wichtig diese Revisionsleistungen aus Sicht des Senior Managements sind. Dabei sollte Platz für weitere Leistungsvorschläge einschließlich deren Gewichtung eingeräumt werden. Zweitens wird derselbe Fragebogen den (Team-)Leitern der Innenrevision vorgelegt mit der Bitte, auf der Skala anzugeben, für wie wichtig sie ihre Leistungen selbst halten. GAP 1 ergibt sich aus der jeweiligen Differenz zwischen den beiden Wertangaben.

Fraglich bleibt, wie diese Abweichung reduziert und damit das Qualitätsempfinden verbessert werden kann. Hier bieten sich regelmäßige, eng getaktete Gesprächstermine mit dem CEO oder CFO (informelles Day to day-Reporting als Aufwärts- und Abwärts-Kommunikation) und die Teilnahme der Internen Revision an relevanten Sitzungen des Senior Managements an. Weiterhin können Informationsveranstaltungen, informelle Teilnahme des Managements an Revisionshandlungen (als „Visiting auditor“) oder Job-Rotationen zur Verkürzung der Kommunikationswege und zum besseren gegenseitigen Verständnis beitragen.<sup>68</sup> Nicht zuletzt sollten die Revisionsprojekte im Nachgang analysiert und mit ihren Methoden, Ergebnissen und Erfahrungen dem Management vorgestellt werden.

---

<sup>66</sup> Vgl. Parasuraman et al. (1985), Service Quality, S. 46.

<sup>67</sup> Vgl. Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 35–37.

<sup>68</sup> Vgl. Sarens und De Beelde (2006), Internal Audit and Organisational Parties, S. 220.

GAP 2 ist die **Diskrepanz zwischen der Wahrnehmung der Kundenerwartungen durch den Dienstleister und deren Umsetzung in ein spezifiziertes Dienstleistungsangebot**, umfasst also die Missverständnisse der Innenrevision hinsichtlich der Ausgestaltung der vom Senior Management nachgefragten Leistungen. Die Erwartungen der Unternehmensleitung, die im vorangegangenen Schritt mit der Wahrnehmung seitens der Innenrevision in Einklang gebracht wurden, müssen hierzu genauer spezifiziert werden. Dafür können beispielsweise Aufgabenbögen entwickelt werden, die genaue Angaben zu Zielsetzung, Vorgehensweise, Methode und Zeit- sowie Kostenumfang der vom Management zuvor geäußerten Leistungserwartungen abfragen. Diese Aufgabenbögen werden – zumindest exemplarisch für typische Auditaufgaben – sowohl von der Unternehmens- als auch von der Revisionsleitung ausgefüllt und anschließend verglichen. Hieraus müssten grobe Abweichungen zwischen erwünschter Dienstleistung und Dienstleistungsspezifikation durch den Erbringer aufgedeckt werden können. Es sollte sich eine Diskussion darüber anschließen, wo die wichtigsten Abweichungen liegen, wodurch sie bedingt sind und wie sie zu beseitigen sind. Ziel ist die Erstellung einer von beiden Seiten akzeptierten Aufgabenspezifikation, die nun zur Umsetzung gelangt. Eine sich regelmäßig anschließende Kontrolle der Einhaltung dieser Vorgaben dient an dieser Stelle weniger der Überprüfung der Internen Revision als vielmehr der Koordination zwischen erwarteten und tatsächlich umsetzbaren Leistungsspezifikationen. Hierdurch sollte es möglich sein, das Leistungsangebot der Internen Revision mit den Erwartungen des Senior Managements detailliert in Einklang zu bringen.

GAP 3 umfasst die **Diskrepanz zwischen der zuvor definierten Dienstleistungsspezifikation und der tatsächlich erbrachten Leistung**. Zu untersuchen ist, ob der im vorangegangenen Schritt gemeinsam festgelegte und auf seine generelle Umsetzbarkeit überprüfte Aufgabenkatalog im Tagesgeschäft vollständig abgearbeitet wurde. Hierzu könnte aus dem Aufgabenkatalog ein Task-Sheet abgeleitet werden, in dem die tatsächlichen Daten zur Vorgehensweise, zu den verwendeten Methoden, zum Zeit- und Kostenvolumen und zur Zielerreichung festgehalten werden. Durch den Vergleich von Soll (Aufgabenkatalog) und Ist (Task-Sheet) können Abweichungen aufgedeckt werden. Im nächsten Schritt sollten auch deren Gründe untersucht werden: Möglicherweise fehlten Kompetenzen zur Erfüllung der Aufgabe, oder die Kompetenzen waren zwar vorhanden, aber es bestand zum Zeitpunkt der Aufgabenstellung keine freie Kapazität. Wichtig ist hier auch die Nachbereitung – insbesondere Beratungsleistungen können nur dann als erfolgreich angesehen werden, wenn sie den Beratenen umsetzbar erscheinen und dann auch zur Umsetzung kommen.<sup>69</sup> Sofern Prozessungenauigkeiten, Organisationsfehler, Kapazitätsmängel, menschliches Versagen oder inhaltliche Probleme aufgedeckt werden, sollten Lösungsansätze zu ihrer Beseitigung entwickelt werden. Sofern zuvor GAP 1 und GAP 2 vollständig geschlossen wurden, wird in diesem Schritt lediglich die Um-

---

<sup>69</sup> Auffällig ist beispielsweise bei der Erhebung von Ernst & Young (2006), Rolle und Zukunft der Internen Revision, S. 29, dass nur 63 % der CFOs die Vorschläge der Innenrevision für in hohem Maße umsetzbar halten; einen hohen Umsetzungsgrad attestieren sogar nur 57 %. Die Revisionsleiter im Nicht-Banken-Bereich gehen hingegen zu 89 % von einer hohen Umsetzbarkeit ihrer Vorschläge aus, nur 77 % schätzen allerdings den Umsetzungsgrad als hoch ein.

setzung der Vorgaben verbessert. Methodisch lässt sich an dieser Stelle auch auf die ereignisorientierten Messverfahren verweisen.<sup>70</sup>

Als letztes beschreibt GAP 4 die **Diskrepanz zwischen der erbrachten Dienstleistung und der an den Kunden gerichteten Kommunikation über diese Dienstleistung**. Übertragen auf die Interne Revision bedeutet dies, dass die Informationen über Tätigkeiten und Ergebnisse, die während und nach einer Prüfungs- oder Beratungsleistung von der Revision an das Senior Management gerichtet werden, nicht mit den tatsächlichen erbrachten Tätigkeiten und erzielten Ergebnissen übereinstimmen. Hintergrund der Lücke ist, dass es sich bei den von der Innenrevision erbrachten Leistungen um Dienstleistungen handelt. Diese haben – anders als zu produzierende Güter – zwei Besonderheiten:<sup>71</sup>

- Externe Einflüsse (z. B. Anforderungsprofile mit aufsichtsrechtlichem oder internem Hintergrund) werden in die Leistungserbringung integriert und bestimmen diese mit.
- Bei der Leistungserbringung erfolgt eine Interaktion zwischen Anbieter (der Internen Revision) und Nachfrager (dem Senior Management).

So genannte Kontaktsubjekte sind dabei alle Personen, die vor, während und nach der Leistungserbringung Kundenkontakt haben, d.h. also alle Mitglieder der Internen Revision, die bei Prüfungsplanung bzw. Beratungsbahnung, Projektdurchführung und Ergebnisübermittlung mit dem Senior Management oder mit an das Senior Management berichtenden Personen kommunizieren.<sup>72</sup> Je individueller die Leistung, desto wichtiger ist eine ständige Rückkopplung zwischen Kunden (Management) und Kontaktsubjekten (Revisoren). Es wird daher als erforderlich angesehen, die einzelnen Kommunikationsaufgaben zu analysieren, zu strukturieren und den entsprechenden Mitarbeitern zuzuordnen. Anhand der Tätigkeitscharakterisierungen werden Kommunikationstypen definiert, die von eher einfachen, stark strukturierten Tätigkeiten und geringen Kommunikationsanforderungen bis zu hohen Anforderungen an Kreativität, Überzeugungskraft und Kommunikationstalent reichen.

Für die Messung von GAP 4 sollten nun die einzelnen Prozessschritte der Erbringung einer Prüfungs- oder Beratungsleistung separiert werden. Jedem Schritt ist der Kommunikationstyp zuzuordnen, der für die Interaktion mit dem Kunden als ausreichend bzw. am besten geeignet erscheint. Vergleicht man diesen Typus mit dem jeweiligen Kompetenztyp und den individuellen Kompetenzen der sozial-kommunikativen Klasse des Mitarbeiters der Revision, der diesen Prozessschritt ausführt, sollten Kompetenzmängel aufgedeckt werden können.<sup>73</sup> Nur ausreichend kompetente Ansprechpartner in der Innenrevision sind in der Lage, sich „marketinggerecht“ zu verhalten. Damit ist gemeint, dass sie die ihnen übertragenen Interaktions- und insbesondere Kommunikationsaufgaben angemessen erfüllen.<sup>74</sup> Dabei werden sie gleichsam zu

---

<sup>70</sup> Siehe Abbildung 5.

<sup>71</sup> Vgl. Meyer (1983), Dienstleistungsmarketing, S. 37.

<sup>72</sup> Vgl. Meyer (1983), Dienstleistungsmarketing, S. 79–84.

<sup>73</sup> Zu Kompetenzklassen und –gruppen vgl. 3.1.3.2.

<sup>74</sup> Vgl. Corsten (2007), Dienstleistungsmanagement, S. 338.

„Marktforschern“, da sie die Nachfrager während der Leistungserbringung beobachten und im Rahmen von Gesprächen deren Zufriedenheit sowie Gründe für eine eventuelle Unzufriedenheit eruieren können.<sup>75</sup> Sind also Positionen im kommunikativen Sinne „falsch“ besetzt, trägt dies zur Qualitätslücke GAP 4 bei.

Grundsätzlich gilt, dass bereits die Leistungsbereitschaft eine eigenständige Qualitätskomponente sein kann, die ebenso der Kommunikation bedarf wie die Erbringung der Leistung selbst.<sup>76</sup> Zudem besteht bei Dienstleistungen aufgrund deren Immaterialität das Problem, dass sich Leistungs- und Qualitätskriterien nur schwer kommunizieren lassen. Aufgabe einer dienstleistungsorientierten Kommunikationspolitik ist daher unter anderem, den Nachfragern vor der Leistungserbringung einen (realistischen) Eindruck von der zu erwartenden Qualität zu vermitteln. Dazu können externe Faktoren wie Referenzen und Vorher-Nachher-Darstellungen ebenso verwendet werden wie interne Faktoren, beispielsweise Gütezeichen oder Kurzproben. Diese so genannten Leistungssurrogate können bei sinnvoller Nutzung dazu beitragen, ein positives Image der Internen Revision zu bilden, zu verbessern und zu erhalten.<sup>77</sup>

Ebenso muss nach Projektabschluss ein gezielter Erfahrungsaustausch angestrebt werden, um kognitive Dissonanzen zu vermeiden oder abzubauen. Ziel der Kommunikationspolitik ist hierbei, ein Vertrauensverhältnis zum Senior Management aufzubauen. Hierdurch wird die Leistungskommunikation zum Bestandteil der Leistungserbringung selbst.

Abb. 6 fasst die Anwendung des GAP-Modells auf die Leistungsmessung der Internen Revision zusammen.

---

<sup>75</sup> Vgl. Parasuraman et al. (1985), *Service Quality*, S. 44–46.

<sup>76</sup> Vgl. Corsten (2007), *Dienstleistungsmanagement*, S. 329

<sup>77</sup> Vgl. Corsten (2007), *Dienstleistungsmanagement*, S. 374–375.



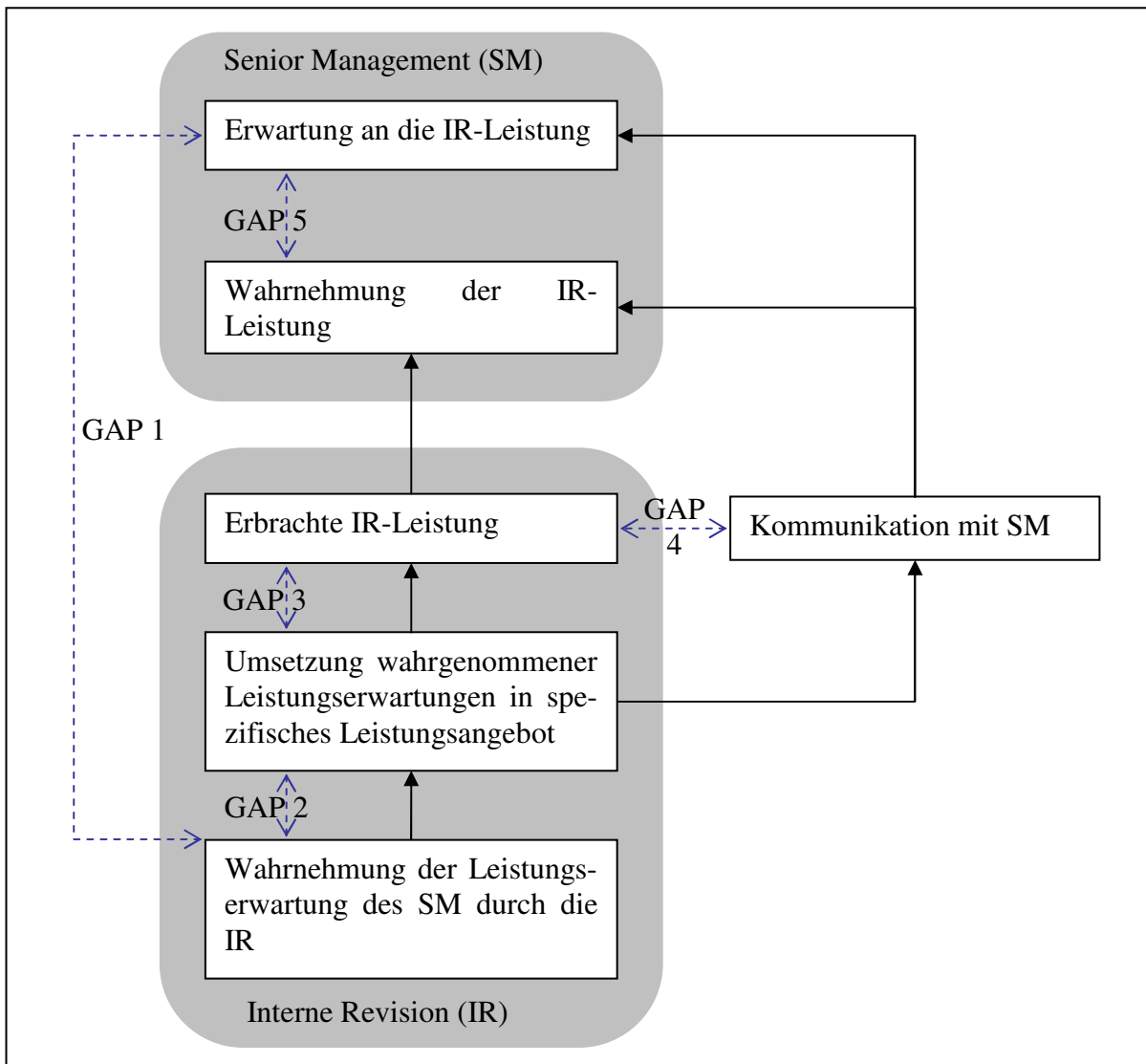


Abbildung 6: GAP-Modell der Leistungsmessung der Internen Revision<sup>78</sup>

### 3.2 Kosten einschließlich Risikokosten

Um einen Maßstab für die Leistung der Internen Revision zu erhalten, können weiterhin die durch sie verursachten Kosten herangezogen werden und mit den Kosten des Fremdbezugs als Benchmark verglichen werden.

<sup>78</sup> In Anlehnung an Parasuraman et al. (1985), Service Quality, S. 44.

### 3.2.1 Ist-Kosten

Definiert man Kosten als Maßstab der Leistungsmessung der Internen Revision, stellt die Analyse der in der Vergangenheit in Anspruch genommenen betrieblichen Ressourcen eine Grundlage zur Leistungsmessung dar. Aus Sicht der Unternehmensführung dürfte dabei die Analyse der durch die Interne Revision verursachten, intern verrechneten Gemeinkosten nahelegend sein.

Der dieser Betrachtung zugrunde liegende Kostenbegriff lässt sich in pagatorische und kalkulatorische Kosten einteilen. Pagatorische Kosten sind alle zahlungsbedingten Kosten. Diesen werden intern üblicherweise kalkulatorische Kosten hinzugerechnet. Sie sind theoretisch durch das Ziel der Vergleichbarkeit von unterschiedlichen Entscheidungsalternativen auf der Basis von Kosten begründet. Ihnen liegt ein gewisses Anspruchsniveau in Form einer Mindestrenditeforderung zugrunde, die sich aus den Kosten durch den Verzicht auf bestimmte Leistungen der Internen Revision zusammensetzt.

Um die Einzelleistungen der Internen Revision differenziert zu messen, sind ihnen die durch sie verursachten Kosten zuzuweisen. Voraussetzung hierfür ist eine mit entsprechender Gliederungstiefe und gemäß der tatsächlichen Struktur der Abteilungsorganisation ausgestaltete Kostenträgerrechnung, im Idealfall eine gleichermaßen ausgestaltete Prozesskostenrechnung.<sup>79</sup>

Traditionelle Kostenrechnungsverfahren weisen eine dominante Orientierung an den industriellen Produktionsverhältnissen auf,<sup>80</sup> deren größter Kostenblock die Materialkosten sind. Im Gegensatz dazu stellen bei der Internen Revision im Allgemeinen die Personalkosten den größten Anteil der Gesamtkosten. Das resultiert weiterhin in einem hohen Anteil an Fixkosten zur Aufrechterhaltung einer permanenten Leistungsbereitschaft, deren Disponierbarkeit aus organisatorischen und rechtlichen Gründen typischerweise stark eingeschränkt ist. Um dem Problem im Rahmen traditioneller Kostenrechnungssysteme zu begegnen, wird für den Dienstleistungssektor vorgeschlagen, Leistungen modular in Teilleistungen zu zerlegen und diese als Kostenträger heranzuziehen.<sup>81</sup>

Eine solche Zerlegung muss keiner starren Systematik folgen. Grundsätzlich ist jedoch auch hier die nahe Orientierung am Kunden, dem Management bzw. Aufsichtsrat oder Audit Committee,<sup>82</sup> zu empfehlen, dem hypothetisch die Möglichkeit der Teilung der Leistung im Sinne der unten thematisierten Fragestellung „Make or Buy“ offen stehen sollte. Methodisch resultiert diese Analyse, der Kundenorientierung folgend, jedoch in einer anderen Systematik als der in Kapitel 3.1 angestrebten. Denn unter den angesprochenen Teilleistungen sind nicht in Performanz überführte Kompetenzen wie oben diskutiert zu verstehen. Vielmehr geht es hier um in sich geschlossene Arbeitsprozesse oder Dienstleistungseinheiten, die unter dem Ge-

---

<sup>79</sup> Vgl. Schiller et al. (2007), Kostenmanagement, S. 206.

<sup>80</sup> Vgl. Corsten (2007), Dienstleistungsmanagement, S. 240.

<sup>81</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer (1995), Prozesskostengestütztes Instrumentarium, S. 48 ff.

<sup>82</sup> Vgl. Sarens und De Beelde (2006), Internal Audit and Organisational Parties, S. 220.

sichtspunkt der Kosten bewertet werden. Um den unterschiedlichen Abläufen und damit auch Kostenstrukturen gerecht zu werden, können auch Durchschnittswerte für verallgemeinerte Prozesse gebildet werden. Beispielhaft stellt Abbildung 7 den Prüfprozess „Fraud“<sup>83</sup> im Rahmen der Prüfung des Internen Kontrollsystems mit seinen Teilleistungen dar.



Abbildung 7: Beispielhafter Prüfprozess Fraud<sup>84</sup>

Durch den überragenden Anteil der Gemeinkosten an den Dienstleistungen der IR besteht häufig nur ein mittelbarer Bezug zu den zu erbringenden Leistungen; die traditionelle Koststellengliederung ist selten hinreichend tief, was eine leistungsbezogene Erfassung häufig erschwert. Diesem Manko soll die Prozesskostenrechnung entgegenreten, die für den Bereich der Dienstleistungen als einfacher und verständlicher angesehen wird.<sup>85</sup> Ohne auf Einzelhei-

---

<sup>83</sup> Der Begriff „Fraud“ soll hier vorsätzliche Manipulationen der Rechnungslegung oder vorsätzliche Vermögensschädigungen beschreiben, so auch in Marten et al. (2007), Wirtschaftsprüfung, S. 421.

<sup>84</sup> In Anlehnung an IFAC (2007), Handbook, S. 268–313.

<sup>85</sup> Vgl. Braun (2007), Prozesskostenrechnung, S. 13.

ten einzugehen werden dabei die Gemeinkosten auf die Leistungen über die von den Leistungen in Anspruch genommenen Prozesse verrechnet.<sup>86</sup>

Da es im Rahmen dieser Arbeit nicht um die Entwicklung einer umfassenden Prozesskostenrechnung zur Planung und Kontrolle von Gemeinkosten der Internen Revision geht, sondern um eine Verknüpfung von Kosten mit den sie bedingenden IR-Leistungen, kommen grundsätzlich alle Tätigkeiten in Frage, die zum Gesamtergebnis in Form erbrachter Prüfungs- bzw. Beratungsleistungen beigetragen haben. Andernfalls würde sich die Auswahl auf gleichartig ablaufende, repetitive Prozesse beschränken<sup>87</sup> und insbesondere Prozesse der Beratungs- bzw. Initiativ- und Innovativfunktion<sup>88</sup> ausschließen. Üblicherweise sind die von der Internen Revision häufig durchgeführten Tätigkeiten ausführlich dokumentiert, um die die Leistung bedingenden Prozesse sinnvoll zu identifizieren,<sup>89</sup> für seltener durchgeführte (z.B. beratende) Prozesse sollte eine Zerlegung in methodisch ähnliche Teilprozesse angestrebt werden.

### 3.2.2 Fremdbezug von IR-Leistung

Zur kostenorientierten Leistungsmessung können auch die Kosten des Fremdbezugs in Form von Beschaffungspreisen als Maßstab herangezogen werden. Voraussetzung hierfür sind Anbieter, die bereit und imstande sind, diese Dienstleistungen im Rahmen vertraglicher Vereinbarungen gegen ein Entgelt zu erbringen.

Gerade in diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der Begriff der Dienstleistung generell eine Marktfähigkeit unterstellt.<sup>90</sup> Dienstleistungen lassen sich anhand der Typologisierungsdimensionen Interaktionsgrad und Individualisierungsgrad systematisieren. Der Interaktionsgrad zeigt an, in welchem Ausmaß der Nachfrager im Erstellungsprozess aktiv Leistungen übernimmt. Eine Interne Revision ist als Dienstleister im besonderen Maße darauf angewiesen, Informationen zu erhalten sowie diese in Gesprächen oder in Form von Dokumentationen weiterzugeben, um Nutzen stiftend tätig sein zu können. Der Grad der Individualisierung hingegen kennzeichnet das Ausmaß, indem die Wünsche des Nachfragers berücksichtigt werden müssen, um ein gewünschtes Ergebnis zu erzielen. Abseits von standardisierten Prüfungsleistungen kann davon ausgegangen werden, dass der Individualisierungsgrad der Internen Revision hier stärker in die Nähe eines für die Unternehmensberatung typischen Ausmaßes rückt. Abbildung 8 veranschaulicht diese Typologie im Vergleich mit anderen Dienstleistungen.

---

<sup>86</sup> Vgl. Braun (2007), Prozesskostenrechnung, S. 13.

<sup>87</sup> Vgl. Braun (2007), Prozesskostenrechnung, S. 134.

<sup>88</sup> Prozessgestaltung und Schulung können hier als Beispiel dienen, vgl. Füß (2005), Bestandsaufnahme und Perspektiven, S. 63.

<sup>89</sup> Bei Füß (2005), Bestandsaufnahme und Perspektiven, S. 162 werden Ziele, Inhalt, Aufgaben, Umfang, Aufwand und Nutzen als Soll-Katalog zur Dokumentation der IR-Tätigkeit genannt.

<sup>90</sup> Vgl. Meffert (1986), Marketing, S. 43, wo sie „als marktfähige Leistung [verstanden wird], die auf die Bereitstellung und/oder den Einsatz von Potentialfaktoren gerichtet [ist].“

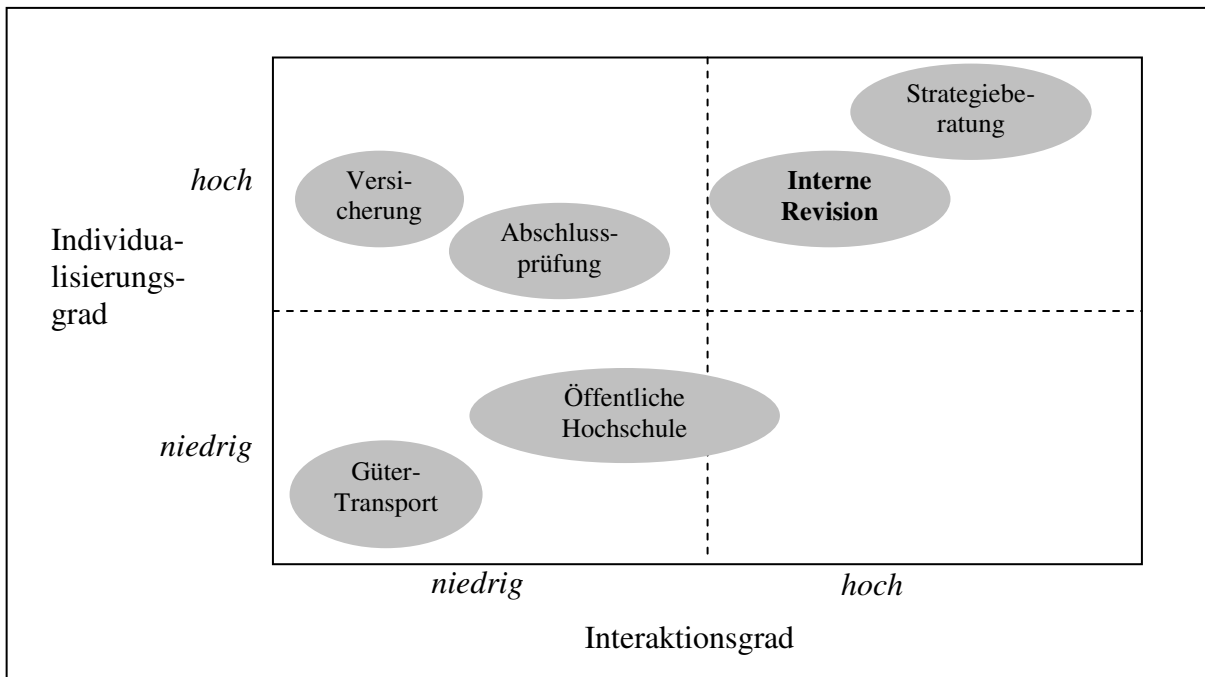


Abbildung 8: Typologie des Dienstleistungssektors<sup>91</sup>

Die Interne Revision in ihrer Gesamtheit stellt hier eine fiktive Dienstleistung dar, die das komplette Leistungsportfolio umfasst; die separierten Einzelleistungen würden entsprechend unterschiedliche Positionen innerhalb der Matrix einnehmen.<sup>92</sup> Mit zunehmendem Individualisierungs- und Interaktionsgrad steigt die Schwierigkeit der Bewertung der Dienstleistung; gleichzeitig wird es schwerer, verlässliche Indikatoren für Qualitäten auszumachen sowie eine Vergleichbarkeit zwischen unterschiedlichen Angeboten herzustellen, womit wiederum die Markttransparenz sinkt.

Die Nachfrage nach fremdbezogener IR-Leistung kann unterschiedliche Motive haben:<sup>93</sup>

- Senkung bzw. Variabilisierung fixer Kosten,<sup>94</sup>
- Erhöhung der Professionalität bezüglich Prüfungsplanung und Durchführung, d.h. man profitiert von Spezialisten (IT, Fremdsprachen etc.),
- Synergieeffekte durch interdisziplinäre Teams,
- Transfer spezifischer Branchenkenntnisse auf interne Prüfer.

<sup>91</sup> In Anlehnung an Benkenstein (1993), Dienstleistungsqualität, S. 1097.

<sup>92</sup> Die Leistungen der Internen Revision werden auch in anderen Quellen als Dienstleistung bezeichnet, vgl. dazu u.a. IIR (2007), Standards, S. 2.

<sup>93</sup> Vgl. Hübner und Weißenberger (1998), Outsourcing der Innenrevision, S. 30.

<sup>94</sup> Vgl. Füss (2005), Bestandsaufnahme und Perspektiven, S. 271.

Seitens der Anbieter kann ein Engagement aus strategischen Gründen naheliegend sein; insbesondere, wenn ihre Kernkompetenz bereits in der Prüfung betrieblicher Sachverhalte und in der Beratung zu sehen ist. Unter diesem Aspekt kommen insbesondere wirtschaftsprüfende und wirtschaftsberatende Unternehmen in Betracht.<sup>95</sup> Diese Tendenzen – Lean Management als Reaktion auf zunehmenden Kostendruck und die Konzentration auf Kernkompetenzen – haben zur verstärkten Auslagerung von Geschäftsprozessen geführt, was unter dem Stichwort „Outsourcing“ zusammengefasst werden kann.

### 3.2.3 Kosten einer Auslagerung

Die oben aufgezeigte Intransparenz hat zur Folge, dass die Beurteilung eines solchen Angebotes nicht ausschließlich auf der Basis von Bezugspreisen erfolgen kann, sondern nur mit zusätzlichem Aufwand möglich ist. Auch während der Inanspruchnahme und ex post ist mit zusätzlichen Kosten zu rechnen. Diese sogenannten Transaktionskosten entstehen üblicherweise in den folgenden Phasen:<sup>96</sup>

- Anbahnung (der optimale Lieferant muss gefunden werden),
- Vereinbarung (Bedingungen müssen verhandelt und in rechtlicher Hinsicht eindeutig vereinbart werden),
- Abwicklung (Überwachungsmaßnahmen, d.h. Monitoring) und
- Kontrolle (die erfolgte Leistung ist auf ihre Qualität, d.h. Maßnahmen sind auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen).<sup>97</sup>

Diese zusätzlichen Kosten sind vorrangig der Risikominderung geschuldet. Vor allem beim Outsourcing von Revisionsleistungen ist im Gegensatz zur Auslagerung anderer Geschäftsprozesse der Einflussfaktor „Risiko“ schwer zu gewichten, leistet die Interne Revision (zusammen mit dem Controlling, dem IKS und dem Risikomanagement im engeren Sinne) doch einen essentiellen Beitrag zum Internen Überwachungssystem eines Unternehmens. Das hat u. a. zur Folge, dass im Gegensatz zu anderen Geschäftsprozessen, die Auslagerung der Internen Revision (insbesondere bei Banken) zusätzlich vor dem spezifischen Hintergrund aufsichtsrechtlicher und gesetzlicher Regelungen<sup>98</sup> zu prüfen ist.

Die Höhe der Transaktionskosten einer Leistung ist maßgeblich durch zwei Charakteristika bestimmt:

---

<sup>95</sup> Vgl. Kunz und Vesper (1997), Outsourcing der Innenrevision, S. 258.

<sup>96</sup> In Anlehnung an Zehnder und Brönnimann (2005), Vertrauensgut, S. 449.

<sup>97</sup> Siehe dazu insbesondere Kapitel 3.1.

<sup>98</sup> Siehe u.a. MaRisk i.V.m. KWG.

- Spezifität der Leistung: Die Investition in Produktionsfaktoren, die spezifisch auf eine Leistung zugeschnitten sind, kann im Vergleich zu der Nutzung generell verwendbarer Produktionsfaktoren zu geringeren Kosten in der Herstellung führen. Aber auch höhere Transaktionskosten wären unter der Annahme einer zunehmenden wechselseitigen Abhängigkeit der Geschäftspartner denkbar, da „der Transaktionspartner nur unter Inkaufnahme von schlechteren Bedingungen gewechselt werden“<sup>99</sup> könnte.
- Komplexität der Transaktion: Sie ist in erster Linie durch die Unsicherheit über künftige Umweltentwicklungen (z. B. bei gesetzliche Anforderungen oder Nachfrage auf den Produktmärkten) beschrieben. Zunehmende Komplexität führt so zu steigenden Transaktionskosten, weil ex ante in der Austauschbeziehung mehr Eventualitäten berücksichtigt werden müssen. Gleichermaßen nehmen ex post Kosten für die Anpassung (z.B. transaktionskostenintensive Auseinandersetzungen, Fehlanpassungen etc.) der Vertragsvereinbarungen an sich ändernde Bedingungen zu.<sup>100</sup>

Weiterhin wird die Höhe der Transaktionskosten durch die Häufigkeit und die Verhaltensunsicherheit beeinflusst. Denn mit zunehmender Häufigkeit lassen sich Lerneffekte und Kostendegression durch steigende Skalenerträge sowie Spezialisierungsvorteile erzielen. Ebenso kann eine reibungslose Abwicklung häufiger Transaktionen zu erhöhtem Vertrauen in der Austauschbeziehung und infolgedessen zu günstigeren, d.h. effizienteren Regelungen führen. Verhaltensunsicherheit beschreibt die Möglichkeit des Verschweigens, Verschleierns und Verzerrens von Informationen sowie des opportunistischen Verhaltens.

### **3.2.4 Systematik zur transaktionskostenorientierten Bewertung von IR-Leistungen**

Bei der Leistung der Internen Revision handelt es sich stets um einen Leistungskatalog oder ein Leistungsportfolio. Eine Zerlegung dieses Portfolios, wie in Abschnitt 3.2.1 skizziert, führt zu einer Reihe diverser Einzelleistungen, deren Risiko-Intensität unterschiedlich stark ausgeprägt ist: Beispielsweise die Tätigkeit „Prüfung der Anlagenbuchhaltung“ birgt für eine Bank ein geringeres Risiko als die Prüfung von Finanzinstrumenten zur Absicherung gegen Währungskursschwankungen. Zumindest hypothetisch ist für alle Leistungen des Portfolios ein Markt denkbar. Um deren Preise als Maßstab für IR-Leistungen heranzuziehen, sind entsprechende Anpassungen um Transaktionskosten vorzunehmen, deren Höhe in direktem Zusammenhang mit den jeweils unterschiedlichen Risikointensitäten stehen.

Mit der in Abbildung 9 dargestellten Matrix soll ein Instrument zur Bewertung der Risikointensität und damit der Transaktionskostenhöhe der unterschiedlichen Einzelleistungen vorgeschlagen werden. Nicht nur in der Systematik ist grundsätzlich eine Ähnlichkeit zu der in Abbildung 8 dargestellten Matrix festzustellen. Auch in ihren Determinanten „Leistungsspezi-

---

<sup>99</sup> Ebers und Gotsch (2002), Institutionenökonomik, S. 228.

<sup>100</sup> Vgl. Picot und Dietl (1990), Transaktionskostentheorie, S. 178 ff.

fität' und ‚Komplexität‘ ist zumindest ansatzweise eine gewisse Parallelität erkennbar: So steigt mit der Leistungsspezifität der Individualisierungsbedarf der Leistung (und andersherum), und mit zunehmender Komplexität intensiviert sich auch die Interaktion zwischen Outsourcinggeber (dem Nachfrager nach IR-Leistungen) und –nehmer (dem IR-Dienstleister). Letztere Abhängigkeit gilt jedoch nicht immer im umgekehrten Beziehungsverhältnis, denn mit zunehmender Interaktion steigt nicht zwangsläufig die Komplexität, wie an Beispielen privater Dienstleistungen einfach zu zeigen ist: Im Allgemeinen weist die Dienstleistung eines Krankengymnasten einen höheren Interaktionsgrad auf als die komplexere Dienstleistung eines Gefäßchirurgen.

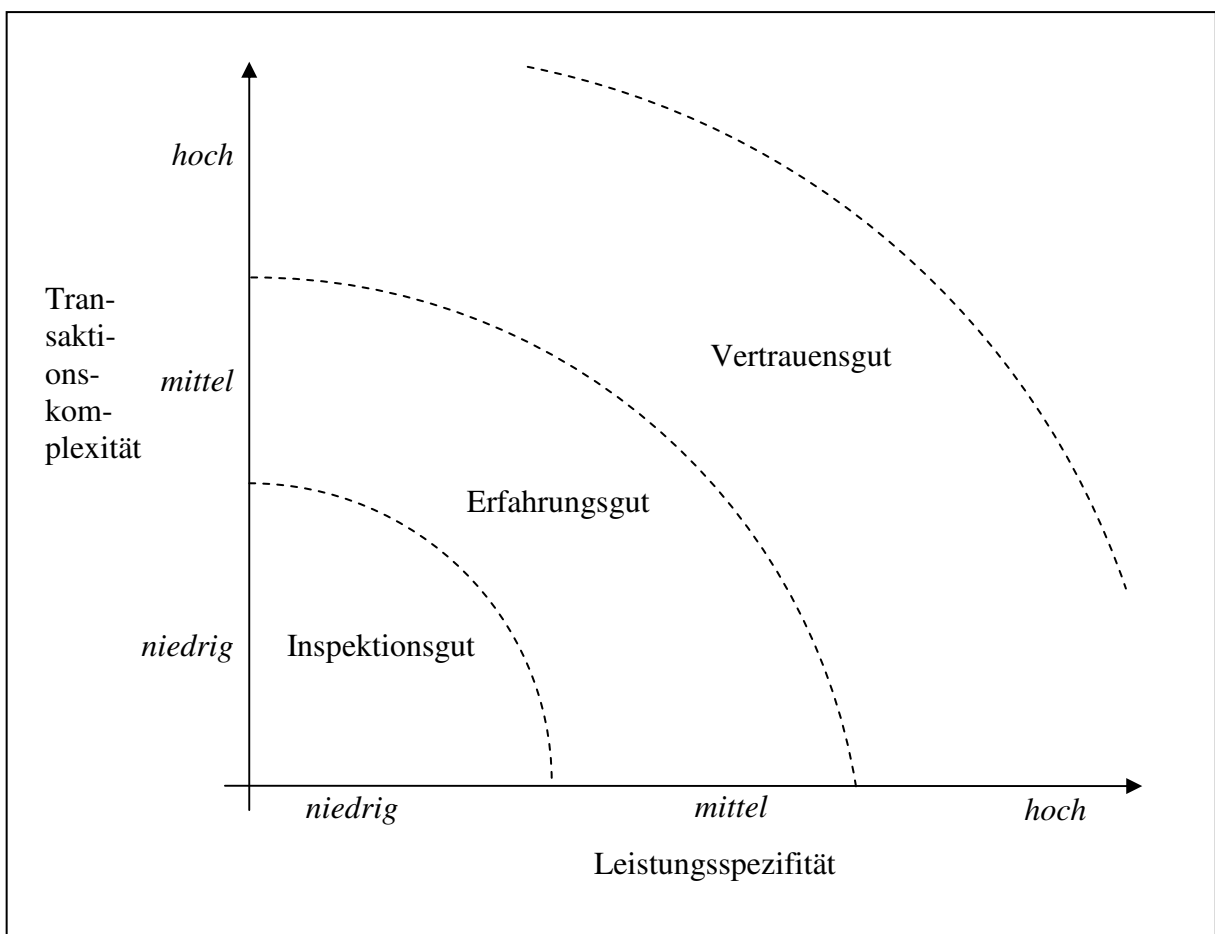


Abbildung 9: Beurteilungsmatrix „Make or Buy“

Für die in diesem Zusammenhang empfohlene Beurteilungssystematik stellen die Komplexität und die Spezifität der Leistung die beiden Hauptkriterien dar. Die Kriterien der Häufigkeit sowie der Verhaltensunsicherheit sind für den Zweck der Leistungsmessung exogene Faktoren, solange weder über die Existenz noch die Qualität konkreter Anbieter eine Aussage gemacht werden kann. Andernfalls könnten sie als weitere Kriterien hinzugezogen werden.



Mittels der Gruppierung in niedrige, mittlere und hohe Komplexität bzw. Spezifität lassen sich drei Bereiche innerhalb der Beurteilungsmatrix ausmachen, deren Grenzen durch die gestrichelten Linien dargestellt werden und als sogenannte ISO-Risiko- bzw. ISO-Transaktionskostenlinien beschrieben werden können. Für die einzelnen Dienstleistungsgruppen gelten folglich unterschiedliche Eigenschaften:<sup>101</sup>

- Inspektionsgut: Die Dienstleistung kann vor der Transaktion bezüglich sämtlicher Eigenschaften hinreichend beurteilt werden. Zur Beurteilung eines externen Dienstleisters können Berufsexamina, Zertifikate, Referenzen und Reputation ausreichend sein.<sup>102</sup> Transaktionskosten sind niedrig.
- Erfahrungsgut: Die Dienstleistung kann frühestens während der Inanspruchnahme beurteilt werden; die Transaktionskosten sind hoch, weil vor der Transaktion alle Qualitätsindikatoren geklärt und gegebenenfalls vertraglich vereinbart werden müssen und da im Nachhinein eventuell weitere Kosten, z.B. für Nachbesserung, entstehen.
- Vertrauensgut: Eine abschließende Beurteilung der Qualität der Dienstleistung ist nahezu unmöglich, da das Ergebnis nicht einseitig auf bestimmte Faktoren zurückgeführt werden kann. Die Transaktionskosten können entsprechend sehr hoch sein, weil die Auswahl eines Outsourcingnehmers, die Vertragsgestaltung und das Monitoring aufwändig sind.

Dieser Systematik folgend sind zu den Marktpreisen der Anbieter die unterschiedlich hohen Transaktionskosten in die Bewertung mit einzubeziehen. Ein solcher Transaktionskostenaufschlag kann beispielsweise für die Prüfung der IT-Systeme zur automatisierten Erstellung von standardisierten Rechnungen bei hoher Kundenanzahl entsprechend gering ausfallen. Bei der Prüfung des Internen Kontrollsystems auf Anfälligkeit für dolose Handlungen in den höheren Ebenen der Unternehmensführung oder das Führungsverhalten selbst, ist aufgrund der Zuordnung zur Gruppe „Vertrauensgut“ mit höheren „Risikozuschlägen“ zu rechnen.

### 3.2.5 Leistungsmessung durch Kostenvergleich

Anhand der drei Elemente – Ist-Kosten, Kosten des Fremdbezugs in Form von Marktpreisen und Kosten der Auslagerung – lässt sich für die Interne Revision eine kostenorientierte Leistungsmessung unter Berücksichtigung des besonderen Risikos darstellen. Dabei sind bezüglich der drei Dienstleistungsgruppen mehrere Konstellationen denkbar. Modellhaft sollen hier drei Fälle als Entscheidungsgrundlage aufgezeigt werden, die durch Abbildung 10 veranschaulicht werden.

Wie in den vorangegangenen Abschnitten erläutert, setzen sich die Ist-Kosten aus fixen und variablen Kosten zusammen. Liegt eine Prozesskostenrechnung vor, kann von leistungsmen-

---

<sup>101</sup> Vgl. Zehnder und Brönnimann (2005), Interne Revision als Vertrauensgut, S. 449.

<sup>102</sup> Vgl. Schwager (2003), Beratung, S. 249.

genneutralen und leistungsmengeninduzierten Kosten ausgegangen werden. Die Auslagekosten bestehen aus den Kosten des Fremdbezugs, für die generell von variablen bzw. leistungsmengeninduzierten Kosten ausgegangen wird. Hinzu kommen die Transaktionskosten, die je nach Fall in ihrer Höhe variieren und als fix bzw. leistungsmengenneutrale Kosten angesehen werden. Die Ist-Kosten als Vergleichsgrundlage sollen in beiden Fällen (Eigenfertigung bzw. Fremdbezug) die gleiche Höhe aufweisen.

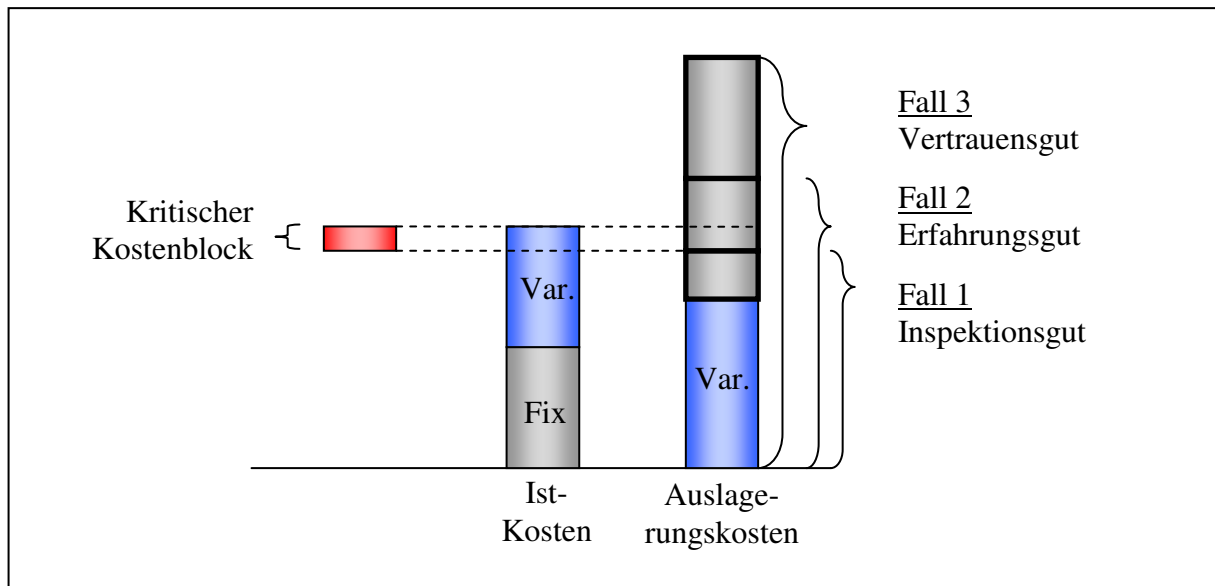


Abbildung 10: Kostenvergleich

Eine Auslagerung wird nur dann als sinnvoll erachtet, wenn Kostenvorteile erzielt werden können und die Risikotragfähigkeit im konkreten Fall gegeben ist. Im ersten Fall ist aus der kostenorientierten Bewertung zu folgern, dass eine Auslagerung empfehlenswert ist, da die Leistung der Internen Revision als Inspektionsgut einzustufen ist. Im Rahmen der Leistungsmessung lässt sich entsprechend Verbesserungspotenzial ableiten – die tatsächliche Auslagerung stellt dabei eine Möglichkeit dar.

Fall 2 beschreibt ein Bewertungsergebnis, in dem die eigens erbrachte Revisionsleistung unter Risikogesichtspunkten eine angemessene Leistung erbringt. Selbst wenn der eigene Fixkostenblock durch Fremdbezug abgebaut werden könnte, liegen noch nicht hinreichend Erfahrungen mit externen Dienstleistern vor, durch die sich hohe Transaktionskosten vermeiden ließen und eine Veränderung der aktuellen Struktur die Leistung der Internen Revision steigern könnte.

Die Vertrauensgüter der Internen Revision machen den höchsten Anteil ihrer Leistung aus, sind sie (dieser Systematik folgend) doch aufgrund ihrer hohen Leistungsspezifität und der

Komplexität ihrer Transaktion in keiner anderen Konstellation als durch eine Inhouse-Lösung darzustellen.

Als Folge einer solchen Leistungsmessung sollte das besondere Augenmerk daher auf den kritischen Kostenblock gerichtet sein. Dieser Kostenanteil einer Dienstleistung der Internen Revision stellen unter Kosten- und Risikogesichtspunkten genau das Potenzial dar, das es zur Erzielung einer Leistungsverbesserung zu realisieren gilt.

#### **4 Ansätze für weitere Forschung**

Obwohl die Interne Revision ein wesentliches Element des Internen Überwachungssystems jedes Unternehmens darstellt, fehlen Instrumente zur Beurteilung ihrer Leistungsfähigkeit und -erbringung bisher weitgehend. Als ein Grund hierfür kann die Heterogenität dessen genannt werden, was unter „Interner Revision“ verstanden wird; dies erschwert die Messung und Beurteilung der erbrachten Leistungen.

Ziel der vorliegenden Untersuchung war es daher, Ansätze zur Leistungsmessung in der Internen Revision zu entwickeln, die unabhängig von der Art des dahinter stehenden Unternehmens und dessen Anforderungen an „seine“ Innenrevision angewendet werden können. Es wurden verschiedene Ansatzmöglichkeiten aufgezeigt, die sich nicht nur durch ihre theoretische Hinterlegung auszeichnen. Darüber hinaus existieren für diese Ansätze konkrete Messinstrumente einschließlich Erfahrungen mit deren praktischer Anwendung. Es fehlen jedoch die Anpassung dieser Instrumente an die Besonderheiten der Leistung „Interne Revision“ und die Erprobung in der Praxis. Hieraus resultieren Ansätze für weitere Forschung:

- 1) Entwicklung eines PRC-Fragebogens für die Leistungsmessung der Internen Revision mit anschließender Durchführung einer Erhebung bei IIR-Mitgliedern.
- 2) Ausarbeitung des GAP-Modells für die Leistungsmessung der Internen Revision mit anschließendem Test in einer beispielhaften Innenrevision.
- 3) Entwicklung einer Methodik zur Identifikation von Teilleistungen der Internen Revision einschließlich Durchführung für eine beispielhafte Innenrevision.
- 4) Einordnung der Ergebnisse aus 3) in die Typologie des Dienstleistungssektors zur Identifikation outsourcebarer Teilleistungen.
- 5) Abschätzung der Auslagerungskosten für die in 4) identifizierbaren Teilleistungen.
- 6) Entwicklung einer Prozesskostenrechnung für die in 3) sowie 5) identifizierten Teilleistungen bzw. Prozesse der Internen Revision.

Die Untersuchungsschritte 1) und 2) beschäftigen sich mit der Leistungsseite, die Aspekte 3) bis 6) mit den Kosten der Internen Revision. In einem abschließenden Untersuchungsschritt 7) könnten diese Teilbereiche zu einem Gesamtansatz zusammengefasst werden, der die Leistungsmessung im materiellen Sinne und die Kosten einschließlich der Risikoaspekte abdeckt.

## Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.: Best Practice für die Interne Revision. In: *Der Betrieb*. 59. Jg., 2006, Nr. 5, S. 225–229.
- Bambeck, Jörn J.: BCI (Bambeck-Competence-Instrument). In: Erpenbeck, John und Rosenstiel, Lutz von: *Handbuch Kompetenzmessung*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2003. S. 19–30.
- Benkenstein, Martin: Dienstleistungsqualität. Ansätze zur Messung und Implikationen für die Steuerung. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*. 63. Jg., 1993, Nr. 11, S. 1095–1115.
- Brandt, D. Randall: How Service Marketers Can Identify Value-Enhancing Service Elements. In: *Journal of Services Marketing*. 2. Jg., 1988, Nr. 3. S. 35–41.
- Braun, Stephan: *Prozesskostenrechnung. Ein fortschrittliches Kostenrechnungssystem?* 4. Auflage. Sternenfels: Wissenschaft & Praxis, 2007.
- Buderath, Hubertus und Langer, Andreas: Eine kritische Perspektive zur wertorientierten Steuerung von Unternehmensbereichen am Beispiel der Internen Revision. In: *Controlling*. 19. Jg., 2007, Nr. 3. S. 129–135.
- Buderath, Hubertus und Langer, Andreas: Wertbeitragsbasierte Steuerung der Internen Revision. Eine kritische Perspektive. In: *Zeitschrift Interne Revision*. 42. Jg., 2007, Nr. 4. S. 156–161.
- Corsten, Hans und Gössinger, Ralf: *Dienstleistungsmanagement*. 5. Auflage. München, Wien: R. Oldenbourg Verlag, 2007.
- Ebers, Mark und Gotsch, Wilfried: Institutionenökonomische Theorien der Organisation. In: Kieser, Alfred. (Hrsg.): *Organisationstheorien*. 5. Auflage. Stuttgart: Kohlhammer, 2002. S. 199–251.
- Ernst & Young: *Star oder Statist? Rolle und Zukunft der Internen Revision aus Sicht von Unternehmen und Interessengruppen*. Stuttgart: o.V., 2006
- Erpenbeck, John und Rosenstiel, Lutz von: Einführung. In: dieselben (Hrsg.): *Handbuch Kompetenzmessung. Erkennen, Verstehen und Bewerten von Kompetenzen in der betrieblichen, pädagogischen und psychologischen Praxis*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2003. S. IX–XL.
- Frintrup, Andreas und Schuler, Heinz und Mussel, Patrick: Gelegenheit macht Diebe? - Berufliche Integritätsdiagnostik mit PIA. In: *Wirtschaftspsychologie*. O.Jg., 2004, Nr. 4. S. 58–61.
- Füss, Roland: *Die Interne Revision. Bestandsaufnahme und Perspektiven*. In: Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (Hrsg.): *IIR-Forum. Band 5*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2005.

- Gierl, Heribert und Bartikowski, Boris: Ermittlung von Satisfiers, Dissatisfiers und Criticals in der Zufriedenheitsforschung. In: *Der Markt*. 42. Jg., 2003, Nr. 164. S. 14–34.
- Göttgens, Michael und Wolfgarten, Wilhelm: Die Prüfung des internen Kontrollsystems von Kreditinstituten im Rahmen der Abschlussprüfung. Teil 1. In: *Die Wirtschaftsprüfung*. O.Jg., 2005, Nr. 24. S. 1364–1371.
- Göttgens, Michael und Wolfgarten, Wilhelm: Die Prüfung des internen Kontrollsystems von Kreditinstituten im Rahmen der Abschlussprüfung. Teil 2. In: *Die Wirtschaftsprüfung*. O.Jg., 2006, Nr. 1–2. S. 20–30.
- Haspeslagh, Philippe und Noda, Tomo und Boulos, Fares: It's not just about the numbers. In: *Harvard Business Review*. 79. Jg., 2001, Nr. 7. S. 64–73.
- Hentschel, Bert: Die Messung wahrgenommener Dienstleistungsqualität mit SERVQUAL : eine kritische Auseinandersetzung. In: Hans Corsten (Hrsg.): *Integratives Dienstleistungsmanagement*. Wiesbaden: Gabler, 1994. S. 397–419.
- Hentschel, Bert: Multiattributive Messung von Dienstleistungsqualität. In: Bruhn, Manfred und Stauss, Bernd (Hrsg.): *Dienstleistungsqualität. Konzepte – Methoden – Erfahrungen*. 3. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 1999. S. 298–320.
- Heyse, Volker und Erpenbeck, John und Max, Horst: Vorwort. In: dieselben: *Kompetenzen erkennen, bilanzieren und entwickeln*. Münster, New York, München, Berlin: Waxmann, 2004. S. 8–13.
- Hübner, Georg und Weißenberger, Gerhard: Outsourcing der Innenrevision. In: *Die Bank*. O.Jg., 1998, Nr. 1. S. 30–32.
- IFAC: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. [[http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007\\_IAASB\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007_IAASB_Handbook.pdf), Zugriff: 13.09.2007].
- IIA: Global Audit Information Network (GAIN). [<http://www.theiia.org/guidance/benchmarking/>, Zugriff: 05.09.2007].
- IIR e.V.: *Kodex der Berufsethik*. [<http://www.iir-ev.de/deutsch/iir/berufsg Grundlagen/berufsg ru ndsaetze.asp?navid=10>, Zugriff: 4.09.2007].
- IIR e.V.: *Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision*. [[http://www.iir-ev.de/deutsch/download/4\\_Standards.pdf](http://www.iir-ev.de/deutsch/download/4_Standards.pdf), Zugriff: 04.09.2007]
- Janke, Günter: Stärkung der Rolle der Internen Revision in deutschen Unternehmen als Folge der Globalisierung. In: *Betrieb und Wirtschaft*. O.Jg., 2002, Nr. 7. S. 265–278.
- Kießling, Axel und Kießling, Erik: Kontrolle durch Interne Revision in Kreditinstituten. Aufsichtrechtliche Anforderungen und deren gesellschaftsrechtliche Relevanz. In: *Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (WM)*. O.Jg., 2003, Nr. 11. S. 513–523.

- Kim, Chan W. und Mauborgne, Renée: *Blue Ocean Strategy. How to create uncontested market space and make the competition irrelevant*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2005.
- Kunz, Hans-Joachim und Vesper, Torsten: Outsourcing der Innenrevision. In: *Deutsches Steuerrecht*. 35. Jg., 1997, Nr. 7. S. 257–260.
- Lehner, Ulrich: Trends in Controlling und Finance: Wert- und Werte-Orientierung. In: Horvath, Peter (Hrsg.): *Controlling und finance excellence: Herausforderungen und Best-Practice-Lösungsansätze*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2006. S. 3–17.
- Marten, Kai-Uwe und Quick, Reiner und Ruhnke, Klaus: *Wirtschaftsprüfung*. 3. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2007.
- Meffert, Heribert: *Marketing. Grundlagen der Absatzpolitik*. 7. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 1986.
- Meyer, Anton: *Dienstleistungsmarketing. Erkenntnisse und praktische Beispiele*. Augsburg: FGM, 1983.
- Mussel, Patrick: Persönlichkeitsinventar zur Integritätsabschätzung. In: Erpenbeck, John und Rosenstiel, Lutz von: *Handbuch Kompetenzmessung*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2003. S. 3–18.
- Parasuraman, A. und Zeithaml, Valerie A. und Berry, Lenoard L.: A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research. In: *Journal of Marketing*. 49. Jg., 1985, Nr. 4. S. 41–50.
- Parasuraman, A. und Zeithaml, Valerie A. und Berry, Lenoard L.: SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality. In: *Journal of Retailing*. 1988, 64. Jg., Nr. 1. S. 12–40.
- Picot, Arnold und Dietl, Helmut: Transaktionskostentheorie. In: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*. 19. Jg., 1990, Nr. 4. S. 178–184.
- Pitman, Brian: Leading for Value. In: *Harvard Business Review*. 81. Jg., 2003, Nr. 4. S. 41–46.
- PricewaterhouseCoopers LLP: *State of the internal audit profession study: Pressures build for continual focus on risk*. New York, NY: o.V., 2007.
- Reckenfelderbäumer, Martin: *Marketing-Accounting im Dienstleistungsbereich. Konzeption eines prozesskostengestützten Instrumentariums*. Wiesbaden: Gabler, 1995.
- Sarens, Gerrit und De Beelde, Ignace: Interaction between internal audit and different organisational parties. In: *International Journal of Auditing*. 2006, 10. Jg., Nr. 3. S. 219–241.
- Schiller, Ulf und Keimer, Imke und Egle, Ulrich und Keune, Hugo: Kostenmanagement in der Schweiz. Eine empirische Studie. In: *Controlling*. O.Jg., 2007, Nr. 6. S. 301–307.
- Schmitz-Lippert, Thomas und Schneider, Andreas: Die qualitative Aufsicht der Zukunft: ein weiterer Schritt – Der zweite Entwurf der BaFin zu den Mindestanforderungen an das Ri-

sikomanagement vom 22.09.2005. In: *Die Wirtschaftsprüfung*, 58. Jg., 2005, Nr. 24. S. 1353–1364.

Schroff, Joachim: Aufgabenwandel in der Internen Revision. In: Möller, Hans Peter und Peemöller, Volker H. und Richter, Martin: *Schriftenreihe zum Finanz-, Prüfungs- und Rechnungswesen. Band 40*. München: Herbert Utz Verlag, 2006.

Schwager, Elmar: Beratung durch die Interne Revision – ihre Rolle, ihre Risiken und ihre Chancen. In: *Zeitschrift Interne Revision*. 38. Jg., 2003, Nr. 6. S. 244–252.

Schwager, Elmar: Outsourcing der Internen Revision – Pro und Contra, Formen sowie Anforderungen an einen Dienstleister. In: *Der Betrieb*. 56. Jg., 2003, Nr. 40. S. 2133–2138.

Wicher, Boris: Die Rolle der Internen Revision bei Prävention und Aufdeckung von dolosen Handlungen. In: *Zeitschrift Interne Revision*. 42. Jg., 2007, Nr. 4. S. 58–63.

Wöhe, Günter: *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 22. Auflage. München: Vahlen, 2005.

Zehnder, Martina und Brönnimann, Thomas: Interne Revision als Vertrauensgut. Transaktionskostentheorie. Ein Beitrag zur Erhöhung der Wertschöpfung der Internen Revision. In: *Der Schweizer Treuhänder*. 79. Jg., 2005, Nr. 6. S. 448–454.

Ziegenfuss, Douglas E.: Measuring Performance. In: *Internal Auditor*. 57. Jg., 2000, Nr. 1. S. 36–40.

Zwingmann, Lorenz: Erwartungen an die Wertsteigerungsbeiträge der Internen Revision. Anmerkungen aus Sicht eines Geschäftsführers. In: *Interne Revision*, 42. Jg., 2007, Nr. 4. S. 46–57.

**FRANKFURT SCHOOL / HfB – WORKING PAPER SERIES**

<b>No.</b>	<b>Author/Title</b>	<b>Year</b>
85.	Bannier, Christina E., Hänsel, N. Dennis Determinants of banks' engagement in loan securitization*	2007
84.	Bannier, Christina E. „Smoothing“ versus „Timeliness“ – wann sind stabile Ratings optimal und welche Anforderungen sind an optimale Berichtsregeln zu stellen?	2007
83.	Bannier, Christina E. „Smoothing“ versus „Timeliness“ – wann sind stabile Ratings optimal und welche Anforderungen sind an optimale Berichtsregeln zu stellen?	2007
82.	Creemers, Heinz, Löhr, Andreas Deskription und Bewertung strukturierter Produkte unter Berücksichtigung besonderer Marktszenarien	2007
81.	Demidova-Menzel, Nadeshda / Heidorn, Thomas Commodities in Asset Management	2007
80.	Creemers, Heinz / Walzner, Jens Risikosteuerung mit Kreditderivaten unter besonderer Berücksichtigung von Credit Default Swaps	2007
79.	Creemers, Heinz / Traugber, Patrick Handlungsalternativen einer Genossenschaftsbank im Investmentprozess unter Berücksichtigung der Risikotragfähigkeit	2007
78.	Gerdemesmeier, Dieter / Roffia, Barbara Monetary Analysis: A VAR Perspective	2007
77.	Heidorn, Thomas / Kaiser, Dieter G. / Muschiol, Andrea Portfoliooptimierung mit Hedgefonds unter Berücksichtigung höherer Momente der Verteilung	2007
76.	Schalast, Christoph / Ockens, Klaas / Jobe, Clemens J. / Safran, Robert Work-Out und Servicing von notleidenden Krediten – Berichte und Referate des HfB-NPL Servicing Forums 2006	2006
75.	Abrar, Kamyar Fusionskontrolle in dynamischen Netzsektoren am Beispiel des Breitbandkabelsektors	2006
74.	Schanz, Kay-Michael / Schalast, Christoph – Wertpapierprospekte – Markteinführungspublizität nach EU-Prospektverordnung und Wertpapierprospektgesetz 2005	2006
73.	Dickler, Robert A. / Schalast, Christoph Distressed Debt in Germany: What's Next? Possible Innovative Exit Strategies	2006
72.	Belke, Ansgar / Polleit, Thorsten How the ECB and the US Fed set interest rates	2006
71.	Heidorn, Thomas / Hoppe, Christian / Kaiser, Dieter G. Heterogenität von Hedgefondsindizes	2006
70.	Löchel, Horst / Baumann, Stefan The Endogeneity Approach of the Theory of Optimum Currency Areas - What does it mean for ASEAN + 3?	2006
69.	Heidorn, Thomas / Trautmann, Alexandra Niederschlagsderivate	2005
68.	Heidorn, Thomas / Hoppe, Christian / Kaiser, Dieter G. Möglichkeiten der Strukturierung von Hedgefondsportfolios	2005
67.	Weber, Christoph Kapitalerhaltung bei Anwendung der erfolgsneutralen Stichtagskursmethode zur Währungsumrechnung	2005
66.	Schalast, Christoph / Daynes, Christian Distressed Debt-Investing in Deutschland - Geschäftsmodelle und Perspektiven -	2005
65.	Gerdemesmeier, Dieter / Polleit, Thorsten Measures of excess liquidity	2005
64.	Hölscher, Luise / Harding, Perham / Becker, Gernot M. Financing the Embedded Value of Life Insurance Portfolios	2005



Leistungsmessung  
der Internen Revision

---

63.	Schalast, Christoph Modernisierung der Wasserwirtschaft im Spannungsfeld von Umweltschutz und Wettbewerb – Braucht Deutschland eine Rechtsgrundlage für die Vergabe von Wasserversorgungskonzessionen? –	2005
62.	Bayer, Marcus / Cremers, Heinz / Kluß, Norbert Wertsicherungsstrategien für das Asset Management	2005
61.	Löchel, Horst / Polleit, Thorsten A case for money in the ECB monetary policy strategy	2005
60.	Schanz, Kay-Michael / Richard, Jörg / Schalast, Christoph Unternehmen im Prime Standard - „Staying Public“ oder „Going Private“? - Nutzenanalyse der Börsennotiz -	2004
59.	Heun, Michael / Schlink, Torsten Early Warning Systems of Financial Crises - Implementation of a currency crisis model for Uganda	2004
58.	Heimer, Thomas / Köhler, Thomas Auswirkungen des Basel II Akkords auf österreichische KMU	2004
57.	Heidorn, Thomas / Meyer, Bernd / Pietrowiak, Alexander Performanceeffekte nach Directors Dealings in Deutschland, Italien und den Niederlanden	2004
56.	Gerdesmeier, Dieter / Roffia, Barbara The Relevance of real-time data in estimating reaction functions for the euro area	2004
55.	Barthel, Erich / Gierig, Rauno / Kühn, Ilmhart-Wolfram Unterschiedliche Ansätze zur Messung des Humankapitals	2004
54.	Anders, Dietmar / Binder, Andreas / Hesdahl, Ralf / Schalast, Christoph / Thöne, Thomas Aktuelle Rechtsfragen des Bank- und Kapitalmarktrechts I : Non-Performing-Loans / Faule Kredite - Handel, Work-Out, Outsourcing und Securitisation	2004
53.	Polleit, Thorsten The Slowdown in German Bank Lending – Revisited	2004
52.	Heidorn, Thomas / Siragusano, Tindaro Die Anwendbarkeit der Behavioral Finance im Devisenmarkt	2004
51.	Schütze, Daniel / Schalast, Christoph (Hrsg.) Wider die Verschleuderung von Unternehmen durch Pfandversteigerung	2004
50.	Gerhold, Mirko / Heidorn, Thomas Investitionen und Emissionen von Convertible Bonds (Wandelanleihen)	2004
49.	Chevalier, Pierre / Heidorn, Thomas / Krieger, Christian Temperaturderivate zur strategischen Absicherung von Beschaffungs- und Absatzrisiken	2003
48.	Becker, Gernot M. / Seeger, Norbert Internationale Cash Flow-Rechnungen aus Eigner- und Gläubigersicht	2003
47.	Boenkost, Wolfram / Schmidt, Wolfgang M. Notes on convexity and quanto adjustments for interest rates and related options	2003
46.	Hess, Dieter Determinants of the relative price impact of unanticipated Information in U.S. macroeconomic releases	2003
45.	Cremers, Heinz / Kluß, Norbert / König, Markus Incentive Fees. Erfolgsabhängige Vergütungsmodelle deutscher Publikumsfonds	2003
44.	Heidorn, Thomas / König, Lars Investitionen in Collateralized Debt Obligations	2003
43.	Kahlert, Holger / Seeger, Norbert Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach US-GAAP	2003
42.	Beiträge von Studierenden des Studiengangs BBA 012 unter Begleitung von Prof. Dr. Norbert Seeger Rechnungslegung im Umbruch - HGB-Bilanzierung im Wettbewerb mit den internationalen Standards nach IAS und US-GAAP	2003
41.	Overbeck, Ludger / Schmidt, Wolfgang Modeling Default Dependence with Threshold Models	2003
40.	Balthasar, Daniel / Cremers, Heinz / Schmidt, Michael Portfoliooptimierung mit Hedge Fonds unter besonderer Berücksichtigung der Risikokomponente	2002

39.	Heidorn, Thomas / Kantwill, Jens Eine empirische Analyse der Spreadunterschiede von Festsatzanleihen zu Floatern im Euroraum und deren Zusammenhang zum Preis eines Credit Default Swaps	2002
38.	Böttcher, Henner / Seeger, Norbert Bilanzierung von Finanzderivaten nach HGB, EstG, IAS und US-GAAP	2003
37.	Moormann, Jürgen Terminologie und Glossar der Bankinformatik	2002
36.	Heidorn, Thomas Bewertung von Kreditprodukten und Credit Default Swaps	2001
35.	Heidorn, Thomas / Weier, Sven Einführung in die fundamentale Aktienanalyse	2001
34.	Seeger, Norbert International Accounting Standards (IAS)	2001
33.	Stehling, Frank / Moormann, Jürgen Strategic Positioning of E-Commerce Business Models in the Portfolio of Corporate Banking	2001
32.	Strohhecker, Jürgen / Sokolovsky, Zbynek Fit für den Euro, Simulationsbasierte Euro-Maßnahmenplanung für Dresdner-Bank-Geschäftsstellen	2001
31.	Roßbach, Peter Behavioral Finance - Eine Alternative zur vorherrschenden Kapitalmarkttheorie?	2001
30.	Heidorn, Thomas / Jaster, Oliver / Willeitner, Ulrich Event Risk Covenants	2001
29.	Biswas, Rita / Löchel, Horst Recent Trends in U.S. and German Banking: Convergence or Divergence?	2001
28.	Löchel, Horst / Eberle, Günter Georg Die Auswirkungen des Übergangs zum Kapitaldeckungsverfahren in der Rentenversicherung auf die Kapitalmärkte	2001
27.	Heidorn, Thomas / Klein, Hans-Dieter / Siebrecht, Frank Economic Value Added zur Prognose der Performance europäischer Aktien	2000
26.	Cremers, Heinz Konvergenz der binomialen Optionspreismodelle gegen das Modell von Black/Scholes/Merton	2000
25.	Löchel, Horst Die ökonomischen Dimensionen der ‚New Economy‘	2000
24.	Moormann, Jürgen / Frank, Axel Grenzen des Outsourcing: Eine Exploration am Beispiel von Direktbanken	2000
23.	Heidorn, Thomas / Schmidt, Peter / Seiler, Stefan Neue Möglichkeiten durch die Namensaktie	2000
22.	Böger, Andreas / Heidorn, Thomas / Graf Waldstein, Philipp Hybrides Kernkapital für Kreditinstitute	2000
21.	Heidorn, Thomas Entscheidungsorientierte Mindestmargenkalkulation	2000
20.	Wolf, Birgit Die Eigenmittelkonzeption des § 10 KWG	2000
19.	Thiele, Dirk / Cremers, Heinz / Robé, Sophie Beta als Risikomaß - Eine Untersuchung am europäischen Aktienmarkt	2000
18.	Cremers, Heinz Optionspreisbestimmung	1999
17.	Cremers, Heinz Value at Risk-Konzepte für Marktrisiken	1999
16.	Chevalier, Pierre / Heidorn, Thomas / Rütze, Merle Gründung einer deutschen Strombörse für Elektrizitätsderivate	1999
15.	Deister, Daniel / Ehrlicher, Sven / Heidorn, Thomas CatBonds	1999

14.	Jochum, Eduard Hoshin Kanri / Management by Policy (MbP)	1999
13.	Heidorn, Thomas Kreditderivate	1999
12.	Heidorn, Thomas Kreditrisiko (CreditMetrics)	1999
11.	Moormann, Jürgen Terminologie und Glossar der Bankinformatik	1999
10.	Löchel, Horst The EMU and the Theory of Optimum Currency Areas	1998
09.	Löchel, Horst Die Geldpolitik im Währungsraum des Euro	1998
08.	Heidorn, Thomas / Hund, Jürgen Die Umstellung auf die Stückaktie für deutsche Aktiengesellschaften	1998
07.	Moormann, Jürgen Stand und Perspektiven der Informationsverarbeitung in Banken	1998
06.	Heidorn, Thomas / Schmidt, Wolfgang LIBOR in Arrears	1998
05.	Jahresbericht 1997	1998
04.	Ecker, Thomas / Moormann, Jürgen Die Bank als Betreiberin einer elektronischen Shopping-Mall	1997
03.	Jahresbericht 1996	1997
02.	Cremers, Heinz / Schwarz, Willi Interpolation of Discount Factors	1996
01.	Moormann, Jürgen Lean Reporting und Führungsinformationssysteme bei deutschen Finanzdienstleistern	1995

**HFB – WORKING PAPER SERIES**  
**CENTRE FOR PRACTICAL QUANTITATIVE FINANCE**

No.	Author/Title	Year
04.	Boenkost, Wolfram / Schmidt, Wolfgang M. Interest Rate Convexity and the Volatility Smile	2006
03.	Becker, Christoph/ Wystup, Uwe On the Cost of Delayed Currency Fixing	2005
02.	Boenkost, Wolfram / Schmidt, Wolfgang M. Cross currency swap valuation	2004
01.	Wallner, Christian / Wystup, Uwe Efficient Computation of Option Price Sensitivities for Options of American Style	2004

**HFB – SONDERARBEITSBERICHTE DER HFB - BUSINESS SCHOOL OF FINANCE & MANAGEMENT**

<b>No.</b>	<b>Author/Title</b>	<b>Year</b>
01.	Nicole Kahmer / Jürgen Moormann Studie zur Ausrichtung von Banken an Kundenprozessen am Beispiel des Internet (Preis: € 120,-)	2003

Printed edition: € 25.00 + € 2.50 shipping

Download: [http://www.frankfurt-school.de/content/de/research/Publications/list\\_of\\_publication?year=2007](http://www.frankfurt-school.de/content/de/research/Publications/list_of_publication?year=2007)

**Order address / contact**

Frankfurt School of Finance & Management  
Sonnemannstr. 9–11 | D–60314 Frankfurt/M. | Germany  
Phone: +49 (0) 69 154 008–734 | Fax: +49 (0) 69 154 008–728  
eMail: [m.biemer@frankfurt-school.de](mailto:m.biemer@frankfurt-school.de)  
Further information about Frankfurt School of Finance & Management  
may be obtained at: <http://www.frankfurt-school.de>