

# Performancemessung für Internal Audit mittels einer Balanced Scorecard

Lorenz Zwingmann, Patrick Dieninghoff und Jörn Meyer



Dr. rer. pol. Lorenz Zwingmann ist als Geschäftsführer verantwortlich für sämtliche kaufmännischen Zentralfunktionen der Philips GmbH.



Dipl.-Kfm. Patrick Dieninghoff ist Controller Eastern Europe der Philips Medizin Systeme GmbH.



Dipl.-Ökonom Jörn Meyer ist Prüfungsleiter bei Philips Internal Audit Mid Europe.

Eine wesentliche, allerdings in der bisherigen betriebswirtschaftlichen Literatur selten diskutierte Frage betrifft die Performancemessung einer Internal Audit-Abteilung. Wie misst Internal Audit den Erfolg (oder Misserfolg) der eigenen Dienstleistung und in welcher Form werden, basierend auf der gemessenen Performance, entsprechende Gegensteuerungsmaßnahmen eingeleitet? Zur Beantwortung dieser zentralen Frage der Internal Audit-Praxis sind herkömmliche Controllinginstrumente, die primär auf monetären Messgrößen basieren, in der Regel wenig geeignet, da sich die Leistungen von Internal Audit nur bedingt in finanziellen Parametern ausdrücken lassen. Gesucht wird somit nach einem Ansatz, der neben einigen monetären Kennziffern insbesondere auch nicht-monetäre Performance Indikatoren mit in die Betrachtung einbezieht.

## 1. Hintergrund

Ein Konzept der wertorientierten Unternehmensführung, das genau in diese Richtung zielt, ist seit nunmehr zehn Jahren fest in der betriebswirtschaftlichen Wissenschaft und Praxis verankert: das Konzept der Balanced Scorecard. Vor diesem Hintergrund erscheint es angebracht, darüber nachzudenken, inwieweit sich auch Internal Audit dieses Instrument für die eigene Performancemessung und kontinuierliche Prozessverbesserung zu Nutzen machen kann.

Dementsprechend sollen daher im Folgenden zunächst die spezifischen Anforderungen, die in der heutigen Zeit an eine moderne Internal Audit-Dienstleistung gestellt werden, herausgearbeitet werden. Aufbauend auf einer sich anschließenden detaillierten Analyse des Internal Audit-Wertschöpfungsprozesses und der dazugehörigen Value Driver wird dann näher auf die konkreten Messgrößen für die einzelnen Perspektiven der Balanced Scorecard eingegangen werden.

## 2. Anforderungen an moderne Internal Audit-Dienstleistungen

Die Anforderungen an Internal Audit-Dienstleistungen in Industrie- und Dienstleistungsunternehmen sind in den vergangenen Jahren stetig gestiegen. Vor dem Hintergrund einer zunehmenden Internationalisierung des Wirtschaftsgeschehens, immer schnelleren Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds und steigenden Wettbewerbs- und Kostendrucks, gerät auch Internal Audit in den Fokus von Added-Value-Diskussionen (vgl. Lück, 2000, S. 3 ff.).

Dabei decken moderne Internal Audit-Abteilungen längst ein breites Dienstleistungsspektrum ab. Neben dem klassischen Betätigungsfeld des Financial Auditing sind das Operational Auditing und auch das Management Auditing inzwischen weit verbreitet. Die Audit-Fragestellungen umfassen dabei neben reinen Ordnungsmäßigkeitsfragen auch Sicherheitsgesichtspunkte und vor allem Effektivitäts- und Effizienzaspkte.

Darüber hinaus lassen sich moderne Auditdienstleistungen durch folgende Anforderungen charakterisieren:

- Risiko- und Added Value-orientierte Festlegung der Auditinhalte,
- prozessorientierte (abteilungs-/bereichsübergreifende) Auditudurchführung,
- stabile, eindeutig definierte interne Prozesse und Audit-Instrumente,
- Sicherstellung eines geschlossenen Regelkreises, der neben dem Treffen von Prüfungsfeststellungen auch deren zeitnahe adäquate Kommunikation sowie die Adressierung und Verfolgung der Erledigung entsprechender Verbesserungsmaßnahmen umfasst,
- hohe Anforderungen an Qualifikation und Persönlichkeit der Mitarbeiter,
- ständiges Bemühen um Steigerung der Auditeffektivität und -effizienz mit dem Ziel ein angemessenes Kosten-/Nutzen-Verhältnis sicherzustellen.

Hinzu kommen nicht selten noch zusätzliche Anforderungen, wie z.B. die Aufgabe, Nachwuchskräfte für weiterführende (Führungs-) Aufgaben auszubilden.

### 3. Analyse der Internal Audit-Wertschöpfungskette und der Internal Audit-Value Driver

Ausgangspunkt der Herleitung aussagekräftiger Messgrößen für Internal Audit-Dienstleistungen ist die systematische Analyse der Wertschöpfungskette und Value Driver. Die Analyse der Wertschöpfungskette ist an sich häufig bereits eine erkenntnisreiche Übung. Sie hält insbesondere dazu an, Aufgaben und Ziele eindeutig zu definieren und sich Rahmenbedingungen und Steuerungsgrößen sowie deren Beziehungen zueinander bewusst zu machen.

Vor dem Hintergrund der spezifischen Internal Audit-Value Chain müssen darüber hinaus die generell für Profit Center Organisationen geltenden klassischen Perspektiven überprüft und ge-

gebenfalls anders interpretiert werden.

Da Internal Audit-Abteilungen i.d.R. als Stabsabteilungen/Cost-Center geführt werden, tritt die finanzielle Perspektive im Vergleich zu einem Profit Center in der Wertschöpfungskette einen Schritt zurück. Sie ist gewissermaßen Nebenbedingung, nicht aber dominantes Hauptziel.

Bei aller Unterschiedlichkeit der Aufgaben- und Zieldefinition für Internal Audit-Dienstleistungen im konkreten Einzelfall, ist dennoch zu erwarten, dass mindestens folgende Perspektiven zu berücksichtigen sind:

- Kompetenz,
- Audit-Prozess,
- Finanzen und Ergebnisse,
- Kunden.

Nach der Bestimmung der zu berücksichtigenden Perspektiven müssen in einem nächsten Schritt die entscheidenden Value Driver, wie z.B. die Erfahrung der Mitarbeiter, die Internal Audit Zielsetzung, die Prozesse und Arbeitsweisen, sowie ihre Beziehungen zueinander identifiziert werden.

Als Hilfsmittel für diese Beziehungsanalyse kann eine so genannte Interdependenz-Matrix verwendet werden. In einer Interdependenz-Matrix wird systematisch die Stärke von Beziehungen analysiert. Zusätzlich wird deutlich gemacht, ob Ursache-Wirkungs-Beziehungen zwischen den Value Drivern bestehen.

Zur Durchführung dieser Analyse werden zunächst die Value Driver sowohl auf der X- als auch auf der Y-Achse einer Matrix eingetragen. Danach wird ausgehend vom ersten Kriterium auf der Y-Achse für jedes Kriterium auf der X-Achse die Frage beantwortet: Wie stark wird das jeweilige Kriterium der X-Achse durch das Vorhandensein des Kriteriums auf der Y-Achse beeinflusst? Die Bewertungsskala reicht dabei von 1 bis 9. Hohe Werte zeigen eine starke Beziehung zwischen den entsprechenden beiden Value Drivern an. Niedrige Werte lassen darauf

schließen, dass nur eine schwache oder keine Interdependenz besteht. Ist diese Frage für alle Kriterien der Y-Achse beantwortet, werden die Summen der Kriterien auf beiden Achsen ermittelt. Hohe Summenwerte auf der Y-Achse charakterisieren die Value Driver, die einen hohen Einfluss auf viele der anderen Kriterien haben. Hohe Summenwerte auf der X-Achse bezeichnen dahingegen die Kriterien, die durch andere Kriterien stark beeinflusst werden.

Abb. 1 zeigt ein Beispiel für eine Interdependenz-Matrix für Internal Audit:

### 4. Messgrößen einer Balanced Scorecard für Internal Audit

#### Grundsätzliche Überlegungen

Hat man Klarheit bezüglich der Wertschöpfungskette erlangt, besteht die nächste Aufgabe darin, geeignete Messgrößen für die wesentlichen Value Driver der einzelnen Perspektiven zu definieren. Bei der Festlegung der Messgrößen sollten grundsätzlich folgende Aspekte berücksichtigt werden:

- Aussagefähigkeit,
- Zielorientierung,
- Messaufwand,
- Verständlichkeit/Nachvollziehbarkeit.

Ein wichtiger Faktor für den Erfolg einer Balanced Scorecard ist zudem deren Akzeptanz durch die Internal Audit-Mitarbeiter. Die Balanced Scorecard misst letztlich den Erfolg ihrer Arbeit und gibt darüber hinaus Steuerungsimpulse, die erheblichen Einfluss auf deren Output haben können. Daher ist es ratsam und hilfreich zugleich, die Internal Audit-Mitarbeiter in die Entwicklung der Balanced Scorecard aktiv einzubinden. Zum einen eröffnen zusätzliche Ideen ein Potenzial für eine höhere Qualität der Balanced Scorecard. Zum anderen bietet die Einbindung den Mitarbeitern die Möglichkeit, Einfluss zu nehmen und fördert somit die Akzeptanz des Endproduktes.

Bitte beantworten Sie für jeden Punkt auf der Vertikalen:  
 Wie stark werden die jeweiligen Kriterien der X-Achse durch das Vorhandensein des Kriteriums auf der Vertikalen beeinflusst?  
 Die Bewertungsskala reicht von 1 = gar nicht bis 9 = vollständig.

	Kundenzufriedenheit	Kosteneffizienz	Wissen	Erfahrung	Soziale Kompetenz & Verhalten	Internal Audit Zielsetzung	Organisation & Verantwortlichkeiten	Prozesse & Arbeitsweisen	IT-Ressourcen & -Hilfsmittel	Summe
Kundenzufriedenheit		1	1	1	1	3	1	1	1	10
Kosteneffizienz	6		1	1	1	3	3	1	5	21
Wissen	8	4		1	1	6	7	7	3	37
Erfahrung	4	6	1		4	4	3	6	2	30
Soziale Kompetenz & Verhalten	4	1	1	1		3	5	3	1	19
Internal Audit Zielsetzung	4	3	3	1	1		5	5	3	25
Organisation & Verantwortlichkeiten	3	5	1	1	1	1		6	6	24
Prozesse & Arbeitsweisen	3	5	1	1	1	3	1		1	16
IT-Ressourcen & -Hilfsmittel	3	7	1	1	1	1	1	4		19
Summe	35	32	10	8	11	24	26	33	22	

Abb. 1: Interdependenz-Matrix für Internal Audit

**Die Kompetenz-Perspektive**

Internal Audit-Dienstleistungen werden entscheidend geprägt durch die Mitarbeiter, die diesen Service erbringen. Im gleichen Maße wie die Anforderungen an die Dienstleistung an sich steigen, erhöhen sich auch die Anforderungen an die Mitarbeiter. Dabei wird die Qualität der Mitarbeiter bestimmt durch deren Wesen, Wissen, Können und Wollen. Anders ausgedrückt: Es geht um die persönlichen Eigenschaften, Erfahrungen, Kenntnisse, Fertigkeiten und die Motivation der einzelnen Mitarbeiter und Mitarbeiter-Teams. Letztlich entscheidet die konkrete Aufgabenstellung der jeweiligen Internal Audit-Abteilung darüber, welche der oben genannten Kategorien die Qualität der Dienstleistung so entscheidend beeinflussen, dass sie in die Balanced Scorecard aufgenommen werden sollten.

Der Grad der Zufriedenheit bzw. die Motivation der Mitarbeiter ist beispielsweise ein solch wichtiger Performance Indikator, dass er in die Kompetenz-Perspektive der Balanced Scorecard integriert werden sollte. Am direktesten lässt sich dieser Indikator mithilfe eines so genannten „Employee Motivation Survey“ (EMS) messen. Beim EMS werden die Mitarbeiter anhand eines Fragenkatalogs nach Ihrer persönlichen Einschätzung zu Faktoren befragt, die für die Motivation der Mitarbeiter ausschlaggebend sind. Beispiele hierfür sind: Prozesse und Arbeitsweisen, Verantwortlichkeiten und Aufgaben, Arbeitsumfeld und persönliche Entwicklung.

Bei der Erstellung des Fragenkatalogs sollte sichergestellt werden, dass zum einen alle wesentlichen Faktoren berücksichtigt werden und zum anderen die Durchführung beschleunigt sowie die Auswertung erleichtert wird. Zu-

dem sollte auch erwogen werden, verwandte Faktoren zu Kriterien-Gruppen zusammenzufassen. Dies ermöglicht eine differenzierte Auswertung. Vorteilhaft ist es eine Bewertungsskala vorzugeben, die Zahlenwerten, beispielsweise 1 bis 5, entsprechende Ausprägungen von sehr positiv bis sehr negativ zuordnet. Diese numerische Bewertung erleichtert eine statistische Aufbereitung. In die Balanced Scorecard wäre beispielsweise der durchschnittliche EMS-Istwert aufzunehmen.

Es hat sich zudem bewährt, zusätzlich zu der numerischen Bewertung auch verbale Kommentare abzufragen. Dies können zum einen Hinweise auf mögliche Verbesserungen oder auch Aussagen zur individuellen Gesamt-Zufriedenheit sein.

Abb. 2 zeigt ein Beispiel für einen EMS-Fragebogen:

Kategorie	Beurteilungskriterium	Bewertung (1=schlecht, 5=hervorragend)	Kommentare
<b>Prozesse/Arbeitsweisen</b>			
	Arbeitsprozesse sind ausreichend klar und funktionieren angemessen.		
	Die Kommunikation ist offen, angemessen detailliert, klar und deutlich sowie rechtzeitig.		
	Probleme sowie notwendige Verbesserungen werden angemessen adressiert.		
<b>Verantwortlichkeiten/Aufgaben und Ergebnisse</b>			
	Die Aufgaben sind in ausreichendem Maß herausfordernd.		
	Die Verantwortlichkeiten korrespondieren mit den persönlichen Fähigkeiten und dem Reifegrad/Erfahrungsschatz.		
	Die Arbeit wird als wertschöpfend und persönlich befriedigend empfunden.		
<b>Persönliche Entwicklung &amp; Feedback</b>			
	Persönliches Feedback ist offen, fair, konstruktiv und findet ausreichend häufig statt.		
	Entwicklungsgespräche werden bzgl. Prozess, Inhalt, Ergebnissen und Commitments als adäquat eingeschätzt.		
	Der Aufwand für Fortbildung & Coaching wird als angemessen und motivierend empfunden.		
	Berufliche Perspektiven werden als attraktiv und realistisch empfunden.		
<b>Arbeitsumfeld</b>			
	Die Atmosphäre unter den Kollegen ist freundlich und kollegial.		
	Büroinfrastruktur, Hilfsmittel und Geräteausstattung sind ausreichend.		
	Die Arbeitscharakteristika (Reisetätigkeit, flexible Arbeitszeiten, etc.) werden als angemessen angesehen.		
<b>Vergütung &amp; Anerkennung</b>			
	Die Vergütung wird als angemessen eingeschätzt.		
	Gehaltsentwicklungsmöglichkeiten werden als motivierend empfunden.		
	Finanzielle und nicht-finanzielle Leistungsanreize werden als motivierend empfunden.		
<b>Wie würden Sie Ihren persönlichen Zufriedenheitsgrad in Ihren eigenen Worten beschreiben?</b>			
<b>Welches sind in Ihrer Einschätzung die wesentlichen Punkte, die einer Verbesserung bedürfen, um Ihren Zufriedenheitsgrad zu steigern?</b>			

Abb. 2: Employee Motivation Survey Fragebogen

Um aussagekräftige und realistische Ergebnisse zu erhalten, sollte die strikte Anonymität der individuellen Bewertungen gewährleistet sein. Die Auswertung sollte durch eine möglichst 'neutrale Instanz' (z.B. das Internal Audit-Sekretariat) durchgeführt werden.

Zu beachten ist zudem, dass die Mitarbeiter eine zeitnahe und offene Kommunikation der Ergebnisse sowie ggf. die Einleitung von Verbesserungsmaßnahmen erwarten. Dabei kommt es nicht unbedingt darauf an, dass alle Punkte sofort

angegangen werden als vielmehr darauf, dass alle Punkte festgehalten und diskutiert/validiert werden und Maßnahmen bzgl. der wesentlichen Verbesserungspotenziale eingeleitet werden.

Zur Bewertung des Wissens und Könnens der Mitarbeiter aber auch der persönlichen Eigenschaften – als einem zweiten Performance Indikator der Kompetenz-Perspektive – können so genannte Kompetenzprofile verwendet werden. Diese sind zunächst nichts anderes als eine Zusammenstellung von

relevantem Methodenwissen, Fähigkeiten und Eigenschaften, deren wünschenswerte bzw. erforderliche (minimale) Ausprägung anhand einer vorgegebenen Skala bewertet wird. Somit ergibt sich ein Soll-Profil, mit dem die Ist-Ausprägungen der einzelnen Mitarbeiter verglichen werden. Das Soll-Profil muss die Anforderungen der zu bewertenden Funktionen abbilden, so dass innerhalb einer Internal Audit-Abteilung entsprechend den verschiedenen Funktionen durchaus unterschiedliche Kompetenzprofile sinnvoll sein können.

Der Nutzen eines solchen Kompetenzprofils entsteht durch den periodischen Vergleich des Soll-Profiles mit den Ist-Profilen der Mitarbeiter. Hierdurch wird klar, in welchen Bereichen die deutlichsten Defizite liegen. Daraus lassen sich Ansatzpunkte zur Personalentwicklung ableiten. Darüber hinaus eignet sich das Instrument als Entscheidungshilfe bei der Mitarbeitersuche oder der Neubesetzung von Positionen. Für die Balanced Scorecard kann die (prozentuale) Abweichung der tatsächlichen Mitarbeiterprofile vom Soll-Profil als Messgröße dienen.

Als weiterer Value Driver ist die Erfahrung der Mitarbeiter anzusehen. Diese kann sich auf unterschiedliche Bereiche beziehen – beispielsweise auf bestimmte Fachthemen, Arbeitsmethoden oder die Kenntnis bestimmter organisatorischer Einheiten. Alle diese unterschiedlichen Arten von Erfahrungen können für die Zielerfüllung einer Internal Audit-Abteilung wesentliche Bedeutung besitzen. Allerdings erfordert auch jede Art eine individuelle Messmethode. Es sollte deshalb zunächst im Einzelfall selektiert werden, welche Art von Erfahrungen in der Balanced Scorecard gemessen werden soll.

Als einfaches Maß für die generelle Erfahrung eines Mitarbeiters bietet sich die Dauer der Mitarbeit bei Internal Audit an. Bereits dieser einfache Indikator kann eine hilfreiche Aussage zum gebündelten Erfahrungsschatz einer Audit-Abteilung geben. Dies gilt insbesondere dann, wenn Internal Audit eine Ausbildungsfunktion für Führungsnachwuchskräfte besitzt. Da in diesem Fall häufig mit Verweildauern von zwei bis vier Jahren operiert wird, kann ein geplantes oder ungeplantes Ausscheiden von mehreren erfahrenen Mitarbeitern innerhalb kurzer Zeitdauer einen erheblichen negativen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit der Abteilung haben.

Bezüglich der spezifischen Erfahrung in einem Fachgebiet oder hinsichtlich der Kenntnis bestimmter organisatorischer Einheiten ist die Anzahl der in diesen Bereichen durchgeführten Au-

dings pro Mitarbeiter ein möglicher Indikator. Dabei sollte eine Grenze (z.B. fünf Audits pro Konzernbereich) definiert werden, ab der ein Mitarbeiter in dem betreffenden Gebiet als erfahren gilt. Die Zielsetzung kann dann so formuliert werden, dass die Mitarbeiter im Durchschnitt mindestens in einer festgelegten Anzahl von Fachgebieten bzw. Organisationseinheiten erfahren sein müssen.

### *Die Audit Prozess-Perspektive*

Ausgangspunkt für die Festlegung von prozessorientierten Performanceindikatoren für Internal Audit ist die Frage nach den Kernprozessen einer Audit-Abteilung. Nur wenn klar definiert ist, welches die Schlüsselprozesse sind, kann hierauf aufbauend eine sinnvolle Ableitung von Value Drivern und Messgrößen vorgenommen werden.

Einheitlich für alle Auditdienstleistungen weltweit dürfte gelten, dass als Hauptprozess der so genannte Prüfungsprozess anzusehen ist. Dieser Prüfungsprozess lässt sich in der Regel in die im Folgenden genannten weiteren Subprozesse untergliedern:

- Prüfungsplanung/Prüfungsvorbereitung,
- Prüfungsdurchführung,
- Berichterstattung inklusive Aktionsplan,
- Follow-up der Prüfungsergebnisse.

Zumindest für den Auditprozess mit seinen Subprozessen sollten zweckadäquate Performanceindikatoren definiert, regelmäßig gemessen und bei festgestellten Zielabweichungen geeignete Gegensteuerungsmaßnahmen eingeleitet werden. Im Folgenden sollen hierfür einige Beispiele genannt werden.

Eine modern aufgestellte Internal Audit-Abteilung ist heute mehr denn je ein Partner denn ein „Störenfried“ für die Unternehmensbereiche (vgl. *Deloitte*, 1996, S. 146 ff.). Hieraus resultiert, dass es – mit der Ausnahme von Unterschlagungs- und forensischen Prüfungen – heute nicht mehr zeitgemäß ist, Prüfungen unangekündigt

bzw. ad hoc durchzuführen. Der heutige Regelfall besteht darin, dass Ziele und Inhalte des Audits rechtzeitig mittels eines Prüfungsankündigungsschreibens an die zu prüfende Organisation kommuniziert werden. Zwischen der Versendung dieses Prüfungsankündigungsschreibens sowie dem Beginn der Prüfungstätigkeiten vor Ort sollte zur Sicherstellung einer ausreichenden Vorbereitung auf beiden Seiten ein Zeitraum von ca. 20 bis 30 Arbeitstagen liegen. In der Regel besteht ein positiver Zusammenhang zwischen dem Umfang der Prüfungsvorbereitung und den Prüfungsergebnissen, d.h. der Güte der in einem Prüfungsbericht aufgenommenen Empfehlungen. Grundsätzlich wird daher der Prüfungsvorbereitungsphase im gesamten Prüfungsprozess breiter Raum zugemessen. Diese sollte zwischen 25 % und 40 % des gesamten Auditprozesses betragen. Hierdurch wird deutlich, dass einer Messung dieses Prüfungsvorlaufzeitraums eine große Bedeutung zukommt. Konsequenterweise sollte der Value Driver „Audit Vorbereitung“ mit der Messgröße der Anzahl der Tage zwischen dem Ankündigungsschreiben und dem Audit-Beginn auch Eingang in die Balanced Scorecard finden.

Jede gute Prüfungsplanung beinhaltet darüber hinaus natürlich auch, dass jedes vorgesehene Audit in der Vorkalkulation mit einer entsprechenden Anzahl von Stunden oder aber Manntagen geplant wird. Diese Plangrößen sind in der Nachkalkulation den tatsächlich aufgelaufenen Stunden bzw. Manntagen gegenüberzustellen. Hierfür ist ein entsprechendes Projektcontrollingtool zu implementieren. Durch den Vergleich der Ist- mit den Soll-Stunden lassen sich grundsätzliche Aussagen zu der Planungszuverlässigkeit ableiten. „Grundsätzlich“ nur aus dem Grunde, da jede Prüfung nur zu einem gewissen Grade exakt vorgeplant werden kann und immer wieder im Rahmen der Prüfungsdurchführung außergewöhnliche Umstände eintreten können, die ein Audit sowohl deutlich verkürzen, als auch deutlich verlängern können. Trotz dieser Einschränkungen macht es für Internal Audit aber durch-

aus Sinn, einen Value Driver „Audit Durchführung“ in die Balanced Scorecard aufzunehmen. Als Messgröße bietet sich der Vergleich der Soll- zu den Ist-Stunden an. Um den oben angegebenen Unwägbarkeiten entsprechend zu begegnen, sollte man erwägen, für alle Prüfungen einem Korridor von +/- 20 % bzw. +/- 50 Stunden um die ursprünglich geplanten Sollstunden vorzusehen. Ziel sollte es dann sein, möglichst alle Prüfungen innerhalb dieses Zielkorridors durchzuführen.

Betrachtet man den Teilprozess Berichterstattung inklusive Aktionsplan, so lassen sich auch für diesen Teil der Prozesskette geeignete Performance Indikatoren ableiten. Insbesondere ist hierbei an den Zeitraum zwischen der Beendigung der Prüfungstätigkeit vor Ort und der endgültigen Veröffentlichung des Prüfungsberichts zu denken (vgl. *Dudley/Plumly/Knobloch*, 1999, S. 60). Der Value Driver lautet in diesem Falle „Reporting-Zeitdauer“. In diesem Zusammenhang gibt es allerdings erhebliche Unterschiede je nach gelebter Prüfungsphilosophie. Auf der einen Seite gibt es Audit-Abteilungen, die den Prüfungsbericht quasi simultan während der Prüfung erstellen und erst mit der Aushändigung des fertigen Auditberichts die Prüfung vor Ort abschließen. Auf der anderen Seite stehen Internal Audit-Abteilungen, die zunächst sämtliche Prüfungshandlungen vor Ort vornehmen, diese in einfacher Form dokumentieren und den Prüfungsbericht daran anschließend im Auditbüro erstellen. Im ersten Fall ist davon auszugehen, dass die Audit-Mitarbeiter länger bei der zu prüfenden Organisation verweilen, während im zweiten Fall eher von einer kürzeren Prüfungsdauer vor Ort ausgegangen werden kann. Idealerweise sollte dementsprechend der im ersten Fall festzulegende Parameter 0 Tage betragen, während im letzteren Fall eine Zielgröße in der Größenordnung von 5 bis 10 Arbeitstagen (inklusive Abstimmung des Berichtsentwurfs) anzustreben sein sollte (vgl. *Dudley/Plumly/Knobloch*, 1999, S. 60. Diese Autoren sprechen in diesem Zusammenhang von einem 30-Tage-Zeitraum.).

Innerhalb ihrer Aktionspläne sollte Internal Audit eine Priorisierung der Korrekturmaßnahmen vorsehen. Dies könnte anhand der Vergabe von einfachen Symbolen wie beispielweise 1-, 2- oder 3-Stern-Aktionen erfolgen. 1-Stern-Aktionen bezeichnen in diesem Zusammenhang kleinere notwendige Verbesserungen des Internen Kontrollsystems, wohingegen 3-Stern-Aktionen auf schwer wiegende Mängel in den Business Controls der geprüften Organisation hindeuten. Im Sinne eines konsequenten Follow-ups auf die Durchführung der vereinbarten Verbesserungsaktionen muss Internal Audit den Stand der Umsetzung der Maßnahmen verfolgen. Eine Messgröße für den Value Driver „Verbesserung des internen Kontrollsystems“ kann hierbei z.B. die Umsetzungsquote von 3-Stern-Aktionen innerhalb von 6 Monaten nach Audit-Ende sein. Eine solche Messgröße sollte daher für den Teilprozess Follow-up der Prüfungsergebnisse in die Balanced Scorecard aufgenommen werden. Diese kann als ein guter Gradmesser für die Akzeptanz der Auditempfehlungen und die Verbesserung des internen Kontrollniveaus im Unternehmen angesehen werden (vgl. *Krey*, 2001, S. 2462).

### **Die Finanz- und Ergebnis-Perspektive**

Bei Betrachtung der Finanz- und Ergebnis-Perspektive einer Internal Audit Balanced Scorecard ist zu berücksichtigen, dass klassische Performance Indikatoren wie Umsatz oder Marktanteil, wie sie beispielsweise für eine traditionelle Vertriebsaktivität geeignet sind, hier nicht anwendbar sind. Es muss dementsprechend nach geeigneteren Value Drivern und Messgrößen gesucht werden. Diese sollten sowohl monetäre als auch nicht-monetäre bzw. outputorientierte Faktoren umfassen.

Hinsichtlich der monetären Indikatoren, die in die Finanz-Perspektive aufgenommen werden könnten, besteht eine erste Möglichkeit darin, das Kostenbudget von Internal Audit als Maßstab zu nehmen und die tatsächlich aufgelaufenen Kosten in Beziehung zu diesem Budget zu setzen. Dieses Vorgehen birgt allerdings zwei Risiken:

- Zum einen kann nur schwerlich eingeschätzt werden, inwieweit das Kostenbudget von Internal Audit tatsächlich zielsetzend erstellt wurde, da Vergleichsmaßstäbe weitgehend fehlen.
- Zum anderen ist diese Betrachtung ausschließlich unternehmensintern ausgerichtet. Es fehlt die Außensicht, der Benchmark mit der Konkurrenz.

Ein Ausweg aus diesem Dilemma kann darin bestehen, für Unternehmen, die in der gleichen oder einer verwandten Branche tätig sind, Vergleichsdaten zu erheben (zu den grundsätzlichen Benchmarkingmöglichkeiten für Internal Audit vgl. *Zwingmann*, 2002, S. 1261 ff.). Das Ergebnis kann dann beispielsweise in Form von Relationen, wie z.B. Internal Audit-Kosten in Bezug zum Umsatz des Unternehmens, ausgedrückt werden (vgl. *Marks*, 2000, S. 30). In modern ausgerichteten Internal Audit-Abteilungen, die sich eher in Konkurrenz zu Unternehmensberatern und Wirtschaftsprüfern sehen, besteht ein noch besserer Ansatz darin, die Kosten pro Auditstunde in Beziehung zu setzen zum Stundensatz für eine vergleichbare externe Dienstleistung. Entsprechende Daten schaffen eine erhebliche Kostentransparenz und bieten die Möglichkeit für ein aktives Internal Audit-Marketing. Somit kann für den Value Driver „Ist-Kosten“ als eine geeignete Messgröße der Vergleich der Ist-Kosten pro direkte Stunde mit dem Kostensatz für eine vergleichbare Leistung eines externen Beraters herangezogen werden.

Eine weitere Messgröße der Ergebnis-Perspektive kann für Internal Audit die Anzahl der geleisteten direkten Stunden pro Mitarbeiter darstellen. Klassischerweise wird innerhalb eines Internal Audit-Bereichs zwischen direkten Stunden, d.h. Prüfungs- und Beratungsaktivitäten, und indirekten Stunden, z.B. Aufwendungen für Aus- und Fortbildung oder administrative Aktivitäten, unterschieden. Die Aufgabe von Internal Audit besteht darin, die Relation zwischen direkten und indirekten Stunden in ein ausgewogenes Verhältnis zu bringen. Das primäre

Ziel kann nicht darin gesehen werden, die Anzahl der direkten Stunden zu maximieren. Dies wäre z.B. mittels einer Reduzierung des Trainingsvolumens pro Mitarbeiter realisierbar, welche aber wiederum negative Auswirkungen auf die effiziente und effektive Prüfungsdurchführung und somit letztlich auf die Kundenzufriedenheit haben kann. Der Value Driver soll hier als „Kunden Service Level“ beschrieben werden. Konkret gemessen werden könnte dabei die Relation der direkten Stunden zu den indirekten Stunden der Mitarbeiter.

Neben den oben genannten Value Drivern sollten in der Finanz- und Ergebnis-Dimension der Balanced Scorecard auch Messgrößen zum Value Driver „Management Development“ aufgenommen werden. In einer modern geführten Unternehmung hat Internal Audit häufig neben der Prüfungstätigkeit auch die Aufgabe, Managementnachwuchs auszubilden. In diesen Fällen werden junge Mitarbeiter mit Potenzial von Internal Audit rekrutiert, bleiben in diesem Unternehmensbereich für ca. zwei bis vier Jahre und entwickeln sich dann in weiterführende Funktionen weiter. Der Vorteil einer Tätigkeit bei Internal Audit besteht darin, dass die Mitarbeiter sich in einem sehr kurzen Zeitraum einen exzellenten Überblick über alle Unternehmensteile sowie alle dort vorzufindenden Prozesse und Funktionen verschaffen können. Aus Sicht der Audit-Abteilung steht dem stetigen Zufluss von neuen Fachideen der Nachteil eines regelmäßigen Know-how-Verlusts und des immer wieder „Neu-Anlernens“ der Mitarbeiter gegenüber. Um die Erfüllung der Management Development Aufgabe in der Balanced Scorecard abzubilden, bietet sich als Messgröße beispielsweise das Verhältnis der unternehmensinternen Wechsel/Beförderungen („Promotions“) gegenüber den Abgängen/Kündigungen von Mitarbeitern über einen längeren Zeitraum (z.B. drei Jahre) an.

### Die Kunden-Perspektive

Im Zusammenhang mit der Festlegung kundenbezogener Performanceindikatoren stellt sich für Internal Audit zu-

nächst die grundsätzliche Frage nach der genauen Abgrenzung des Kundenkreises. Anders als beispielsweise in einer Vertriebsorganisation, in der die Kunden sehr einfach identifizierbar sind, können aus Sicht von Internal Audit grundsätzlich mehrere Kundendefinitionen greifen (vgl. *Dudley/Plumly/Knobloch*, 1999, S. 60).

Zum einen wäre daran zu denken, das jeweilige Topmanagement – d.h. den Vorstand bzw. die Geschäftsführung – eines Unternehmens als den Hauptkunden von Internal Audit anzusehen. Diese Sichtweise würde durch die Tatsache gestützt, dass letztlich alle Prüfungsthemen im Rahmen der Jahresprüfungsplanung mit der Unternehmensleitung abzustimmen sind. Darüber hinaus sind auch sämtliche Prüfungsergebnisse im Rahmen der Berichterstattung an das Topmanagement zu kommunizieren.

Demgegenüber wäre es auch möglich, die zu auditierenden Bereiche/Unternehmensteile als die Hauptkunden anzusehen. Diese Sichtweise böte sich insbesondere deshalb an, weil die zu prüfenden Bereiche in die Prüfungstätigkeiten vor Ort direkt einbezogen sind. Somit können sie die Performance der jeweiligen Mitarbeiter bzw. die Qualität der Auditergebnisse am besten einschätzen. Diese häufig weniger beachtete Kundengruppe soll im Fokus der folgenden Überlegungen stehen.

Darüber hinaus ist die Frage zu beantworten, in welcher Form und in welchen Intervallen der Value Driver „Kundenzufriedenheit“ gemessen werden soll. Hinsichtlich der Form sollte seitens Internal Audits darüber nachgedacht werden, einen einfachen Kundenzufriedenheitsbogen zu entwickeln, in dem Aspekte wie Prüfungsplanung und -ankündigung, Prüfungsdurchführung, Berichterstattung, Kommunikation, Qualifikation der Prüfer sowie weitere Aspekte abgedeckt werden. In einer offenen Kategorie des Kundenzufriedenheitsbogens könnten seitens des Auditierten darüber hinaus z.B. Vorschläge für eine zukünftige weitere Verbesserung in der Zusammenarbeit zwischen geprüfter Unit und Prüfern

etc. aufgenommen werden (vgl. *Krey*, 2001, S. 2463). Bezüglich der Durchführungintervalle kommen grundsätzlich eine Evaluierung nach jedem Prüfungsbesuch oder die jährliche Messung der Kundenzufriedenheit in Betracht. Dem Vorteil der Aktualität, der sich bei der zuerst genannten Variante einstellt, steht als Nachteil, insbesondere bei häufig besuchten und geprüften Organisationen, der „Abnutzungseffekt“ entgegen. Trotz dieser Kritik soll hier allerdings eindeutig für eine projektbezogene Kundenzufriedenheitsmessung plädiert werden. Dies insbesondere deshalb, weil bei mehreren Prüfungen innerhalb eines Jahres durch u.U. verschiedene Prüfer möglicherweise ein „Verwässerungseffekt“ zwischen guten und weniger guten Prüfungserfahrungen auftreten kann.

In *Abb. 3* soll zusammenfassend ein einfaches Beispiel für einen projektbezogenen Kundenzufriedenheitsbogen wiedergegeben werden (s. S. 242).

Dieser Kundenzufriedenheitsbogen ist nach jedem abgeschlossenen Audit-Projekt an die wesentlichen Ansprechpartner einer zu prüfenden Organisation mit der Bitte um Beantwortung zu versenden. Durch die Zusammenfassung und Auswertung aller Kundenbefragungen – beispielsweise eines Jahres – bekommt Internal Audit ein direktes Feedback hinsichtlich der wahrgenommenen Güte der eigenen Performance. Diese Messgröße stellt einen ersten wesentlichen Performance Maßstab für die Kunden-Perspektive der Balanced Scorecard dar.

Sollten in einem Unternehmen auch für andere klassische Stabsfunktionen Kundenzufriedenheitsmessungen durchgeführt werden, so muss bei einem Vergleich dieser Werte mit denen von Internal Audit beachtet werden, dass Audit auf Grund der spezifischen Aufgabenstellung tendenziell niedrigere Kundenzufriedenheitswerte erzielen wird. Ein Auditkunde wird trotz einer gut geführten Organisation im Regelfall mittels Prüfungsbericht mit einer Anzahl von Verbesserungsaktionen konfrontiert werden. Diese „Kritik“ wird er subjektiv anders wahr-

Kundenzufriedenheitsfragebogen Internal Audit					
<b>Organisation:</b> <b>Prüfungsthema:</b> <b>Report-Nummer:</b>					
Bewertungskriterien	Bewertung				
	1	2	3	4	5
<b>Prüfungsplanung und –ankündigung</b> - Prüfung wurde zeitgerecht angekündigt - Ziele der Prüfung wurden klar vorab erläutert - ...					
<b>Prüfungsdurchführung</b> - Prüfungsdurchführung erfolgte effizient und effektiv - ...					
<b>Berichterstattung</b> - Berichtsentwurf wurde zeitgerecht zur Verfügung gestellt - Management Summary gibt die Kernaussagen klar wieder - Vorgeschlagene Verbesserungsmaßnahmen waren konstruktiv - ...					
<b>Kommunikation</b> - Regelmäßige Abstimmungen zwischen Prüfer und Geprüften fanden statt - ...					
<b>Qualifikation der Auditoren</b> - Prüfer machten einen professionellen, kompetenten und qualifizierten Eindruck - Prüfer konnten sich schnell in die Businesszusammenhänge der Unit eindenken - ...					
<b>Sonstiges</b> - Wo sehen Sie weitere Verbesserungsmöglichkeiten?					
<b>Bewertungskategorien:</b> 1 – Starke Zustimmung 2 – Zustimmung 3 – Weder Zustimmung noch Ablehnung 4 – Ablehnung 5 – Starke Ablehnung					

Abb. 3: Beispiel für einen projektbezogenen Kundenzufriedenheitsbogen

nehmen als beispielsweise eine vom Kunden selbst in Auftrag gegebene Beratungsleistung, etwa durch die Rechtsabteilung. Im Endeffekt wird dies im Vergleich zu anderen Stabsfunktionen zu einem schlechteren Kundenfeedback für Internal Audit führen.

In modern geführten Konzernen wandelt sich das Selbstverständnis von Internal Audit in Richtung auf die Über-

nahme der Funktion einer „Internen Unternehmensberatung“ (vgl. Schwager, 2001, S. 2107). Die zu prüfenden und zu beratenden Organisationen nehmen Internal Audit mehr als unterstützenden Partner denn als „Unternehmenspolizei“ wahr (vgl. Zwingmann, 2001, S. 15). In diesem Zusammenhang könnte man auch von dem Übergang von einer Misstrauens- auf eine Vertrauensorganisation sprechen (vgl.

**Stichwörter**

- Balanced Scorecard
- Interne Revision
- Messgrößen
- Prozessverbesserung
- Risikoorientierung
- Wertschöpfungskette

**Summary**

Also Internal Audit departments need systematic performance indicators in order to support pro-active management and increase customer satisfaction. This text shows how the balanced scorecard concept contributes to achieve these objectives. After describing a modern audit process, examples of key value drivers of the selected four perspectives customers, finance & results, audit process and competence are presented. Finally, a specific balanced scorecard for internal audit departments is defined. Furthermore, it is shown how this management tool can be used to improve the service provided to the customers of Internal Audit.

**Keywords**

- Balanced Scorecard
- Internal Audit
- Performance Indicators
- Process Improvement
- Risk Orientation
- Value Chain

Hofmann, 1994, S. 263). Um diesen Wandlungsaspekt hinreichend in der Balanced Scorecard abzubilden, wäre beispielsweise daran zu denken, die Anzahl der direkt von den zu prüfenden Betrieben angefragten Projekte in Beziehung zu setzen zu der Gesamtzahl der in einem Jahr durchgeführten Projekte. Ein Prozentsatz nahe Null würde hierbei eine Indikation für eine noch nicht ausreichende Akzeptanz von Internal Audit als „Berater“ geben.

Ein weiterer, allerdings subjektiver Value Driver für die Kunden-Perspektive ist eine Einschätzung der Güte der Kundenbeziehung aus Sicht von Inter-

nal Audit. Gibt das Feedback der Kundenbefragung eine Aussage darüber, wie die Arbeit von Internal Audit aus Kundensicht wahrgenommen wird, könnte diesem Urteil eine Einschätzung der Kundenbeziehung durch Internal Audit gegenübergestellt werden. Beispielsweise wäre daran zu denken, einmal im Jahr durch die Audit-Abteilung eine Beurteilung pro zu prüfender Organisation durchzuführen. In dieser sollte in einfacher Form angegeben werden, ob die Beziehung zu der jeweiligen Unit gut, indifferent oder schlecht ist. Diese Einschätzung liefert Ansatzpunkte zur aktiven Beziehungspflege. Darüber hinaus lassen sich im Zeitablauf Veränderungen im Standing von Internal Audit innerhalb des Unternehmens ablesen.

Als letzter kundenorientierter Value Driver soll hier die so genannte „Audit Coverage“ vorgestellt werden. Eine ri-

sikoorientiert arbeitende Audit-Abteilung zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass sie bereits frühzeitig Prüfungsschwerpunkte und Prüfungsthemen für das folgende Prüfungsjahr festlegt und diese mit Prüfungsstunden pro Prüfungsprojekt versieht. Die Summe aller einzelnen, mit Stunden versehenen Prüfungsprojekte stellt den Prüfungsplan von Internal Audit für das Folgejahr dar. Internal Audit muss bestrebt sein, diesen Prüfungsplan, der als Commitment gegenüber den Kunden anzusehen ist, zu erfüllen. Um dies zu überprüfen, können als Messgröße unterjährig sämtliche tatsächlich geleisteten Prüfungsstunden der Mitarbeiter gemessen und den geplanten Prüfungsstunden gegenübergestellt werden.

Da die Audit Coverage allerdings nur auf die geleisteten Stunden nicht aber primär auf die Qualität der Arbeitsergebnisse

von Internal Audit abstellt, müssen hierauf aufbauend weiterführende Detailanalysen durchgeführt werden, um zu erkennen, ob beispielsweise:

- nennenswerte Abweichungen in der Audit Coverage beispielsweise einer Konzernsparte oder aber in einem Prüfungsgebiet (Einkauf, Vertrieb, Marketing, Forschung & Entwicklung) vorlagen oder aber
- signifikante Abweichungen zwischen geplanten Prüfungsthemen und tatsächlich durchgeführten Audits zu verzeichnen waren.

**Die Internal Audit Balanced Scorecard**

Abb. 4 zeigt basierend auf den vorangegangenen Ausführungen ein Beispiel für eine Balanced Scorecard für Internal Audit:

Perspektive	Nr.	Value Driver	Messgröße (jeweils Durchschnittswerte)	Ziel 2003	Ist Q1/2003	Ist Q2/2003	Ist Q3/2003	Ist Q4/2003
 Kompetenz	1	Motivation	Ergebnis Mitarbeiterfragebogen (Employee Satisfaction Survey)					
	2	Kompetenzprofil	Kompetenzprofil pro Mitarbeiter versus Anforderungsprofil					
	3	Generelle Erfahrung	Zugehörigkeit der Mitarbeiter zu Internal Audit in Jahren					
	4	Spezifische Erfahrung	Anzahl von Mitarbeitern mit mindestens 5 Audits pro Konzernbereich					
 Audit-Prozess	5	Audit Vorbereitung	Anzahl Tage zwischen Ankündigungsschreiben und Audit-Beginn					
	6	Audit Durchführung	Ist- versus Soll-Stunden pro Audit-Projekt					
	7	Reporting-Zeitdauer	Anzahl Tage zwischen Audit-Ende und Final Report					
	8	Verbesserung Internes Kontrollsystem	Anzahl umgesetzte 3-Stern Empfehlungen innerhalb von 6 Monaten nach Audit-Ende gegenüber Gesamtzahl der Empfehlungen					
 Finanzen/ Ergebnisse	9	Ist-Kosten	Ist-Kosten pro direkter Stunde versus Benchmark					
	10	Kunden-Service Level	Direkte Stunden versus indirekte Stunden pro Mitarbeiter					
	11	Management Development	Interne Promotionen versus Kündigungen innerhalb der letzten 3 Jahre					
 Kunden	12	Kundenzufriedenheit	Ergebnisse der Kundenzufriedenheitsbögen der letzten 12 Monate					
	13	Kundenanfragen	Anzahl direkt angefragter Projekte gegenüber Gesamtzahl durchgeführter Projekte					
	14	Güte der Kundenbeziehungen	Subjektive Einschätzung der Güte der Kundenbeziehungen durch Internal Audit (einfache Skala)					
	15	Audit Coverage	Geleistete Stunden versus geplante Stunden					

Abb. 4: Beispiel einer Balanced Scorecard für Internal Audit

## 5. Fazit

Durch den vorliegenden Beitrag wurde gezeigt, dass durch die Implementierung einer Balanced Scorecard in Internal Audit-Abteilungen die Performancemessung der Audit-Dienstleistung realisiert werden kann.

Somit stellt dieses Konzept der wertorientierten Unternehmensführung auch für Internal Audit ein geeignetes Instrument zur pro-aktiven Steuerung der Aktivitäten dar.

Es wurde deutlich, dass Internal Audit durch die Einführung und die kontinuierliche Nutzung der Balanced Score-

card seinem Hauptziel – nämlich: „Einen wesentlichen Beitrag zum Unternehmenserfolg zu leisten“ – einen erheblichen Schritt näher kommen kann.

### Literatur

*Deling, W.*, Partner oder Störenfried? – Anmerkungen zum Image der Internen Revision im Unternehmen, in: ZIR (1996), S. 141 – 152.

*Dudley/Plumly/Knobloch*, How do you measure success?, in: Internal Auditor (1999), H. 4, S. 58 – 63.

*Hofmann, R.*, Self-Auditing. Eine Möglichkeit zur Effizienzsteigerung der Internen Revision ?, in: ZIR (1994), S. 262 – 267.

*Krey, S.*, Qualitätssicherung in der Internen Revision, in: Der Betrieb (2001), S. 2460 – 2464.

*Lück, W.*, Die Zukunft der Internen Revision, Berlin. 2000.

*Marks, N.*, How much is enough?, in: Internal Auditor (2000), H. 2, S. 28 – 33.

*Schwager, E.*, Neueste Entwicklungen in der internen Revision, in: Der Betrieb (2001), S. 2105 – 2109.

*Zwingmann, L.*, Die Implementierung und der Nutzen von Self-Audit-Verfahren in der betrieblichen Praxis, in: ZIR (2001), S. 10 – 17.

*Zwingmann, L.*, Benchmarkingmöglichkeiten für die Interne Revision, in: BBK, Fach 28, S. 1261 – 1268.