

**Working Paper Series**

**Analyse der Möglichkeiten zur  
Operationalisierung und Messung der Qualität  
von Dienstleistungen der Internen Revision**

Alexander Stehle

Working Paper No. 7

06/2011

---

## Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis.....	II
Abkürzungsverzeichnis .....	IV
Abbildungsverzeichnis.....	V
Tabellenverzeichnis.....	VI
1. Einleitung.....	1
2. Dienstleistungsqualität der Internen Revision – eine Betrachtung der Bestandteile.....	5
3. Analyse von Ansätzen zur Operationalisierung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision.....	25
4. Analyse von Methoden zur Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision.....	43
5. Notwendigkeit einer adäquaten Operationalisierung und Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision.....	61
Literaturverzeichnis .....	VII

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	IV
Abbildungsverzeichnis.....	V
Tabellenverzeichnis.....	VI
1. Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung .....	1
1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit .....	3
2. Dienstleistungsqualität der Internen Revision – eine Betrachtung der Bestandteile.....	5
2.1 Die Interne Revision als wissenschaftliches Untersuchungsobjekt – Definition, Tätigkeitsfelder und rechtliche Grundlagen.....	5
2.2 Der Dienstleistungsbegriff und dessen Eignung für die Interne Revisionsleistung.....	10
2.3 Ein adäquates Qualitätsverständnis für Dienstleistungen der Internen Revision .....	15
2.4 Analysen zur Qualität der Internen Revision in der wissenschaftlichen Literatur und dem Aktiengesetz .....	18
3. Analyse von Ansätzen zur Operationalisierung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision.....	25
3.1 Das Modell von Donabedian .....	25
3.2 Das Modell von Grönroos.....	27
3.3 Das Modell von Meyer/Mattmüller.....	30
3.4 Das Modell von Parasuraman/Zeithaml/Berry.....	32
3.5 Das Modell von Güthoff.....	36
3.6 Ein Qualitätsmodell für die Interne Revision.....	39

---

4. Analyse von Methoden zur Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision.....	43
4.1 Eine systematische Einteilung der Messansätze .....	43
4.2 Die anbieterorientierten Ansätze zur Qualitätsmessung .....	44
4.3 Die kundenorientierten Ansätze zur Qualitätsmessung.....	47
4.3.1 Die objektiven sowie ereignis- und problemorientierten Verfahren.....	47
4.3.2 Die merkmalsorientierten Verfahren.....	50
4.3.3 SERVQUAL und SERVPERF als Beispiele für die multiattributiven Verfahren.....	54
4.4 Ein Ansatz für die Messung der Qualität in der Internen Revision – das hybride System .....	57
5. Notwendigkeit einer adäquaten Operationalisierung und Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision .....	61
5.1 Das Fazit aus der kundenorientierten Operationalisierung und Messung .....	61
5.2 Die Steuerung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision als weiterer Forschungsbedarf.....	62
Literaturverzeichnis .....	VII

## Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
CFO	Chief Financial Officer
IIA Austria	Institut für Interne Revision Österreich
IIA	Institute of Internal Auditors
IIR	Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
IKS	Internes Kontrollsystem
IR	Interne Revision
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
Marketing ZFP	Marketing Zeitschrift für Forschung und Praxis

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Abweichungen in der Qualitätsbeurteilung durch Vorstand und Revision .....	2
Abb. 2: Aufbau der Untersuchung .....	4
Abb. 3: Das Interne Kontrollsystem .....	6
Abb. 4: Systematik der verschiedenen Dienstleistungsverständnisse.....	11
Abb. 5: Konkretisierung der gesetzlichen Grundlagen der Internen Revision .....	19
Abb. 6: Drei-Phasen-Modell der Dienstleistungsqualität .....	26
Abb. 7: Modell der wahrgenommenen Dienstleistungsqualität .....	28
Abb. 8: Erweitertes Drei-Phasen-Modell der Dienstleistungsqualität.....	30
Abb. 9: Qualitätsmodell nach Parasuraman/Zeithaml/Berry .....	33
Abb. 10: Teilleistungsmodell der komplexen Dienstleistung.....	37
Abb. 11: Qualitätsmodell der Internen Revision .....	40
Abb. 12: Systematik der Messansätze der Dienstleistungsqualität .....	44
Abb. 13: Varianten multiattributiver Messung.....	53
Abb. 14: Prozess der Qualitätsmessung im hybriden System.....	59
Abb. 15: GAP-Modell nach Parasuraman/Zeithaml/Berry .....	63

## Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Wirtschaftswissenschaftlich relevante Qualitätsbegriffe .....	16
Tab. 2: Qualitätsdimensionen der konzeptionellen Revisionsliteratur .....	20
Tab. 3: Qualitätsdimensionen der empirischen Revisionsliteratur .....	21
Tab. 4: Potentielle Dimensionen der Revisionsqualität .....	24
Tab. 5: Beschreibende Merkmale der Qualitätsdimensionen nach Grönroos .....	28
Tab. 6: Dimensionen der Dienstleistungsqualität nach Parasuraman/Zeithaml/Berry .....	34

# 1. Einleitung

## 1.1 Problemstellung

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) ist der Vorstand einer Aktiengesellschaft<sup>1</sup> in der Pflicht, ein Internes Überwachungssystem einzurichten.<sup>2</sup> Damit einhergehend erhöhte der Gesetzgeber die Verantwortung der Geschäftsführung und verschärfte das Haftungsrisiko.<sup>3</sup> Dadurch hat der Vorstand neben der gesetzlichen Pflicht auch ein persönliches Interesse daran, ein adäquates System zu schaffen, das einen effektiven Schutz vor Haftungsansprüchen gewährt.<sup>4</sup> Die Interne Revision (IR)<sup>5</sup> wird hierfür als geeignetes Instrument betrachtet.<sup>6</sup> Dadurch ergeben sich „besondere Sorgfaltspflichten und eine gesteigerte Verantwortung für die Interne Revision“<sup>7</sup>.

Die zunehmende Bedeutung der Internen Revision hat eine verstärkte Qualitätskontrolle ihrer Tätigkeit zur Folge.<sup>8</sup> Einerseits muss die Geschäftsleitung die korrekte Aufgabenerfüllung der Revision feststellen,<sup>9</sup> da sie durch die Delegation der Überwachungsaufgabe nicht von ihrer Überwachungspflicht entbunden ist.<sup>10</sup> Andererseits soll die Effektivität der Internen Revision durch den Prüfungsausschuss<sup>11</sup> überwacht werden.<sup>12</sup> Aus diesen Gründen fordern auch die berufsständischen Normen der Internen Revision ein gezieltes Management der Qualität<sup>13</sup>.<sup>14</sup> Deshalb werden in der wissenschaftlichen Literatur die Qualität der Revision bzw. deren Management, Messung sowie mögliche Merkmale thematisiert.<sup>15</sup> Die Operationalisierung der Revisionsqualität, die der Messung und

---

<sup>1</sup> Gilt ebenso für Kommanditgesellschaften auf Aktien. Des Weiteren wird über die Ausstrahlungswirkung von § 91 II AktG auf andere Gesellschaftsformen, wie die GmbH oder Genossenschaften, diskutiert (vgl. Berwanger, Kullmann (2008), S. 101). Die Betrachtungen dieser Arbeit beschränken sich jedoch auf die Aktiengesellschaft.

<sup>2</sup> vgl. § 91 II AktG, der durch Artikel 1 I c) KonTraG hinzugefügt wurde; Füss (2005), S. 33. Die Interne Revision ist Teil des Überwachungssystems (vgl. Abschnitt 2.1)

<sup>3</sup> vgl. Füss (2005), S. 35

<sup>4</sup> vgl. ebenda, S. 33ff.; Peemöller, Richter (2000), S. 51f.

<sup>5</sup> Im Folgenden auch nur als Revision bezeichnet.

<sup>6</sup> vgl. Füss (2005), S. 33-36

<sup>7</sup> ebenda, S. 33

<sup>8</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 7f.; Seif, Hobuss (2009), S. 631ff.

<sup>9</sup> vgl. Hofmann (1992), S. 855

<sup>10</sup> vgl. Hofmann (1994), S. 130

<sup>11</sup> Sofern ein Prüfungsausschuss bestellt wurde. Ansonsten nimmt der Aufsichtsrat diese Aufgabe selbst wahr.

<sup>12</sup> vgl. § 107 III 2 AktG. Dieser wurde durch Artikel 5 IV Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), das die EU-Richtlinie 2006/43/EG umsetzt, ergänzt.

<sup>13</sup> Die Begriffe Qualität der Internen Revision, Revisionsqualität und Leistungsqualität der Revision werden synonym verwendet.

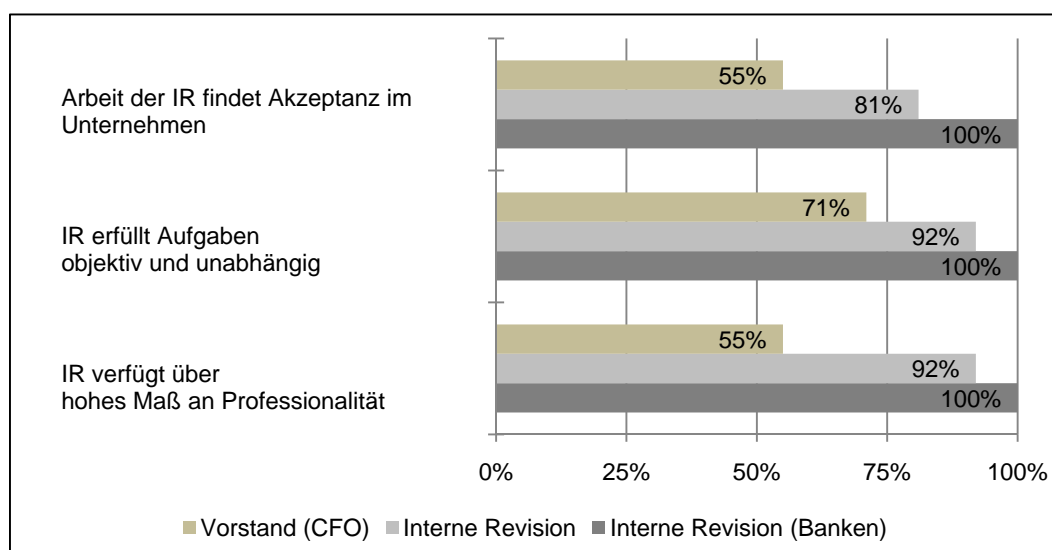
<sup>14</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Standard 1300, S. 30-32

<sup>15</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 1ff.; Rezaee (1996), S. 30ff.; Gramling, Hermanson (2009), S. 36ff.; Rupšys, Boguslauskas (2007), S. 9ff.; Peemöller (2001), S. 1347ff.; Wyniger (2001), S. 179ff.; Carcello u.a. (1992), S. 1ff.



dem Entwickeln entsprechender Indikatoren vorausgehen muss,<sup>16</sup> wird bislang jedoch nicht aufgegriffen.<sup>17</sup> Dabei ist der Begriff Qualität, vor allem in seinen unterschiedlichen wirtschaftswissenschaftlichen Verwendungen, ein theoretisches Konstrukt,<sup>18</sup> das vor der Messung operationalisiert werden muss.<sup>19</sup> Zudem wird die Revisionsleistung in der Literatur als Dienstleistung aufgefasst.<sup>20</sup> Dies stellt die Messung ihrer Leistungsqualität vor das weitere Problem, dass auch die Begriffe Dienstleistung sowie Dienstleistungsqualität definiert werden müssen, da unterschiedliche Begriffsauffassungen existieren.<sup>21</sup>

Ein Beleg für die Existenz dieser Problematik ist die Studie von ERNST & YOUNG, die einen signifikanten Unterschied in der Beurteilung der Revisionsleistung durch Vorstand und Interne Revision selbst identifiziert (vgl. Abb. 1).<sup>22</sup> Die qualitätsbezogenen Kriterien Akzeptanz sowie Professionalität, Objektivität und Unabhängigkeit weisen signifikante Beurteilungsunterschiede auf.<sup>23</sup> Die Studie verdeutlicht, dass es eine Abweichung zwischen den Qualitätsauffassungen beider Parteien gibt,<sup>24</sup> die auf den Bedarf zur weiteren Auseinandersetzung mit der Qualität der Internen Revision hinweisen.



**Abb. 1: Abweichungen in der Qualitätsbeurteilung durch Vorstand und Revision<sup>25</sup>**

<sup>16</sup> vgl. Schnell u.a. (2005), S. 11, 127-130; Churchill (1979), S. 66ff.

<sup>17</sup> Den einzig bekannten Beitrag leistet STEFFELBAUER-MEUCHE (vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 22-28). Allerdings wird auch bei ihr auf die Entwicklung eines Qualitätsmodells für die Revision lediglich begrenzt eingegangen.

<sup>18</sup> vgl. Kelemen (2003), S. 1, 7-9

<sup>19</sup> vgl. Geiger, Kotte (2008), S. 70-72; Haller (1995), S. 20ff.; Bruhn (2008), S. 33ff.; Garvin (1984), S. 25ff.

<sup>20</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 5; Berwanger, Kullmann (2008), S. 29, 156; Steffelbauer-Meuche (2004), S. 12

<sup>21</sup> vgl. Haller (2002), S. 5; Maleri (1997), S. 1; Burr, Stephan (2006), S. 17

<sup>22</sup> vgl. Ernst & Young AG (2006), S. 29f.

<sup>23</sup> vgl. Abschnitt 2.4. Akzeptanz ist hierbei von Bedeutung, da die Revision lediglich durch gute Leistungen im Unternehmen akzeptiert wird (vgl. Peemöller (2001), S. 1347).

<sup>24</sup> vgl. Bruhn (2008), S. 35; Ernst & Young AG (2006), S. 30

<sup>25</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Ernst & Young AG (2006), S. 29. Die Einschätzungen der Internen Revision stammen von Revisoren aus Unternehmen unterschiedlichster Branchen.

## 1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Die Erarbeitung eines adäquaten Qualitätsmodells für die Interne Revision sowie eines entsprechenden Ansatzes zur Messung dieser Qualität sind daher Ziele dieser Arbeit.

Die Entwicklung des Qualitätsmodells sowie die Beurteilung der unterschiedlichen Messverfahren erfolgen auf Basis von Literaturanalysen. CHURCHILL verweist darauf, dass zu Beginn eine eindeutige Spezifizierung des jeweiligen Themengebietes und eine Dimensionierung<sup>26</sup> des theoretischen Begriffs auf Basis einer Literaturprüfung notwendig sind, um eine adäquate Messung zu ermöglichen.<sup>27</sup> Die Operationalisierung der Qualität wird in der vorliegenden Arbeit auf die reine Dimensionierung begrenzt. Da die konkrete Ausprägung der Qualität unternehmensabhängig und situationsbedingt ist,<sup>28</sup> sind Indikatoren<sup>29</sup> zur Messung im Einzelfall festzulegen. Aus diesem Grund wird auf die Entwicklung entsprechender Indikatoren verzichtet. Das rein konzeptionelle Vorgehen ist zudem sinnvoll, um ein vom Einzelfall unabhängiges Qualitätsmodell für Revisionsabteilungen in unterschiedlichen Unternehmen zu entwickeln. Diese Arbeit stellt somit ausschließlich den ersten Schritt in der Entwicklung einer adäquaten Qualitätsmessung der Internen Revision dar.

Die Analysen richten sich auf Qualitätsmodelle sowie -messverfahren aus dem externen Dienstleistungsmarketing. Das Verhältnis zwischen Vorstand und Interner Revision ist dagegen eine interne Kunden-Lieferanten-Beziehung.<sup>30</sup> BRUHN weist darauf hin, dass es möglich ist „die Prinzipien, Methoden und Instrumente der externen Dienstleistungsqualität auf die unternehmensinternen Prozesse zu übertragen“<sup>31</sup>. Er macht jedoch deutlich, dass eine einfache Übertragung, auf Grund bestehender Unterschiede zur externen Situation, nicht angemessen ist.<sup>32</sup> In Abhängigkeit der spezifischen internen Dienstleistungssituation kann allerdings ein entsprechendes Modell, basierend auf den Beiträgen aus dem externen Marketing, entwickelt werden.<sup>33</sup>

---

<sup>26</sup> Festlegung der Dimensionen des theoretischen Begriffs. Auch als Konzeptspezifikation bezeichnet (vgl. Schnell u.a. (2005), S. 128).

<sup>27</sup> vgl. Churchill (1979), S. 66f.; Schnell u.a. (2005), S. 127-130

<sup>28</sup> vgl. Staudt, Hinterwaller (1982), S. 1010f.; Peemöller (2001), S. 1348

<sup>29</sup> Wird in dieser Arbeit synonym zum Begriff Messgröße verwendet.

<sup>30</sup> vgl. Bruhn (2003), S. 1189. Für eine Definition von interner Kunden-Lieferanten-Beziehung.

<sup>31</sup> Bruhn (1999), S. 545

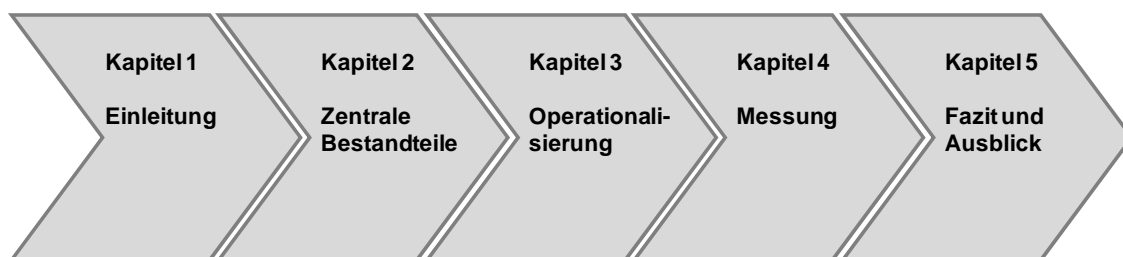
<sup>32</sup> vgl. Marshall u.a. (1998), S. 382ff.; Bruhn (2003), S. 1190f.

<sup>33</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 567. Hierbei existieren unterschiedliche Vorgehensweisen (vgl. Large, König (2009), S. 25f.; Bruhn (2003), S. 1187ff.; Frost, Kumar (2000), S. 358ff.).

Der Aufbau der Arbeit stellt sich wie folgt dar (vgl. Abb. 2): zunächst werden die zentralen Bestandteile bzw. Begriffe des Themas spezifiziert (Kapitel 2). In diesem Zusammenhang gilt es zu klären, was die Interne Revision ist und welche Aufgaben zu ihrem Tätigkeitsfeld gehören. Anschließend wird der Begriff Dienstleistung thematisiert, um eine Definition für die vorliegende Arbeit zu erlangen. Ob die Revisionsleistungen tatsächlich als Dienstleistung zu verstehen sind, wird an dieser Stelle ebenfalls geprüft. Die anschließende Betrachtung des Begriffs Qualität im Allgemeinen sowie der Dienstleistungsqualität im Speziellen sind für die Analyse der Revisionsqualität wichtig. Zum Schluss des ersten Abschnitts ist eine Betrachtung der wissenschaftlichen Qualitätsdiskussion in den Bereichen Interne Revision und Wirtschaftsprüfung unerlässlich, um eine Basis für die Ableitung von Qualitätsdimensionen zu erhalten. Dabei werden mögliche Qualitätsanforderungen des Vorstands aus Gesetzesquellen und Literaturbeiträgen deduktiv abgeleitet.

Darauf aufbauend erfolgt die Abhandlung der wichtigsten Modelle der Dienstleistungsqualität (Kapitel 3). Die zentralen Merkmale dieser Ansätze werden herausgearbeitet und ihre Eignung in Bezug auf die gegebene Problemstellung hin untersucht. Abschließend wird ein adäquates Modell zur Operationalisierung der Qualität in der Internen Revision entwickelt. Anschließend folgt die Diskussion geeigneter Verfahren zur Messung von Dienstleistungsqualität sowie deren Potentiale bezüglich des erarbeiteten Qualitätsmodells (Kapitel 4).

Das Fazit fasst die wichtigsten Ergebnisse der Operationalisierung und Messung zusammen. Im Rahmen des Ausblicks auf weitere Forschungsfelder wird auf die Notwendigkeit der Qualitätssteuerung hingewiesen (Kapitel 5). In diesem Zusammenhang wird ein wichtiges Steuerungsmodell zur Dienstleistungsqualität erläutert.



**Abb. 2: Aufbau der Untersuchung**<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Eigene Darstellung

## **2. Dienstleistungsqualität der Internen Revision – eine Betrachtung der Bestandteile**

In diesem Teil der Arbeit wird zuerst die Interne Revision, als zentrales Element der Themenstellung, aufgegriffen und ihre Arbeitsfelder abgegrenzt. Anschließend werden die unterschiedlichen Auffassungen des Begriffs Dienstleistung vorgestellt und die spezifischen Merkmale dieser Leistungsart ausgearbeitet. Darauf aufbauend wird geprüft, ob die Revisionstätigkeit tatsächlich als Dienstleistung zu verstehen ist. Im folgenden Teilabschnitt wird zunächst der Qualitätsbegriff im Allgemeinen mit seinen unterschiedlichen Ausprägungen aufgegriffen, bevor dieser in Bezug zur Dienstleistung gebracht wird. Abschließend steht die wissenschaftliche Literatur zur Qualität in der Internen Revision sowie der Wirtschaftsprüfung im Fokus. In diesem Zusammenhang werden auch die Implikationen des Aktiengesetzes untersucht. Basierend auf diesen beiden Analyseschritten werden potentielle Dimensionen für ein Qualitätsmodell abgeleitet.

### **2.1 Die Interne Revision als wissenschaftliches Untersuchungsobjekt – Definition, Tätigkeitsfelder und rechtliche Grundlagen**

Die maßgebliche Definition der Internen Revision stammt vom Institute of Internal Auditors (IIA),<sup>35</sup> die von den deutschsprachigen Institutionen, wie dem Deutschen Institut für Interne Revision e.V. (IIR<sup>36</sup>),<sup>37</sup> in entsprechender Übersetzung übernommen wurde.<sup>38</sup>

„Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt 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>39</sup>

---

<sup>35</sup> vgl. Hahn (2009), S. 34

<sup>36</sup> Wird seit 2008 als DIIR abgekürzt. Da in Veröffentlichungen des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. jedoch vielfach die ursprüngliche Abkürzung zu finden ist, wird lediglich diese Form verwendet, um nicht zwei unterschiedliche Abkürzungen für denselben Begriff zu haben.

<sup>37</sup> Ebenso vom Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) und dem Schweizerischer Verband für Interne Revision.

<sup>38</sup> vgl. Füss (2005), S. 34f.; Berwanger, Kullmann (2008), S. 46; Knapp (2005), S. 35f.

<sup>39</sup> Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 5

Die Tätigkeitsfelder der Internen Revision sind demnach Prüfungs- sowie Beratungsleistungen bezogen auf die gesamte Corporate Governance<sup>40</sup> und insbesondere auf das Interne Kontrollsystem (IKS), dessen Bestandteil sie zugleich ist (vgl. Abb. 3).<sup>41</sup> Dabei unterscheidet sich die Revision durch ihre Prozessunabhängigkeit von der Kontrolle, die Teil des zu überwachenden Prozesses ist.<sup>42</sup> Das interne Steuerungssystem dient der Lenkung und Gestaltung der Unternehmensprozesse und beinhaltet das Risikomanagement und Controlling.<sup>43</sup>

Die Verwendung der Definition des IIA stellt kein Problem dar, obwohl die Organisation der Unternehmensführung im Angelsächsischen entscheidend von der Deutschen abweicht. Denn die Definition enthält keine Aussage zur organisatorischen Zuordnung der Internen Revision. Im Angelsächsischen ist die Revision sowohl der Geschäftsführung als auch dem Audit Committee (ähnlich

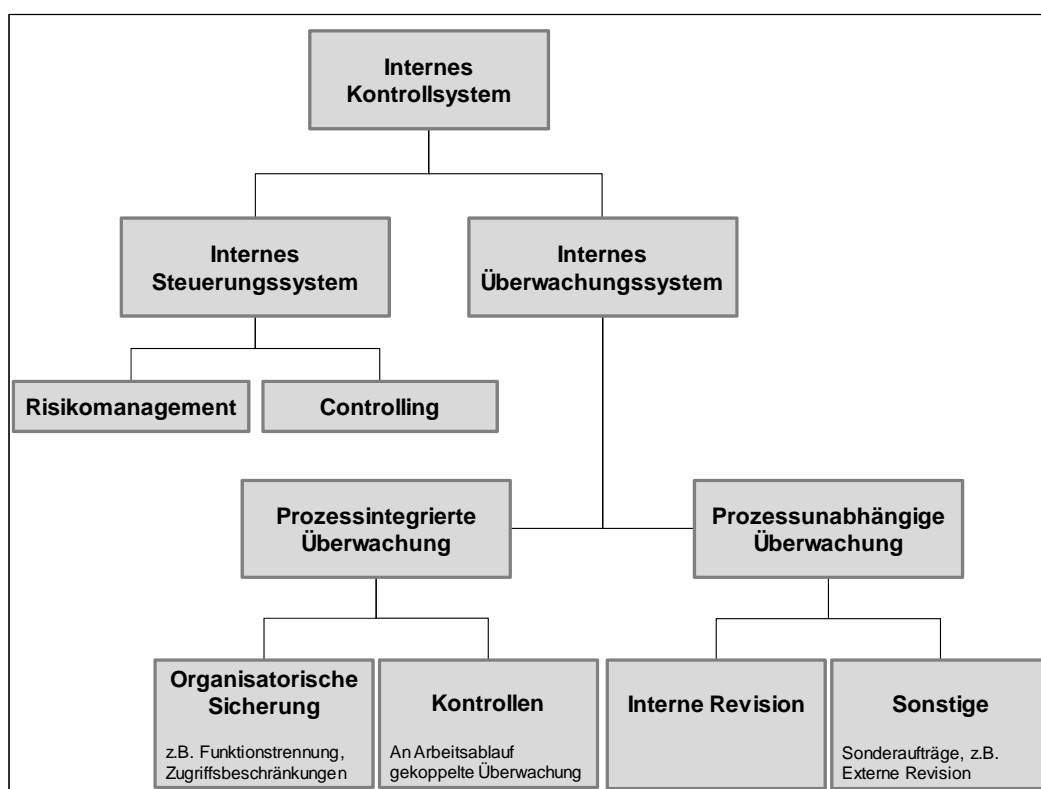


Abb. 3: Das Interne Kontrollsystem<sup>44</sup>

<sup>40</sup> System der Führung und Überwachung (vgl. Lück (2002), S. 24; Berwanger, Kullmann (2008), S. 64).

<sup>41</sup> vgl. Schroff (2006), S. 55ff.; Institut der Wirtschaftsprüfer (2006), S. 1438; Schartmann, Lindner (2006), S. 36f.; Berwanger, Kullmann (2008), S. 55f. Das Risikomanagement wird nicht als eigenständig, sondern als Bestandteil des IKS interpretiert. Andere Festlegung zum IKS bzw. zur Überwachung (vgl. Füss (2005), S. 51).

<sup>42</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 40-42

<sup>43</sup> vgl. Berwanger, Kullmann (2008), S. 56; Hübner (2009), S. 276; Westhausen (2005), S. 99

<sup>44</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Institut der Wirtschaftsprüfer (2006), S. 1437; Berwanger, Kullmann (2008), S. 56; Knapp (2005), S. 29ff.; Hübner (2009), S. 276

dem deutschen Prüfungsausschuss) unterstellt.<sup>45</sup> AMLING/BANTLEON weisen darauf hin, dass im Zuge der Weiterentwicklung der Corporate Governance auch in Deutschland grundsätzlich Schnittstellen zu Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss zu sehen sind.<sup>46</sup> Dies kommt jedoch keiner organisatorischen Zuordnung gleich. Im Hinblick auf das deutsche Aktiengesetz (AktG), das eine klare Trennung von Geschäftsführung (Vorstand) und Überwachung (Aufsichtsrat) vorschreibt,<sup>47</sup> ist die Auffassung von AMLING/BANTLEON zudem als kritisch zu betrachten.<sup>48</sup>

Um im weiteren Verlauf der Arbeit Missverständnisse, auf Grund der unterschiedlichen organisatorischen Zuordnungen der Internen Revision im internationalen Vergleich, zu vermeiden, wird ausschließlich die deutsche Situation nach Maßgabe des Aktiengesetzes betrachtet.

In der Literatur werden die traditionellen Aufgaben<sup>49</sup> im Bereich Prüfungsleistungen in vier zentrale Gebiete unterteilt: (1) Finanz- und Rechnungswesen (Financial Auditing), (2) gesetzliche Ordnungsmäßigkeit (Compliance Auditing), (3) Systeme und Prozesse (Operational Auditing) sowie (4) Managementleistungen (Management Auditing). Die Prüfung von Managementleistungen bezieht sich dabei nicht auf die Unternehmensführung, also den Vorstand, sondern auf die Managementebenen darunter.<sup>50</sup> Die Anfänge der Internen Revision liegen im Financial Auditing, das insbesondere auf Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit fokussiert ist. Mit der Ausweitung der Tätigkeit auf alle Unternehmensbereiche durch das Operational und Management Auditing, erfolgte eine Erweiterung des Blickwinkels auf Wirtschaftlichkeit und Zweckerfüllung der geprüften Systeme.<sup>51</sup> Die Beratungsleistungen beziehen sich auf Projekte und Prozesse im Unternehmen.<sup>52</sup> Die Beratung ist als optionale Leistung zu sehen,<sup>53</sup> denn die

---

<sup>45</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 35

<sup>46</sup> vgl. ebenda, S. 32

<sup>47</sup> vgl. § 76 I in Verbindung mit § 105 I sowie § 111 I AktG

<sup>48</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 32

<sup>49</sup> vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 107. Einige Literaturbeiträge, weisen auf einen Aufgabenwandel der Internen Revision hin (vgl. Schroff (2006), 13ff.; Füss (2005), ). Allerdings dauert die Diskussion weiterhin an und thematisiert zudem Begriffsverwendungen (Aufgaben, Tätigkeiten, Handlungen werden unterschiedlich ausgelegt). Aus diesem Grund werden in vorliegender Arbeit die traditionellen Aufgaben aufgegriffen, die auch das IIR verwendet (vgl. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), S. 13, URL siehe Literaturverzeichnis).

<sup>50</sup> vgl. Füss (2005), S. 65

<sup>51</sup> vgl. ebenda, S. 37, 64f.; Knapp (2005), S. 38f.

<sup>52</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Standard 2100, S. 38-41; Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), S. 13, URL siehe Literaturverzeichnis; Amling, Bantleon (2007), S. 53; Knapp (2005), S. 43-47; Berwanger, Kullmann (2008), S. 71-77; Albrecht, Gaenslen (2009), S. 107. Einige Autoren zählen hierbei den Compliance Audit zum Financial Audit.

<sup>53</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 52, 171

zentrale Aufgabe, auf die sich die Interne Revision letztlich begründet,<sup>54</sup> ist die Erbringung von Prüfungsleistungen.<sup>55</sup> Zudem wird die beratende Tätigkeit der Internen Revision als problematisch betrachtet, da die Ausübung von Beratung und Prüfung zum Verlust der Unabhängigkeit und Objektivität führen kann, wenn sich beides auf denselben Prüfungsgegenstand bezieht.<sup>56</sup> Diese Kritik basiert auf der Vorstellung, dass die geprüfte Einheit als Anspruchsgruppe bzw. Kunde der Internen Revision zu verstehen ist und eine Beratung der Einheit erfolgt.<sup>57</sup> Sofern sich die Beratung vorrangig auf den Vorstand bezieht,<sup>58</sup> besteht diese Gefahr nicht.

Außer der geprüften Einheit lassen sich weitere zentrale Anspruchsgruppen der Internen Revision identifizieren, zu denen der Vorstand, der Aufsichtsrat, der Prüfungsausschuss sowie der Abschlussprüfer zählen.<sup>59</sup> Da die verschiedenen Anspruchsgruppen unterschiedliche Anforderungen an die Interne Revision haben,<sup>60</sup> folglich auch die Qualität unterschiedlich wahrnehmen bzw. andere Beurteilungskriterien heranziehen,<sup>61</sup> würde die Berücksichtigung aller Gruppen zu einem komplexen Qualitätsmodell führen. Zudem ist die Interne Revision explizit ein Instrument des Vorstands,<sup>62</sup> weshalb dieser vorrangig Nutzen aus ihrer Tätigkeit ziehen sollte. Diese Ausführungen legen eine Einschränkung des Kundenkreises nahe. Im weiteren Verlauf soll daher lediglich der Vorstand als zentrale Anspruchsgruppe bzw. Kunde der Internen Revision betrachtet werden.<sup>63</sup>

Die Existenz der Internen Revision als Überwachungsinstrument der Geschäftsführung leitet sich grundsätzlich aus § 91 II AktG ab,<sup>64</sup> der im Rahmen des KonTraG hinzugefügt wurde.<sup>65</sup> Es ist darauf zu verweisen, dass zu den sich ergebenden Pflichten des Vorstands unterschiedliche Interpretationen des Gesetzestexts existieren: einerseits als Pflicht zur ausschließlichen Überwachung

<sup>54</sup> vgl. ältere Definitionen des IIA, zitiert nach: Füss (2005), S. 34; Lück (1991), S. 120

<sup>55</sup> vgl. Wind (1999), S. 81f.; Amling, Bantleon (2007), S. 171

<sup>56</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 169ff.; Füss (2005), S. 71f.; Wind (1999), S. 82

<sup>57</sup> vgl. Füss (2005), S. 71-73; Wind (1999), S. 81ff.

<sup>58</sup> vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2006b), S. 2195; Schroff (2006), S. 1

<sup>59</sup> vgl. Wyniger (2001), S. 181; Bumbacher, Schweizer (2002), S. 1041; Schlagheck (1986), S. 136-140; Güner (2008), S. 23-29; Biegert (1998), S. 59; Seif, Hobuss (2009), S. 634

<sup>60</sup> vgl. Güner (2008), S. 21ff.; Bumbacher, Schweizer (2002), S. 1041; Schlagheck (1986), S. 141f.; Gramling, Hermanson (2009), S. 37

<sup>61</sup> vgl. Hölscher, Rosenthal (2009), S. 9; Hopkins (1997), S. 117ff.; Wyniger (2001), S. 181

<sup>62</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 32; Berwanger, Kullmann (2008), S. 69

<sup>63</sup> vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 91

<sup>64</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 32; Berwanger, Kullmann (2008), S. 89

<sup>65</sup> vgl. Artikel 1 I c) KonTraG

der Unternehmensrisiken und andererseits zur zusätzlichen Überwachung der zu diesem Zweck vorhandenen Systeme.<sup>66</sup> Alle Auslegungen haben jedoch eine Sache gemeinsam: es ergibt sich keine Pflicht zur Einrichtung einer Internen Revisionsabteilung aus dem Gesetz.<sup>67</sup> Eine Existenzberechtigung lässt sich jedoch in Verbindung mit § 93 I 1 und 2 AktG herleiten. Der Vorstand kann seiner Sorgfalts- und Informationseinholungspflicht besser nachkommen, wenn er neben den Unternehmensrisiken an sich auch die hierfür vorhandenen Überwachungssysteme auf ihre Funktionsfähigkeit hin überprüft. Dadurch begründet sich zwar keine Pflicht zur Einrichtung einer eigenen Abteilung, die klare Abgrenzung zur prozessintegrierten Kontrolle und die Komplexität des Aufgabefeldes legen dies jedoch nahe.<sup>68</sup>

Prüfungsleistungen zu erbringen gehört nicht nur zum Tätigkeitsspektrum der Internen Revision. Auch die externe Revision, also die Wirtschaftsprüfung, hat dies als Aufgabe.<sup>69</sup> Das Prüfungsverständnis ist dabei im internen wie externen Bereich identisch. Seine zentralen Begriffe sind: Überwachung, Unabhängigkeit und Objektivität.<sup>70</sup> Ein grundlegender Unterschied besteht im Hinblick auf die Auftraggeber: während dies der Vorstand im Fall der Internen Revision ist, arbeitet der externe Abschlussprüfer für den Aufsichtsrat und damit die Aktionäre.<sup>71</sup> Zudem steht beim Wirtschaftsprüfer vorwiegend die externe Rechnungslegung unter dem Aspekt der Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit im Fokus, während die übrigen Prüfungsbereiche der Internen Revision lediglich bei Auswirkungen auf die Rechnungslegung betrachtet werden. Gleiches gilt für die Aspekte Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit,<sup>72</sup> die in der Internen Revision berücksichtigt werden.

Bedingt durch das gleiche grundlegende Verständnis von Prüfung kann im Folgenden auch Literatur aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfung herangezogen werden. Die aufgezeigten Unterschiede müssen bei der Literaturbewertung jedoch beachtet werden.

---

<sup>66</sup> vgl. Berwanger, Kullmann (2008), S. 94f.

<sup>67</sup> vgl. ebenda, S. 100f. Lediglich in der Gesetzesbegründung wird auf die Einrichtung einer Internen Revision verwiesen (vgl. Deutscher Bundestag (1998), URL siehe Literaturverzeichnis S. 15).

<sup>68</sup> vgl. Berwanger, Kullmann (2008), S. 53f., 100; Schroff (2006), S. 14

<sup>69</sup> vgl. Lück (1991), S. 37

<sup>70</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 21; Berwanger, Kullmann (2008), S. 49; Lück (1991), S. 37

<sup>71</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 79f.; Hofmann (1992), S. 863

<sup>72</sup> vgl. Amling, Bantleon (2007), S. 79f.; Institut der Wirtschaftsprüfer (2006), S. 1440



## 2.2 Der Dienstleistungsbegriff und dessen Eignung für die Interne Revisionsleistung

Die Dienstleistung wird als Fachbegriff in der wissenschaftlichen Literatur kontrovers diskutiert.<sup>73</sup> Trotz unterschiedlicher Ansätze den Begriff bzw. seinen Inhalt zu definieren, hat sich bislang keine einheitliche Auffassung durchsetzen können.<sup>74</sup> Ein Grund dafür ist in der Heterogenität des tertiären Sektors und damit in der Unterschiedlichkeit der einzelnen Leistungen zu sehen.<sup>75</sup>

Ansätze den Begriff Dienstleistung zu definieren lassen sich in unterschiedlichen Wissenschaftsbereichen finden.<sup>76</sup> Es werden im Folgenden ausschließlich betriebswirtschaftliche Definitionen betrachtet, da sich andere Wissenschaften (z.B. Soziologie) mit Problemstellungen befassen, die für das Dienstleistungsverständnis dieser Arbeit irrelevant sind.<sup>77</sup> Die Auseinandersetzung mit dem Begriff in der Betriebswirtschaft lässt sich in die Bereiche Enumeration, Negativabgrenzung und Definition mittels konstitutiver Merkmale aufgliedern.<sup>78</sup> Bei der Enumeration wird versucht, den Begriff durch das Auflisten beispielhafter Branchen zu konkretisieren.<sup>79</sup> Alles was nicht zu den Sachgütern gehört wird bei der Negativabgrenzung als Dienstleistung aufgefasst.<sup>80</sup> Im Unterschied dazu wird beim dritten Definitionsansatz versucht, über Merkmale, die allen Dienstleistungen gemeinsam sind, ein Begriffsverständnis zu erlangen.<sup>81</sup> Nach CORSTEN/GÖSSINGER kann die Definition über konstitutive Merkmale wiederum in drei weitere Kategorien unterteilt werden. Diese sind die Potential-, Prozess- und Ergebnisorientierung (vgl. Abb. 4).<sup>82</sup>

Bei der Enumeration werden keine Merkmale herangezogen, anhand derer entschieden werden kann, ob eine Dienstleistung in einem spezifischen Fall vorliegt oder nicht.<sup>83</sup> Das gleiche Problem tritt bei der Negativabgrenzung auf, die zudem „eher eine wissenschaftliche Verlegenheitslösung“<sup>84</sup> ist.

<sup>73</sup> vgl. Maleri (1997), S. 1

<sup>74</sup> vgl. Haller (2002), S. 5; Maleri (1997), S. 1; Burr, Stephan (2006), S. 17

<sup>75</sup> vgl. Haller (2002), S. 5. Hilke führt eine andere Begründung an (vgl. Hilke (1989), S. 10).

<sup>76</sup> vgl. Burr, Stephan (2006), S. 17; Maleri (1997), S. 1ff.

<sup>77</sup> vgl. Bezold (1996), S. 25f.; Maleri (1997), S. 7ff. Zu den spezifischen Problemstellungen.

<sup>78</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 21; Burr, Stephan (2006), S. 18

<sup>79</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 21; Haller (2002), S. 5

<sup>80</sup> vgl. ebenda

<sup>81</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 21

<sup>82</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 21; Bieberstein (1995), S. 28-35; Meffert, Bruhn (2009), S. 16-19. Auf die Tätigkeitsorientierung als weiteren Ansatz wird, aus dort genannten Schwachstellen, bewusst verzichtet.

<sup>83</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 21; Burr, Stephan (2006), S. 18f.

<sup>84</sup> Corsten, Gössinger (2007), S. 21

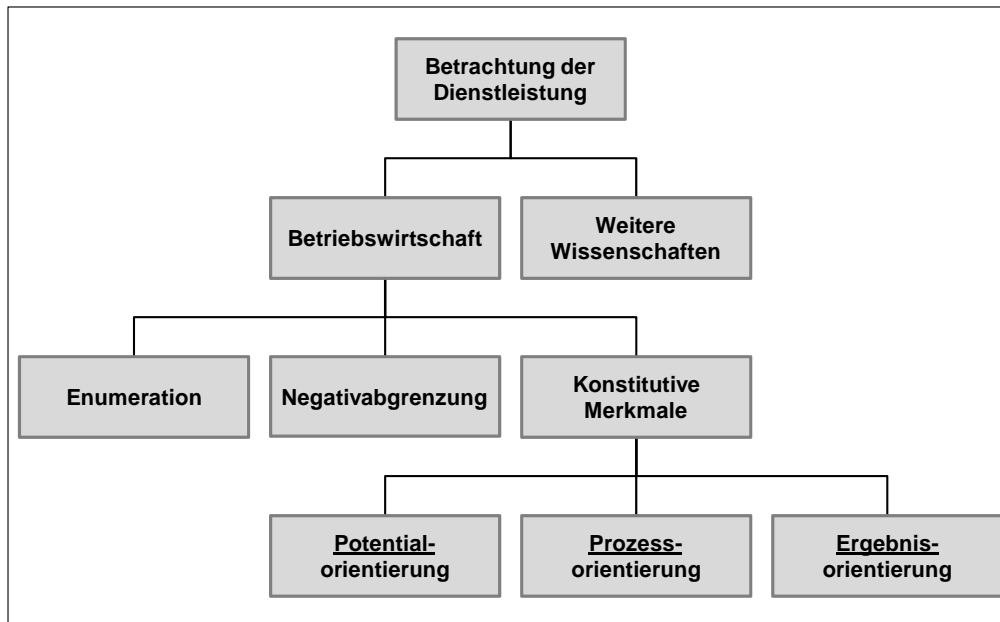


Abb. 4: Systematik der verschiedenen Dienstleistungsverständnisse<sup>85</sup>

Auf Grund der genannten Schwachstellen und im Bewusstsein, dass auch mit dem Ansatz der konstitutiven Merkmale noch keine Eindeutigkeit erreicht wurde,<sup>86</sup> wird im weiteren Verlauf lediglich dieser verfolgt.

MEYER ist ein Vertreter der **potentialorientierten Definition**. Er begriff Dienstleistung als Leistungsfähigkeit bzw. Potential, das am Markt angeboten wird.<sup>87</sup> In dieser Vorstellung ist die Dienstleistung als „nicht greifbares Leistungsversprechen“<sup>88</sup> zu verstehen. Aus diesem Verständnis heraus ergeben sich drei Merkmale einer Dienstleistung: Leistungsfähigkeit, Immaterialität und Integration eines externen Faktors. Die Immaterialität leitet MEYER direkt aus seiner Dienstleistungsauffassung ab. Ebenso begründet er die Integration des externen Faktors, der unverzichtbar für die Umsetzung des Leistungsversprechens ist.<sup>89</sup> Somit ist die Leistungsfähigkeit nicht nur essentieller Bestandteil und Merkmal seiner Betrachtung, sondern auch Ursache der beiden übrigen Merkmale. Es ist MEYER insofern zuzustimmen, als dass die Leistungsfähigkeit eine nicht vernachlässigbare Bedeutung hat. Ob diese jedoch höher als die der anderen Merkmale ist, bleibt fraglich.

<sup>85</sup> Eigene Darstellung

<sup>86</sup> vgl. Haller (2002), S. 5; Burr, Stephan (2006), S. 23ff. BURR erwähnt weitere Ansätze, die zur Präzisierung des Dienstleistungsbegriffs, auch nach seiner Ansicht, keinen Beitrag leisten.

<sup>87</sup> vgl. Meyer (1984), S. 199f.; Meyer, Mattmüller (1987), S. 187f.; Hilke (1989), S. 11f.

<sup>88</sup> Meyer (1984), S. 200

<sup>89</sup> vgl. Meyer (1991), S. 198f.; Meyer, Mattmüller (1987), S. 188f.; Meyer (1984), S. 199f.

Für BEREKOVEN, als wichtigstem Vertreter der **prozessorientierten Betrachtungsweise**, steht die verrichtete Tätigkeit im Zentrum der Dienstleistungsdefinition.<sup>90</sup> Demnach begreift er die Dienstleistung als einen Prozess zur Bedürfnisbefriedigung des Nachfragers. Sein Verständnis schlägt sich direkt in den von ihm postulierten Merkmalen nieder: prozessualer Charakter, synchroner Kontakt von Anbieter und Nachfrager und Individualität der Leistung. Nach BEREKOVENS Auffassung ist der Prozess von großem Interesse für den Kunden, unabhängig davon, ob er den Prozess an sich (z.B. Massage) oder dessen Ergebnis (z.B. Haarschnitt) nachfragt. Individualität entsteht durch die Einbeziehung des Nachfragers mit seinen spezifischen Bedürfnissen. Die Synchronität des Kontakts ist essentiell für die Dienstleistungserstellung, da diese sonst nicht möglich ist.<sup>91</sup> Den Prozess der Leistungserstellung als wichtigsten Teil der Dienstleistung zu sehen ist problematisch, denn teilweise steht für den Kunden das Ergebnis dieses Prozesses im Vordergrund (bspw. beim Haarschnitt).

Bei der **ergebnisorientierten Dienstleistungsauffassung** wird das immaterielle Ergebnis eines Faktorkombinationsprozesses in den Vordergrund der Betrachtung gestellt. Diese wird unter anderem von MALERI vertreten, der Dienstleistungen als „produzierte immaterielle Wirtschaftsgüter“<sup>92</sup> begreift. Die Betonung liegt dabei auf der Dienstleistung als Prozessergebnis, das vermarktet wird. Den Fokus auf das Ergebnis sieht MALERI dadurch gerechtfertigt, dass der Kunde nur an diesem Interesse zeigt, nicht jedoch am Prozess, der den Output erzeugt hat. Er zählt Immaterialität, Integration eines externen Faktors sowie Zweistufigkeit der Produktion (Absatz vor Produktion) zu den Merkmalen der Dienstleistung. Im Unterschied zu MEYER begründet er den immateriellen Charakter durch das Fehlen eines materiellen Produktionsfaktors.<sup>93</sup> Dem ist entgegen zu halten, dass auch die Dienstleistungsproduktion meist nicht vollkommen ohne materielle Komponenten auskommt.<sup>94</sup>

Einen wichtigen Hinweis steuert im Zusammenhang mit der Dienstleistungsdefinition HILKE bei, der feststellt, dass die Dienstleistung nur dann vollständig erfasst werden kann, wenn diese drei unterschiedlichen Auffassungen als ein-

---

<sup>90</sup> Auch SCHEUCH/HASENAUER vertreten diese Ansicht (vgl. Scheuch, Hasenauer (1969), S. 125ff.).

<sup>91</sup> vgl. Berekoven (1983), S. 8f., 19-23

<sup>92</sup> Maleri (1997), S. 3

<sup>93</sup> vgl. ebenda, S. 3, 34, 36ff.

<sup>94</sup> vgl. Meyer (1991), S. 197; Meffert, Bruhn (2009), S. 37; Haller (2002), S. 6; Bruhn (1998), S. 21

zelne Phasen einer Dienstleistung verstanden werden.<sup>95</sup> Auch er arbeitet drei konstitutive Merkmale einer Dienstleistung heraus, die sich mit den Ergebnissen zuvor genannter Autoren überschneiden: Immaterialität, Integration des externen Faktors und Zusammenfallen von Produktion und Konsum (das sogenannte uno-actu-Prinzip).<sup>96</sup> Die phasenbezogene Integration wird in der wissenschaftlichen Diskussion zwar kontrovers betrachtet, vor allem wegen der Bedeutung einzelner Phasen, jedoch weisen MEFFERT/BRUHN auf die erwiesene Eignung hin „zentrale Besonderheiten von Dienstleistungen herauszuarbeiten“<sup>97 98</sup>.

Die Vielfalt der Definitionsversuche und der fehlende Konsens machen deutlich, dass die Notwendigkeit besteht eine Arbeitsdefinition zu finden. Trotz der noch nicht abgeschlossenen Diskussion der phasenintegrierten Betrachtung, wird diese Auffassung der Dienstleistung in der weiteren Abhandlung zu Grunde gelegt. Denn HILKE ist insofern beizupflichten, als dass nur die Zusammenführung und prinzipiell ausgewogene Betrachtung aller drei Phasen die Möglichkeit eröffnet, die Dienstleistung in ihrer Gesamtheit zu erfassen.

Für das Dienstleistungsverständnis dieser Arbeit werden neben den drei Phasen auch Immaterialität, Integration eines externen Faktors und das uno-actu-Prinzip als weitere konstitutive Merkmale herangezogen, da diese in der Literatur am häufigsten vorgeschlagen werden. Zwar unterscheiden sich die Herleitungen der Eigenschaften in den einzelnen Orientierungen, doch über ihre Existenz besteht weitgehend Einigkeit.<sup>99</sup>

Damit ergibt sich folgende Definition der Dienstleistung:

*Eine Leistung, die sich in die Phasen Potential, Prozess, Ergebnis aufgliedern lässt, vorwiegend immateriellen Charakter hat, im Moment ihrer Erstellung konsumiert wird und die ausschließlich unter Mitwirkung eines externen Faktors (Kunde oder seinen Objekten) erbracht werden kann.*<sup>100</sup>

<sup>95</sup> vgl. Hilke (1989), S. 10

<sup>96</sup> vgl. ebenda, S. 11-15

<sup>97</sup> Meffert, Bruhn (2009), S. 17

<sup>98</sup> vgl. ebenda; Hentschel (1992), S. 21ff.; Bieberstein (1995), S. 35

<sup>99</sup> vgl. Hilke (1989), S. 11-15; Meyer (1991), S. 198f.; Hentschel (1992), S. 19-26; Haller (2002), S. 5; Bezold (1996), S. 29; Haywood-Farmer, Stuart (1988), S. 207

<sup>100</sup> Die Berücksichtigung der drei Phasen in der Definition ist bedeutsam, da der Kunde aus mehr als einer Phase Nutzen ziehen kann (vgl. Bieberstein (1995), S. 35).

Ausgehend von dieser Definition kann geprüft werden, ob die Leistungen der Internen Revision als Dienstleistung aufzufassen sind. In der Leistungsbetrachtung der Revision ergibt sich eine Dreiteilung in Input, Prozess und Output.<sup>101</sup> Unter Input sind die Potentiale (z.B. qualifizierte Mitarbeiter) zu verstehen, die vorhanden sein müssen, damit die Revision ihren Aufgaben nachkommen kann.<sup>102</sup> Der Output bezeichnet das Ergebnis der Leistungserstellung. Damit sind die Begriffsinhalte der Phasen aus Revisionsliteratur und Dienstleistungsdefinition gleich. Sie unterscheiden sich lediglich in der Bezeichnung. Die äquivalente Phasengliederung ist als erstes Indiz für das Verständnis der Revisionsleistung als Dienstleistung zu werten.

Die weiteren konstitutiven Merkmale betreffend ist festzustellen, dass neben der Leistungsfähigkeit auch das Ergebnis hauptsächlich immateriellen Charakter hat. Beim Ergebnis kann zwar der Bericht, als materielles Produkt, als Gegenargument angeführt werden. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass dieser lediglich das materielle Abbild des eigentlich immateriellen Prüfungs- bzw. Beratungsergebnisses, dem (Nicht-)Feststellen von Problemen bzw. möglichen Lösungsvorschlägen, ist.<sup>103</sup> STEFFELBAUER-MEUCHE zeigt, dass die Integration eines externen Faktors, also des Kunden oder eines Kundenobjekts, ebenso ein Merkmal der Leistungen der Internen Revision ist. Die Beratungsleistung wird direkt am Kunden, also dem Vorstand, und die Prüfungsleistung an seinem Objekt, also dem Unternehmen mit seinen Einheiten und Abteilungen, erbracht.<sup>104</sup> Ohne die angesprochene Integration gibt es keine Leistung der Internen Revision. Auch die Synchronität von Erstellung und Konsum der Leistung, bei Beratung wie Prüfung, ist gegeben.<sup>105</sup>

Folglich kann die Leistung der Internen Revision als Dienstleistung aufgefasst werden.<sup>106</sup> Zudem ist sie als professionelle Dienstleistung einzustufen,<sup>107</sup> denn die Leistung erfüllt weitestgehend die hierfür von SCHMITZ geforderten Eigenschaften: erbringende Personen sind besonders qualifiziert, Existenz eines normativen Rahmens sowie problemlösungsorientierte und ratgebende Tätig-

---

<sup>101</sup> vgl. Ziegenfuss (2000), S. 38; Abschnitt 2.4

<sup>102</sup> vgl. ebenda

<sup>103</sup> vgl. Hilke (1989), S. 14. Zur Fehlinterpretation des Leistungsergebnisses.

<sup>104</sup> Die Auffassung der Unternehmenseinheiten als Objekt des Vorstands leitet sich aus § 76 I AktG her. Trägt er die Verantwortung für die Gesellschaft, so muss er über diese verfügen können. Steht etwas in der Verfügungsmacht eines Subjektes, ist es diesem als dessen Objekt zuzurechnen.

<sup>105</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 12f.

<sup>106</sup> vgl. ebenda, S. 12

<sup>107</sup> vgl. ebenda, S. 13; Anderson (1991), S. 68

keit.<sup>108</sup> Sie stellt noch eine weitere Eigenschaft ins Zentrum der Betrachtung: die konsequente Orientierung an Kundenbedürfnissen.<sup>109</sup> Die Standards des IIA erwähnen eine solche Kundenorientierung lediglich im Zusammenhang mit Beratungsleistungen.<sup>110</sup> Dies lässt sich dadurch erklären, dass selbigen ein weiter gefasstes Kundenverständnis zu Grunde liegt als dieser Arbeit. Sofern der Geprüfte auch als Kunde interpretiert wird, kann sich die Prüfungsleistung nicht an seinen Wünschen orientieren, da ansonsten von einem Objektivitätsverlust auszugehen ist. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit ist dies nicht der Fall, so dass eine Kundenorientierung für alle Leistungen gefordert wird.

### **2.3 Ein adäquates Qualitätsverständnis für Dienstleistungen der Internen Revision**

Unterschiedliche Qualitätsdefinitionen, mit jeweils eigenem Erklärungsgehalt,<sup>111</sup> haben zu unterschiedlichen Begriffsauslegungen geführt.<sup>112</sup> Da der Qualitätsbegriff in dieser Arbeit von zentraler Bedeutung ist, bedarf es einer Arbeitsdefinition.<sup>113</sup> Diese ist entscheidend für die Eindeutigkeit der darauf aufbauenden Begriffe und Analysen.<sup>114</sup>

GARVIN stellt einen Klassifizierungsversuch vor, der durch seine stark wirtschaftswissenschaftliche Ausrichtung von Interesse für diese Arbeit ist. Er teilt die Definitionsansätze in fünf Klassen ein, wobei an dieser Stelle der transzendente Ansatz nicht betrachtet wird, da dieser die Qualität zu vage umschreibt.<sup>115</sup> Die verbleibenden vier Klassen sind der produktorientierte, herstellungsorientierte, kundenorientierte sowie wertorientierte Ansatz (vgl. Tab. 1).<sup>116</sup>

---

<sup>108</sup> vgl. Schmitz (1997), S. 13; Doll (2000), S. 13. Weitest gehend auch bei Schlagheck (1986), S. 108f.; Haywood-Farmer, Stuart (1988), S. 208-210

<sup>109</sup> vgl. Schmitz (1997), S. 13

<sup>110</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Standard 1220.C1, 2210.C1, 2410.C1, S. 29f., 43, 47

<sup>111</sup> vgl. Garvin (1984), S. 25

<sup>112</sup> vgl. Hardie, Walsh (1994), S. 53; Garvin (1984), S. 25

<sup>113</sup> Die Definition nach DIN EN ISO 9000:2000 wird nicht herangezogen, da sie in ihrer aktuellen Fassung Schwächen aufweist (vgl. Geiger, Kotte (2008), S. 71f.) und für diese Arbeit keinen weiteren Nutzen stiftet.

<sup>114</sup> vgl. Geiger, Kotte (2008), S. 67

<sup>115</sup> vgl. Garvin (1984), S. 25-28; Haller (1995), S. 14; Engelke (1997), S. 28-33

<sup>116</sup> vgl. Garvin (1984), S. 25-28

Ansatz	Produkt	Herstellung	Kunde	Wert
Kernaussage	Qualitätsunterschiede sind auf Unterschiede in Menge eines Leistungsbestandteils zurückzuführen	Erbrachte Leistung muss festgesetzten Normen entsprechen (interner Fokus)	Kunde bestimmt die Qualität einer Leistung; stark subjektiv	Qualität als Austauschverhältnis; Beurteilung als Kosten-Nutzen-Abwägung
Herkunft	Wirtschaftswissenschaften	Qualitätssicherung, Produktion	Marketing	Nutzentheorie, Marketing
Probleme	Keine Berücksichtigung subjektiver Komponenten	Festlegung der Normen subjektiv durch unternehmensinterne Person	Verdichtung kundenindividueller Urteile zu generellem Qualitätsurteil	Qualität wird Austauschverhältnis und nicht Leistung zugeordnet
Operationalisierbarkeit	Gut → da präzise und objektiv messbar	Gut → Messung der Abweichung	Messinstrument entwickelbar	Schwierig
Bewertender	Anbieter		Kunde	

**Tab. 1: Wirtschaftswissenschaftlich relevante Qualitätsbegriffe<sup>117</sup>**

Zwei Eigenschaften liegen jeder der genannten Qualitätsauffassungen zu Grunde: das Konstrukt Qualität setzt sich aus einzelnen Dimensionen zusammen;<sup>118</sup> der Qualitätsbeurteilung liegt ein Vergleich zweier Zustände (Soll und Ist) zu Grunde.<sup>119</sup>

Da die Integration des Kunden eine notwendige Bedingung für die Erbringung der Dienstleistung darstellt, ist die Qualität folglich aus Sicht des Kunden zu begreifen. Auf Grund der hohen Bedeutung des Kunden, soll daher für den Kontext der Dienstleistung der kundenorientierte Qualitätsbegriff zur Anwendung kommen.<sup>120</sup>

Die Festlegung auf einen bestimmten Qualitätsbegriff stimmt mit GARVINS Ansicht überein, dass eine dem Kontext entsprechende Definition gewählt werden kann.<sup>121</sup> Das Problem einer Verdichtung unterschiedlicher kundenindividueller Qualitätsurteile zu einem Gesamturteil (vgl. Tab. 1) ist im Rahmen dieser

<sup>117</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Haller (1995), S. 13; Garvin (1984), S. 25ff.; Stauss (1992), S. 6f.

<sup>118</sup> vgl. Geiger, Kotte (2008), S. 70; Westerberkey (1996), S. 30

<sup>119</sup> vgl. Hardie, Walsh (1994), S. 54. Die Zustände sind als Forderung an (Soll) und Realisation der (Ist) Leistung zu verstehen (vgl. Geiger, Kotte (2008), S. 68). Dies ist Ausdruck eines relativen Qualitätsverständnisses, das einen Maßstab braucht, in dieser Arbeit die Kundenanforderungen (vgl. Hentschel (1992), S. 36; Bezold (1996), S. 38f.).

<sup>120</sup> Es gibt auch abweichende Auffassungen zum Begriff der Dienstleistungsqualität (vgl. Engelke (1997), S. 33).

<sup>121</sup> vgl. Garvin (1984), S. 29; Kelemen (2003), S. 9

Arbeit zu vernachlässigen, da der Vorstand der einzige Kunde der Revision ist. Die Qualität kann des Weiteren aus einer subjektiven oder objektiven Perspektive betrachtet werden.<sup>122</sup> Die Kundenorientierung lässt auf eine subjektive Auffassung schließen. In der vorliegenden Arbeit soll allerdings keine subjektiv-individuelle Position eingenommen werden, sondern eine Generalisierung, im Sinne einer mehrheitlich geteilten Auffassung, wird angestrebt.<sup>123</sup> Für das Ableiten von Qualitätsdimensionen der Revision, die über das einzelne Unternehmen hinaus gültig sind, ist dies notwendig. Die Indikatoren zur Messung der Qualität sowie deren Ausprägungen, die eine hohe Qualität kennzeichnen, müssen allerdings unternehmensabhängig von der Revision erhoben werden.<sup>124</sup>

Die Dienstleistungsqualität wird wie folgt definiert:

*Realisierungsgrad der vom Kunden geforderten Beschaffenheit (Gesamtheit der Merkmale) der Dienstleistung.*<sup>125</sup>

Folglich definiert sich die Dienstleistungsqualität der Internen Revision als:

*Realisierungsgrad der vom Vorstand geforderten Beschaffenheit der Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen.*

Die Beziehung von Dienstleistungsqualität und Kundenzufriedenheit wurde bislang nicht thematisiert. Zufriedenheit wird ähnlich der Qualität als mehrdimensionales Konstrukt aufgefasst.<sup>126</sup> Ebenso bestimmen sich beide aus einem Vergleich von Erwartung und Wahrnehmung,<sup>127</sup> also dem Vergleich von Soll- und Ist-Zustand. Gerade diese Ähnlichkeiten haben jedoch zu Verwirrung geführt.<sup>128</sup> Es existiert ein Konsens, dass es sich um unterschiedliche theoretische Begriffe handelt. In welcher Beziehung sie stehen, bleibt jedoch offen, denn die Diskussion hierüber ist bislang nicht abgeschlossen.<sup>129</sup> Es lassen sich zwei Denkrichtungen unterscheiden; in der einen wird Qualität als Determinante der Zufriedenheit betrachtet, während in der anderen Zufriedenheit als Vorausset-

<sup>122</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 40. Subjektiv ist dabei in doppelter Hinsicht zu verstehen: subjektiv in der Wahrnehmung des Beurteilenden und durch ihre Ausrichtung an seinen subjektiven Bedürfnissen.

<sup>123</sup> vgl. ebenda; Bezold (1996), S. 42

<sup>124</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 544. Für eine ähnliche Auffassung.

<sup>125</sup> In Anlehnung an Geiger, Kotte (2008), S. 76; Bruhn (1998), S. 24; Pepels (1995), S. 57

<sup>126</sup> vgl. Negi (2009), S. 32; de Ruyter u.a. (1997), S. 388

<sup>127</sup> vgl. de Ruyter u.a. (1997), S. 388ff.; Ostrom u.a. (1995), S. 278. Einige Autoren betrachten diesen Vergleich lediglich als impliziten Vorgang (vgl. Abschnitt 4.3.2).

<sup>128</sup> vgl. Kelemen (2003), S. 12f.

<sup>129</sup> vgl. Taylor, Baker (1994), S. 163-166; Negi (2009), S. 32f.; Tam (2004), S. 900f.; de Ruyter u.a. (1997), S. 387ff.; Ostrom u.a. (1995), S. 277ff. Diese Autoren bieten eine gute Übersicht zur Thematik.



zung eines positiven Qualitätsurteils gesehen wird.<sup>130</sup> Es lässt sich sowohl für die eine wie für die andere Ansicht argumentieren, sodass im Rahmen der vorliegenden Arbeit eine Annahme zu treffen ist: bei Erfüllung der Kundenanforderungen, also wenn hohe Qualität vorliegt, ist der Kunde mit dieser auch zufrieden. Es wird damit auf die Abfolge „Qualität bedingt Kundenzufriedenheit“ abgestellt.<sup>131</sup>

## 2.4 Analysen zur Qualität der Internen Revision in der wissenschaftlichen Literatur und dem Aktiengesetz

Im Folgenden werden potentielle Dimensionen der Revisionsqualität herausgearbeitet. Die Herleitung geht zum einen von den gesetzlichen Grundlagen der Internen Revision aus. Zum anderen werden wissenschaftliche Beiträge zu Messgrößen der Revisionsqualität auf zu Grunde liegende Dimensionen untersucht.

Hierfür werden zunächst die Implikationen der vom IIA entwickelten Normen für die Revisionsqualität betrachtet. Die Standards geben Kriterien vor, die eine Leistungsbeurteilung der Internen Revision ermöglichen sollen.<sup>132</sup> Zudem können sie zur Konkretisierung der gesetzlichen Anforderungen an den Vorstand dienen.<sup>133</sup> Der Ethikkodex wiederum gibt die Erwartungen an die Interne Revision wieder.<sup>134</sup> Aus diesen beiden Quellen können folgende Punkte als Qualitätsvorgaben entnommen werden: Rechtschaffenheit<sup>135</sup>, Objektivität, Fachkompetenz und Unabhängigkeit.<sup>136</sup> Diese Kriterien lassen sich auch im Revisionsstandard Nr. 3 des IIR identifizieren.<sup>137</sup>

Im Folgenden werden theoretisch-konzeptionelle Ausführungen zur Revisionsqualität betrachtet. Diese sollten von den rechtlichen Grundlagen ausgehen, die zur Einrichtung einer Internen Revision führen, wie beispielsweise bei ALBRECHT/GAENSLEN (vgl. Abb. 5).<sup>138</sup> Auf diese Weise werden die gesetzlichen Pflichten der Geschäftsleitung als Anforderung auf die Revision projiziert.

<sup>130</sup> vgl. Tam (2004), S. 900f.; de Ruyter u.a. (1997), S. 388

<sup>131</sup> vgl. Tam (2004), S. 901, 903

<sup>132</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 20

<sup>133</sup> vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 94

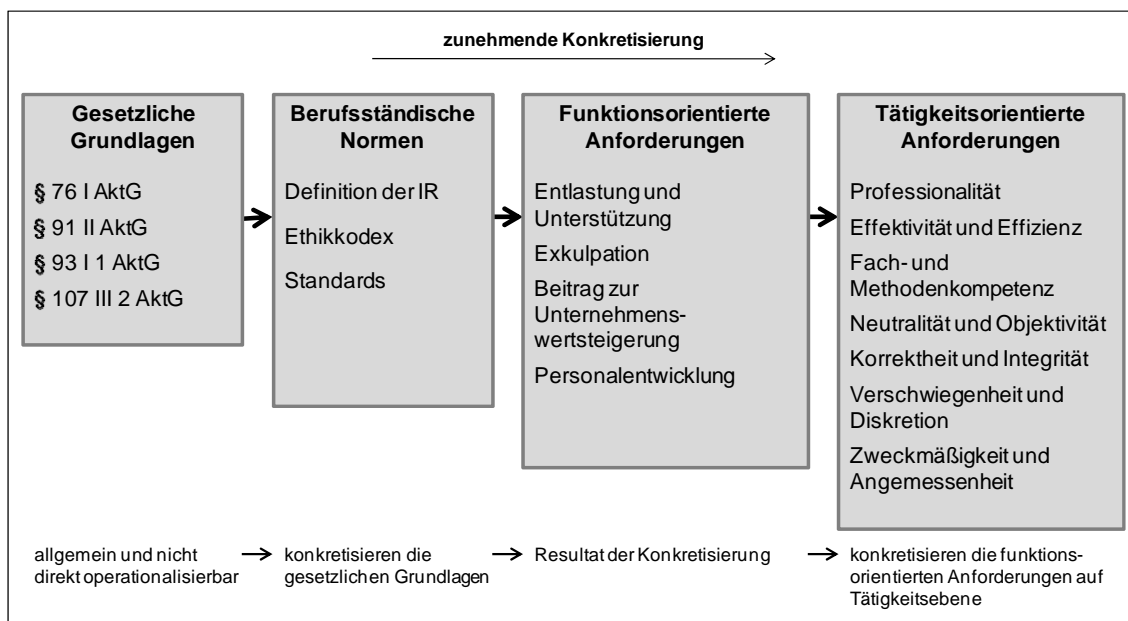
<sup>134</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 9

<sup>135</sup> vgl. ebenda, S. 17. Darunter wird u.a. Korrektheit, Einhaltung von Gesetzen/Standards und eine ethische Verpflichtung verstanden.

<sup>136</sup> vgl. ebenda, S. 16-30

<sup>137</sup> vgl. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), Anlage 1, S. 1-8, URL siehe Literaturverzeichnis. Kriterien sind auch als gesetzlich fixiert zu verstehen (vgl. Schlagheck (1986), S. 144-152).

<sup>138</sup> vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 89ff.



**Abb. 5: Konkretisierung der gesetzlichen Grundlagen der Internen Revision<sup>139</sup>**

Die Autoren nutzen die berufsständischen Normen als Werkzeug zur Konkretisierung der entsprechenden Gesetze. Daraus ergeben sich zunächst funktionsorientierte Anforderungen, die sich auf die grundlegenden Funktionen und Zielsetzungen der Internen Revision beziehen.<sup>140</sup> Hieraus leiten ALBRECHT/GAENSLEN wiederum tätigkeitsorientierte Anforderungen ab, die als konkrete Anforderungen an die Revisionstätigkeit zu verstehen sind.

Die tätigkeitsorientierten Anforderungen an die Interne Revision können als Dimensionen der Revisionsqualität in dieser Arbeit verwendet werden, da sie einen direkten Bezug zur erbrachten Revisionsleistung aufweisen. ALBRECHT/GAENSLEN betonen die Bedeutung eines Mission Statements im Kontext der Qualität, in dem die Geschäftsleitung die Anforderungen an die Interne Revision dokumentiert.<sup>141</sup> An den Anforderungen Effektivität und Effizienz sowie Zweckmäßigkeit und Angemessenheit ist zu kritisieren, dass dies keine spezifischen Qualitätskriterien für die Interne Revision sind, sondern generelle Anforderungen an jegliche Tätigkeit in einem Unternehmen.

<sup>139</sup> Eigene Darstellung. Exkulpation bedeutet Schuldbefreiung des Vorstands bei Nachweis des Handelns auf Basis angemessener Informationen (vgl. § 93 I AktG, als rechtliche Umsetzung der amerikanischen Business Judgment Rule; vgl. dazu Amling, Bantleon (2007), S. 54).

<sup>140</sup> Auf diese wird nicht näher eingegangen, da in dieser Arbeit die tätigkeitsorientierten Anforderungen von größerem Interesse sind, da dies qualitätsbezogene Anforderungen an die Revisionstätigkeit sind.

<sup>141</sup> vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 92-106

Mehrere Autoren haben sich zudem konzeptionell mit dem Thema Einflussgrößen auf die Qualität der Revisionsleistung befasst (vgl. Tab. 2). Deren Größen wurden zu Kategorien zusammengefasst, die mögliche Dimensionen der Revisionsqualität darstellen.

Dimension	Lang (1990) <sup>142</sup>	Blattmann (1991) <sup>143</sup>	Biegert (1998) <sup>144</sup>
Qualifikation und Persönlichkeit der Mitarbeiter	Qualifikation der Mitarbeiter	Qualifikation und Persönlichkeitsmerkmale der Mitarbeiter	Kompetenz der Mitarbeiter
Physisches Umfeld		Hilfsmittel (z.B. IT)	Einsatz von IT
Vorgehen	Planung u. Kontrolle des Vorgehens	Vorgehen	Abwicklung der Projekte
			Ausgestaltung eines Programms der IR
Organisatorische Struktur	Organisatorische Struktur		Organisatorische Zuordnung
	Aufgabenabgrenzung		Aufgabenbeschreibung

**Tab. 2: Qualitätsdimensionen der konzeptionellen Revisionsliteratur<sup>145</sup>**

Ergänzend zu den konzeptionellen Arbeiten gibt es mehrere empirische Untersuchungen zur Revisionsqualität. Die hierin am häufigsten vorhandenen Messgrößen werden aufgegriffen und zu potentiellen Dimensionen der Revisionsqualität aggregiert (vgl. Tab. 3). Dabei können aus Studien, die sich mit der Leistungsmessung auf dem Feld der Revision befassen, qualitätsbezogene Größen aufgenommen werden.<sup>146</sup> Dies ist möglich, da die Leistungsmessung, vor allem bei Dienstleistungen, auch die Qualität der Leistung als Beurteilungsgröße heranzieht.<sup>147</sup>

ZIEGENFUSS hat sich in einer empirischen Studie intensiv mit dem Performance Measurement auseinandergesetzt und dabei Messgrößen ermittelt, die für die Qualität von Bedeutung sind. Die einzelnen Größen lassen sich hierbei den drei Bereichen Input, Prozess und Output der Prüfung zuordnen.<sup>148</sup>

<sup>142</sup> vgl. Lang (1990), S. 202ff.

<sup>143</sup> vgl. Blattmann (1991), S. 72ff.

<sup>144</sup> vgl. Biegert (1998), S. 61f.

<sup>145</sup> Eigene Darstellung

<sup>146</sup> vgl. Nash, Flesher (2001), S. 6

<sup>147</sup> vgl. Fitzgerald u.a. (1991), S. 6; Klingebiel (1999), S. 18, 66; Nash, Flesher (2001), S. 4ff.

<sup>148</sup> vgl. Ziegenfuss (2000), S. 38 (der Bereich Umfeld wird dem des Inputs zugerechnet); Nash, Flesher (2001), S. 5; Rupšys, Boguslauskas (2007), S. 11

Phase	Dimension	Ziegenfuss (2000)	Wyniger (2001)	Gramling/ Hermanson (2009)
I N P U T	Fachkompetenz der Mitarbeiter	Level of education Staff experience Percent of certified staff		Level of education Audit experience of professionals Certification levels
	Weiterbildung der Mitarbeiter	Training by type Training hours	Ausbildungstage Ausbildungsauf- wand	Type of training
	IT-Ausstattung	Number of PCs Operating systems		
	Organisatorische Struktur	Reporting relation- ships		Organizational culture
Pro- zess	Vorgehen	Actual vs. bud- geted hours Actual vs. planned audits	Zeitaufwand Finanzieller Auf- wand Budgettreue	Processes & pro- cedures Compliance with ethics & standards
O U T P U T	Berichtsqualität	Number of audit findings Number of reports Timeliness of report	Termintreue	
	Nutzen der Prüfung	Number of recommendations Percent of implemented recommendations Cost savings of audit	Anzahl Empfehlun- gen Anzahl umgesetzte Empfehlungen	Value provided by internal audit Percent of recom- mendations imple- mented Cost savings of recommendations

**Tab. 3: Qualitätsdimensionen der empirischen Revisionsliteratur<sup>149</sup>**

Zu derselben Einteilung kommen auch GRAMLING/HERMANSON,<sup>150</sup> die sich eben-  
so wie WYNIGER mit der Qualitätsmessung befassen.<sup>151</sup> Einzelne dieser Größen  
wurden von anderen Autoren aufgegriffen und durch weitere Untersuchungen  
als relevant bestätigt.<sup>152</sup> Zu den wichtigsten Messgrößen gehören: Anzahl um-  
gesetzte Empfehlungen, Prüfungserfahrung der Revisoren im Unternehmen  
und/oder der Branche sowie Trainingstage pro Jahr.<sup>153</sup> Sollten solche Größen

<sup>149</sup> Eigene Darstellung

<sup>150</sup> vgl. Gramling, Hermanson (2009), S. 38; Rupšys, Boguslauskas (2007), S. 9ff.

<sup>151</sup> vgl. Gramling, Hermanson (2009), S. 36ff.; Wyniger (2001), S. 179ff.

<sup>152</sup> vgl. Rupšys, Boguslauskas (2007), S. 9ff.; Langer u.a. (2009), S. 104ff.

<sup>153</sup> vgl. Ziegenfuss (2000), S. 38; Rupšys, Boguslauskas (2007), S. 10; Gramling, Hermanson (2009), S. 38

bei der Qualitätsmessung der Internen Revision zum Einsatz kommen, ist fraglich, welche Merkmalswerte eine gute oder schlechte Qualität festlegen. Hierbei sind die Anforderungen des Vorstands zu berücksichtigen, die individuell zu erheben sind. Wichtiger als die dargestellten Messgrößen sind die übergeordneten Dimensionen der Revisionsqualität, die durch diese Indikatoren abgebildet werden. Die Dimensionen sind über den Einzelfall hinaus gültig und daher für ein Qualitätsmodell der Internen Revision bedeutsam.

Auch in der Wirtschaftsprüfungsliteratur gibt es mehrere Studien, die sich dem Thema Qualitätsmessung widmen.<sup>154</sup> Vorschläge zu Messgrößen aus diesem Gebiet können ebenso zur Generierung von Qualitätsdimensionen in der Internen Revision dienen. WARMING-RASMUSSEN/JENSEN kommen zu der Schlussfolgerung, dass vorwiegend ethisch-moralische Dimensionen die Qualitätswahrnehmung der unterschiedlichen Anspruchsgruppen dominieren. Hierzu zählen unter anderem Unabhängigkeit, Glaubwürdigkeit und Offenheit.<sup>155</sup> Die von SUTTON identifizierten Größen zeigen,<sup>156</sup> dass es Überschneidungen zu Messgrößen aus der Internen Revisionsliteratur gibt. Die Ergebnisse von CARCELLO U.A. sind von Interesse, da sie einerseits ähnliche Messgrößen wie Studien zur Internen Revision ermitteln (z.B. Erfahrung der Prüfer). Andererseits bringen sie neue Dimensionen (z.B. Empfänglichkeit für Kundenbedürfnisse, skeptische Haltung der Prüfer) ein, die das Feld an potentiellen Qualitätsdimensionen erweitern.<sup>157</sup> Dass die Bedürfnisempfänglichkeit angeführt wird, verdeutlicht,<sup>158</sup> dass der Kunde von hoher Bedeutung für die Prüfungsqualität<sup>159</sup> ist.

Eine Orientierung am Kunden findet jedoch in den Veröffentlichungen auf dem Gebiet der Internen Revision lediglich wenig Beachtung, obwohl der Revisionsstandard Nr. 3 des IIR explizit darauf verweist.<sup>160</sup> Es gibt zwar Ansätze, welche die unterschiedlichen Interessen einzelner Anspruchsgruppen in die wissenschaftliche Diskussion einbringen und sich für eine Ausrichtung am Kunden aussprechen.<sup>161</sup> Bisläng wurde allerdings keine empirische Untersuchung durchgeführt, die allein die Bedürfnisse und Anforderungen der Kunden als Ba-

<sup>154</sup> vgl. Sutton (1993), S. 88ff.; Warming-Rasmussen, Jensen (1998), S. 65ff.; Carcello u.a. (1992), S. 1ff.

<sup>155</sup> vgl. Warming-Rasmussen, Jensen (1998), S. 71ff.

<sup>156</sup> vgl. Sutton (1993), S. 98

<sup>157</sup> vgl. Carcello u.a. (1992), S. 7f.

<sup>158</sup> vgl. ebenda, S. 11

<sup>159</sup> Ist ein Teil der Revisionsqualität, da sich die Revisionsleistung aus den Teilleistungen Prüfung und Beratung zusammensetzt (vgl. Abschnitt 2.1 sowie 3.6).

<sup>160</sup> vgl. Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), S. 1, URL siehe Literaturverzeichnis

<sup>161</sup> vgl. Wyniger (2001), S. 179ff.; Langer u.a. (2009), S. 108; Albrecht, Gaenslen (2009), S. 89ff.

sis der Qualitätsbetrachtung herangezogen hat. Daher sollten mögliche Anforderungen des Vorstands an die Interne Revision aus ihren rechtlichen Grundlagen abgeleitet werden.

Um den Vorstand effektiv unterstützen zu können, muss sich die Arbeit der Revision an seinen gesetzlichen Verpflichtungen orientieren.<sup>162</sup> Daher gelten die Pflichten, welche die Geschäftsführung zur Einrichtung einer Internen Revision veranlassen, als Maßstab für deren Qualitätsbeurteilung. Diese Anforderungen finden sich in den §§ 91 II sowie 93 I und II AktG. Der Vorstand setzt die Revision ein, um § 91 II AktG gerecht zu werden.<sup>163</sup> Durch § 93 I AktG wird deutlich, was der Vorstand von der Revision erwartet. Seine Pflicht „die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden“<sup>164</sup>, gibt er an die Interne Revision weiter.<sup>165</sup> Mit der Sorgfaltspflicht ergibt sich auch die Forderung nach Rechtschaffenheit in der Revisionstätigkeit.<sup>166</sup> Der Vorstand verletzt die Sorgfaltspflicht nicht, sofern er „vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln“<sup>167</sup>. Angemessene Information ist dabei so zu interpretieren, dass die Interne Revision korrekte, objektive und unabhängige Ergebnisse liefern soll. Der Vorstand muss sich auf ihre Ergebnisse verlassen können, um sie als Informationsgrundlage zu nutzen. Auf diese Weise kann die Geschäftsführung der Haftung wegen Pflichtverletzung entgehen und mittels der dokumentierten Ergebnisse der Beweislast gerecht werden.<sup>168</sup>

Zum Schluss werden die Ergebnisse der Analysen zusammengeführt, um Dimensionen zu generieren, die für die Betrachtung der Qualität in der Internen Revision von Bedeutung sind (vgl. Tab. 4). Zu diesem Zweck wurden ursprünglich genannte Dimensionen weiter zusammengefasst. Beispielsweise umfasst die Dimension Kompetenz und Persönlichkeit der Revisoren die Größen Fachkompetenz und Weiterbildung. Außerdem werden zwei Arten von Dimensionen unterschieden: einerseits solche, die in direkter Beziehung zu einer der Phasen der Prüfung (Input, Prozess und Output) stehen. Andererseits phasenübergreifende Dimensionen, die für mehr als eine Phase von Bedeutung sind.

---

<sup>162</sup> vgl. Peemöller, Richter (2000), S. 52

<sup>163</sup> vgl. Abschnitt 2.1

<sup>164</sup> § 93 I AktG

<sup>165</sup> vgl. Schlagheck (1986), S. 147-149

<sup>166</sup> vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2006a), S. 225

<sup>167</sup> § 93 I AktG

<sup>168</sup> vgl. §93 II AktG. Zu Konsequenzen bei Pflichtverletzung.

Art der Dimension	Dimension	Ursprüngliche Dimension bzw. Beschreibung
phasenübergreifend	Rechtschaffenheit	Gesetze, berufsständische Normen einhalten
	Objektivität	
	Unabhängigkeit	
	Sorgfalt	Korrektheit, Verlässlichkeit, Integrität, Verschwiegenheit, Klarheit, Aktualität
phasenbezogen	Input	Kompetenz u. Persönlichkeit der Revisoren
		IT-Ausstattung
		Organisatorische Struktur
	Prozess	Vorgaben-/Planerfüllung
		Vorgehen
	Output	Berichtsqualität
Nutzen der Prüfung		

**Tab. 4: Potentielle Dimensionen der Revisionsqualität<sup>169</sup>**

<sup>169</sup> Eigene Darstellung

### 3. Analyse von Ansätzen zur Operationalisierung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision

Nachdem im vorherigen Abschnitt die Begriffe Interne Revision, Dienstleistung und Qualität thematisiert wurden und ein definitorisches Verständnis von Dienstleistungsqualität in der Revision erarbeitet wurde, können im folgenden Abschnitt die Möglichkeiten zur Operationalisierung der Dienstleistungsqualität untersucht werden. Es wird dabei nicht auf alle existierenden Modelle eingegangen, sondern es erfolgt eine Einschränkung auf die in der Literatur am häufigsten behandelten,<sup>170</sup> die zugleich als relevant für ein Modell der Revisionsqualität erachtet werden.<sup>171</sup> Diese werden mit ihren charakteristischen Merkmalen vorgestellt und ihr Nutzen für die Verwendung in der Revision untersucht. Basierend auf diesen Analysen wird in Verbindung mit den Dimensionen des vorherigen Abschnitts<sup>172</sup> ein Qualitätsmodell der Internen Revision entwickelt.

#### 3.1 Das Modell von Donabedian

##### *Grundlagen des Modells*

Ein früher Ansatz Dienstleistungsqualität zu operationalisieren stammt von DONABEDIAN. Bei der Untersuchung der Qualität medizinischer Leistungen hat er festgestellt, dass es nicht ausreicht, das Ergebnis als Qualitätsmerkmal zu betrachten. Er spricht sich dafür aus, ebenso die Struktur und den Prozess bei der Qualitätsbeurteilung heran zu ziehen. Was DONABEDIAN noch als Struktur benannte, wird heute in der Dienstleistungsliteratur im Allgemeinen als Potential bezeichnet.<sup>173</sup> Die Dreiteilung in Potential, Prozess und Ergebnis ist zentraler Bestandteil seiner Vorstellung von Dienstleistungsqualität.<sup>174</sup> Unter Potential sind die sachlichen, organisatorischen und persönlichen Voraussetzungen zu verstehen, die für die Erbringung der Leistung notwendig sind.<sup>175</sup> Alle Maßnahmen während der Leistungserbringung sind als Prozess und der Erfüllungsgrad

<sup>170</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 276ff.; Engelke (1997), S. 89ff.; Güthoff (1995), S. 45ff.; Haller (1995), S. 70ff. Die in der vorliegenden Arbeit diskutierten Modelle, ausgenommen das von GÜTHOFF, sind die Schnittmenge aus den jeweiligen Modellen, die diese Autoren aufzählen.

<sup>171</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 23ff. Für eine Bestätigung der Relevanz ausgewählter Modelle für die Interne Revision.

<sup>172</sup> vgl. Abschnitt 2.4

<sup>173</sup> vgl. Donabedian (1966), S. 167ff.; Bezold (1996), S. 45; Haller (1995), S. 70; Scharitzer (1994), S. 91

<sup>174</sup> vgl. Donabedian (1966), S. 167ff.; Donabedian (1978), S. 857ff.; Donabedian (1980), S. 79-85; Bezold (1996), S. 45

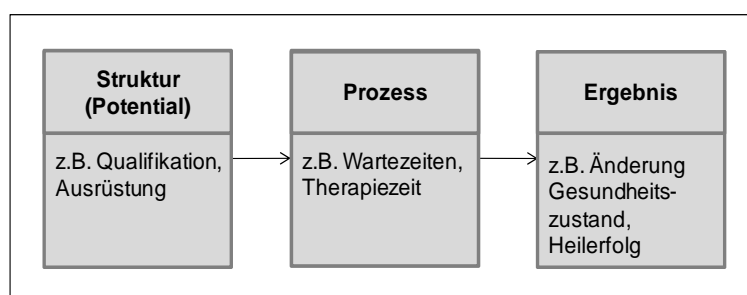
<sup>175</sup> vgl. Donabedian (1978), S. 857; Donabedian (1980), S. 81; Bezold (1996), S. 45



der Leistungsziele als Ergebnis zu verstehen.<sup>176</sup> Die Aggregation der Teilbewertungen der einzelnen Phasen ergibt hierbei die gesamte Qualität einer Dienstleistung.<sup>177</sup> DONABEDIAN weist darauf hin, dass es eine Beziehung zwischen den drei Phasendimensionen<sup>178</sup> gibt, die jedoch nicht exakt bekannt und zudem zweckbedingt auslegbar ist.<sup>179</sup> Er selbst geht von einer linear abhängigen Beziehung aus (vgl. Abb. 6).<sup>180</sup> Auch CORSTEN/GÖSSINGER sind der Ansicht, dass bei der Dienstleistungsqualität neben dem Ergebnis auch die beiden anderen Phasen wichtige Bestandteile sind. Durch seine Phasenorientierung korrespondiert dieses Qualitätsmodell mit der Dienstleistungsauffassung der vorliegenden Arbeit.<sup>181</sup> Das Ursprungsmodell von DONABEDIAN hat einige Weiterentwicklungen nach sich gezogen.<sup>182</sup> Der Ansatz von MEYER/MATTMÜLLER bringt dabei die zentrale Neuerung, durch die explizite Berücksichtigung des externen Faktors.<sup>183</sup>

### *Kritische Betrachtung*

Die zentrale Erkenntnis im Modell von DONABEDIAN liegt in der Betonung des Potentials und Prozesses für die Bestimmung der Qualität.<sup>184</sup> Die Berücksichtigung aller drei Stadien zeigt, dass die Qualitätsbetrachtung auf der phasenbezogenen Dienstleistungsdefinition aufbaut. Für ein vollständiges Verständnis der Dienstleistung bzw. ihrer Qualität sind alle drei Phasen zu berücksichtigen.<sup>185</sup>



**Abb. 6: Drei-Phasen-Modell der Dienstleistungsqualität<sup>186</sup>**

<sup>176</sup> vgl. Donabedian (1980), S. 79-83; Bezold (1996), S. 45; Guhl (1998), S. 27; Hentschel (1992), S. 89f.

<sup>177</sup> vgl. Bezold (1996), S. 45

<sup>178</sup> Die Bezeichnung von Potential, Prozess und Ergebnis als Phase stammt aus der Literatur zur Dienstleistung (vgl. Abschnitt 2.2). Die Benennung als Phasendimensionen bzw. Dimensionen der Dienstleistungsqualität ist hingegen in Beiträgen zur Operationalisierung der Qualität zu finden. Im weiteren Verlauf der Arbeit werden beide Begriffe synonym verwendet.

<sup>179</sup> vgl. Donabedian (1966), S. 170; Donabedian (1978), S. 857ff.; Donabedian (1980), S. 83ff.

<sup>180</sup> vgl. Donabedian (1980), S. 83; Guhl (1998), S. 27; Corsten, Gössinger (2007), S. 277f.

<sup>181</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 277f; Meyer, Mattmüller (1987), S. 190; Bezold (1996), S. 45; Hentschel (1992), S. 89

<sup>182</sup> vgl. Bezold (1996), S. 45; Forberger (2000), S. 81-84

<sup>183</sup> vgl. Abschnitt 3.3

<sup>184</sup> vgl. Haller (1995), S. 71; Hentschel (1992), S. 101; Meyer, Mattmüller (1987), S. 190

<sup>185</sup> vgl. Forberger (2000), S. 84; Hentschel (1992), S. 98; Scharitzer (1994), S. 91

<sup>186</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Donabedian (1980), S. 83; Corsten, Gössinger (2007), S. 278

Besonders interessant ist dieses Modell durch die äquivalente Dreiteilung der Revisionsqualität in der Literatur.<sup>187</sup> Eine Übertragbarkeit auf unterschiedliche Dienstleistungsbereiche ist nach FORBERGER, auf Grund der geringen Komplexität des Ansatzes,<sup>188</sup> möglich. Er weist allerdings auf die nicht eindeutige Beschreibung der Dimensionen hin,<sup>189</sup> entkräftet dieses Argument jedoch selbst durch den Hinweis auf die Möglichkeit einer fallspezifisch eindeutigen Festlegung.<sup>190</sup> Einige Autoren betonen die lediglich generell gehaltene Modellierung der Dienstleistungsqualität bei DONABEDIAN und sprechen von einer vorrangig historischen Bedeutung.<sup>191</sup> Dem Argument einer lediglich groben Darstellung der Qualität ist teilweise beizupflichten. So ist eine Erweiterung bzw. Anpassung des Modells an die jeweilige Dienstleistungssituation, in vorliegender Arbeit an die Interne Revision, notwendig, um einen spezifischen Erklärungsgehalt zu erzielen. Ansonsten bleibt das Modell zu allgemein. Von historischem Rang kann aber genauso wenig gesprochen werden, denn die Einbeziehung der drei Phasen ist im Kontext der Dienstleistung von entscheidender Bedeutung.

### 3.2 Das Modell von Grönroos

#### *Grundlagen des Modells*

Im Verständnis von GRÖNROOS ist ein kundenorientiertes Qualitätsmodell der Dienstleistung als Basis für ihr effektives Management erforderlich. Im Zentrum seines Ansatzes steht deshalb die Kundenwahrnehmung. Aus dem Vergleich der erhaltenen mit der erwarteten Leistung ergibt sich die wahrgenommene Dienstleistungsqualität (vgl. Abb. 7).<sup>192</sup> GRÖNROOS basiert seine Betrachtung damit auf dem sogenannten Disconfirmation-Paradigma.<sup>193</sup> Erhaltene und erwartete Leistung sind in seinem Verständnis als unabhängige Variablen der Dienstleistungsqualität zu verstehen. Diese werden wiederum von zwei Dimensionen beeinflusst: der technischen und der funktionalen Qualität. Die technische Qualität ist dabei als Ergebnis des Erstellungsprozesses zu verstehen und drückt sich in der Frage „Was bekommt der Kunde?“ aus. Die funktionale Qualität wird durch die Frage „Wie erhält der Kunde das Ergebnis?“ beschrieben und

---

<sup>187</sup> vgl. Abschnitt 2.4

<sup>188</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 94

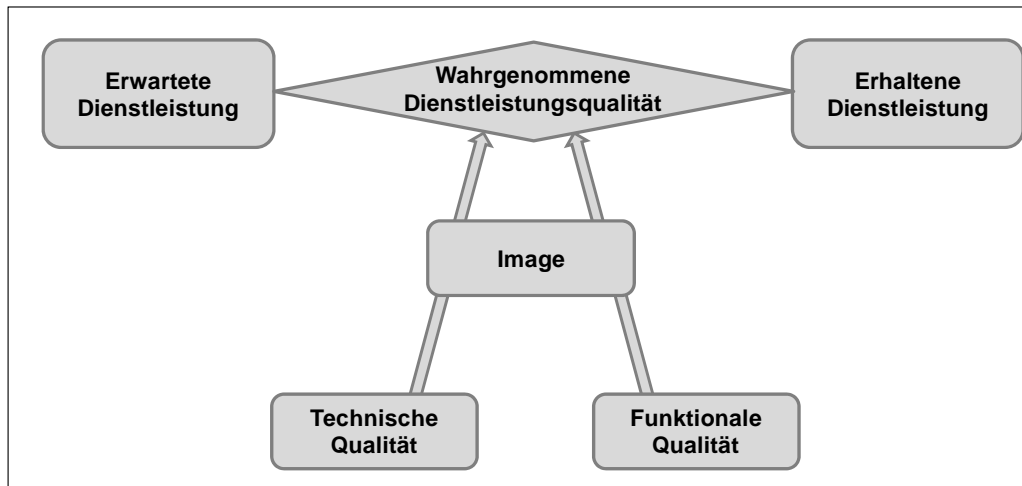
<sup>189</sup> vgl. ebenda, S. 95

<sup>190</sup> vgl. Forberger (2000), S. 84f.

<sup>191</sup> vgl. Haller (1995), S. 71; Scharitzer (1994), S. 91; Meyer, Mattmüller (1987), S. 190

<sup>192</sup> vgl. Grönroos (1984), S. 36ff.; Haller (1995), S. 71-73; Meyer, Mattmüller (1987), S. 190f.

<sup>193</sup> vgl. Forberger (2000), S. 87; Grönroos (1984), S. 36f. Das Paradigma sagt aus, dass Unzufriedenheit eintritt, wenn die Erwartungen des Kunden nicht erfüllt werden.



**Abb. 7: Modell der wahrgenommenen Dienstleistungsqualität**<sup>194</sup>

bezieht sich damit auf den Prozess der Leistungserstellung. GRÖNROOS betont, dass nur durch die Betrachtung beider Dimensionen die vom Kunden wahrgenommene Qualität vollständig erfasst werden kann. Während die technische Dimension vorwiegend objektiv erfasst werden kann, ist die funktionale stark subjektiv geprägt. Das Image des Unternehmens bringt er als dritte Dimension in sein Modell ein. Dieses wirkt wie ein Filter auf die Wahrnehmung der Kunden und beeinflusst zudem ihre Erwartungsbildung. Marketingaktivitäten des Anbieters haben ebenfalls Einfluss auf die Kundenerwartungen.<sup>195</sup> GRÖNROOS verweist außerdem darauf, dass die Dimensionen interdependent sind.<sup>196</sup> In einem späteren Beitrag hat er die beiden Dimensionen durch weitere Merkmale<sup>197</sup> beschrieben (vgl. Tab. 5).

Dimension	Merkmal
Technical quality	Professionalism and skills
Functional quality	Behaviour and attitudes Accessibility and flexibility Reliability and trustworthiness Recovery (Reaktionsweise bei Fehlern oder Beschwerden)
Image (Filterwirkung)	Reputation and credibility

**Tab. 5: Beschreibende Merkmale der Qualitätsdimensionen nach Grönroos**<sup>198</sup>

<sup>194</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Grönroos (1984), S. 40; Meyer, Mattmüller (1987), S. 191

<sup>195</sup> vgl. Grönroos (1984), S. 36ff.; Haller (1995), S. 71-73; Forberger (2000), S. 85-87; Corsten, Gössinger (2007), S. 281

<sup>196</sup> vgl. Grönroos (1984), S. 43; Haller (1995), S. 72

<sup>197</sup> Was von GRÖNROOS als Merkmale bezeichnet wird, sind weitere Qualitätsdimensionen, welche die drei ursprünglichen Dimensionen näher bestimmen.

<sup>198</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Scharitzer (1994), S. 95; Grönroos (1988), S. 13

In der Interpretation des Ansatzes wurde auf die Verknüpfung der technischen Qualität mit der Ergebnisdimension und der funktionalen Qualität mit der Prozessdimension von DONABEDIAN hingewiesen.<sup>199</sup> Die Ergebnisdimension nach DONABEDIAN kann wie die technische Qualität mit der Frage „Was erhält der Kunde?“ umschrieben werden. Die Prozessdimension ist äquivalent zur funktionalen Qualität mit der Frage nach dem „Wie“ der Erbringung zu ergründen.

### *Kritische Betrachtung*

FORBERGER weist auch bei diesem Modell auf eine generelle Übertragbarkeit auf unterschiedliche Dienstleistungsbereiche hin, was er wiederum durch dessen Einfachheit begründet.<sup>200</sup> Die Übertragung des kompletten Modells scheint jedoch keinen besonderen Nutzen zu stiften. Durch die Vergleichbarkeit der technischen und funktionalen Qualität mit den Dimensionen von DONABEDIAN, verbunden mit der fehlenden Berücksichtigung der Potentialdimension,<sup>201</sup> bringt der Ansatz von GRÖNROOS in dieser Hinsicht keinen zusätzlichen Erklärungsgehalt. Er erweist sich wegen dieses Versäumnisses vielmehr als ungeeignet, da der Phasenbetrachtung der Dienstleistung eine hohe Bedeutung beigemessen wird. Zudem führen seine sechs beschreibenden Merkmale zu Missverständnissen. GRÖNROOS ordnet Professionalität und Fähigkeit der technischen Qualität, also dem Leistungsergebnis, zu. Diese Merkmale wirken sich zwar auf das Ergebnis aus, sind aber kein Ausdruck des Resultats an sich, sondern als Potentiale zu verstehen.<sup>202</sup> Die Zuordnung von GRÖNROOS zu verwenden ist deshalb problematisch. Die Erweiterung seines Ansatzes durch die sechs Merkmale verdeutlicht aber, dass die Dimensionen technische und funktionale Qualität einer weiteren Konkretisierung bedürfen, bevor sie messbar sind.

Trotz der angesprochenen Problematik hat das Modell eine wichtige Komponente: die Orientierung am Kunden (wahrgenommene Dienstleistungsqualität). Da eine stärkere Kundenorientierung für die Revisionsqualität gefordert wird, kann das Modell von GRÖNROOS, trotz erwähnter Schwachstellen, nicht vernachlässigt werden.

---

<sup>199</sup> vgl. Forberger (2000), S. 86f.; Hentschel (1992), S. 90f.; Bezold (1996), S. 46f.

<sup>200</sup> vgl. Forberger (2000), S. 87

<sup>201</sup> Auf eine Interpretation der technischen Qualität als Potentialdimension (vgl. Bezold (1996), S. 47) wird verzichtet, da GRÖNROOS sie explizit als Prozessergebnis bezeichnet.

<sup>202</sup> Eine Fähigkeit ist das, was MEYER/MATTMÜLLER unter Potential verstehen (vgl. Meyer (1984), S. 199f.; Meyer, Mattmüller (1987), S. 187f.).

### 3.3 Das Modell von Meyer/Mattmüller

#### Grundlagen des Modells

Das Modell nach MEYER/MATTMÜLLER verbindet die Ansätze von DONABEDIAN und GRÖNROOS. Dabei greifen die Autoren die Phaseneinteilung von DONABEDIAN auf und interpretieren die drei Phasen als Teilqualitäten der Dienstleistungsqualität.<sup>203</sup> Sie unterscheiden dabei die Potentialqualität nach Anbieter und Nachfrager. Damit soll der Einfluss des externen Faktors auch in der Qualität der Dienstleistung explizit berücksichtigt werden.<sup>204</sup> Dessen fehlende Integration ist ein entscheidender Kritikpunkt der Autoren am DONABEDIAN-Modell, den sie kompensieren wollen.<sup>205</sup> Zudem werden alle Teilqualitäten in einen technischen und einen funktionalen Teil aufgegliedert, wodurch der Ansatz von GRÖNROOS eingebracht wird (vgl. Abb. 8). Die Potentialqualität der Anbieter lässt sich in das Spezifizierungspotential und das Kontaktpotential unterteilen. Ersteres bezieht sich auf den Individualisierungsgrad der internen Faktoren (der Subjekte und Objekte) in Bezug auf den Kunden, während letzteres die Faktoren im direkten Kundenkontakt meint.

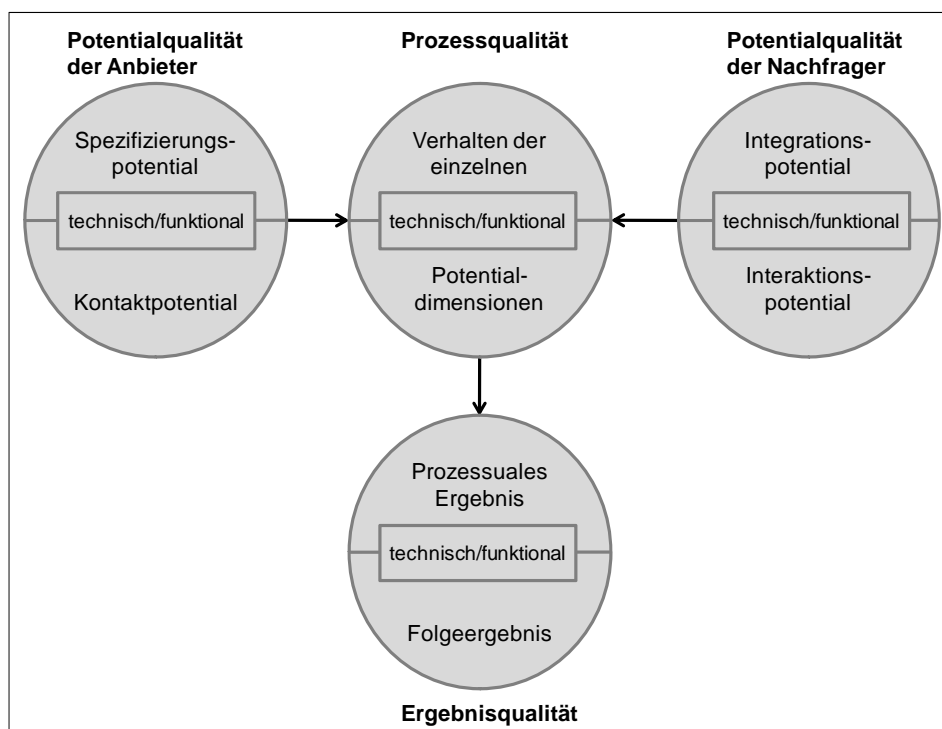


Abb. 8: Erweitertes Drei-Phasen-Modell der Dienstleistungsqualität<sup>206</sup>

<sup>203</sup> vgl. Meyer, Mattmüller (1987), S. 190ff.; Guhl (1998), S. 28; Scharitzer (1994), S. 102

<sup>204</sup> vgl. Meyer, Mattmüller (1987), S. 190ff.; Scharitzer (1994), S. 102f.; Corsten, Gössinger (2007), S. 278

<sup>205</sup> vgl. Meyer, Mattmüller (1987), S. 190

<sup>206</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an ebenda, S. 192

Die Potentialqualität der Nachfrager unterteilt sich ebenso in zwei Teilpotentiale. Dies ist zum einen die Einstellung des Nachfragers seine Integration in den Leistungserstellungsprozess betreffend (Integrationspotential). Zum anderen sind dies die möglichen Folgen der Interaktion verschiedener Nachfrager (Interaktionspotential). Alle diese Potentiale verwirklichen sich im Rahmen des Erstellungsprozesses, wobei alle positiven wie negativen Einfluss haben können und sich zudem wechselseitig bedingen. Bei der Ergebnisqualität unterscheiden MEYER/MATTMÜLLER wiederum in ein prozessuales Ergebnis und eine Folgeergebnis. Das prozessuale Ergebnis tritt unmittelbar nach der Leistungserstellung ein, während das Folgeergebnis (auch als Folgequalität bezeichnet) erst nach längerer Zeit auftritt.<sup>207</sup>

### *Kritische Betrachtung*

Die zentrale Neuerung dieses Modells gegenüber dem von DONABEDIAN ist die explizite Berücksichtigung des Nachfragereinflusses auf die Qualität. Dies wird in der Literatur als wichtigster Mehrwert des Modells betrachtet,<sup>208</sup> denn die Integration des externen Faktors ist entscheidend für die Leistungserstellung. Besonders die Interne Revision ist auf die geprüfte Einheit, als Objekt ihres Kunden, angewiesen, um ihre Leistungen zu erbringen.<sup>209</sup> Verweigert die Einheit die Zusammenarbeit oder gibt falsche Informationen an die Interne Revision weiter, wirkt sich dies auf die Qualität der Revisionsarbeit aus. HALLER stellt dabei fest, dass nicht nur die Integration des Nachfragers an sich, sondern auch dessen eingebrachte Qualität als Faktor Berücksichtigung findet. Ebenso positiv wertet sie die Einführung der Folgequalität, die zum ersten Mal die Betrachtung der langfristigen Leistungsfolgen thematisiert. Das Fehlen der Erwartungen des Nachfragers im Modell, im Unterschied zum Ansatz von GRÖNROOS, kritisiert sie jedoch.<sup>210</sup> Die Berücksichtigung des langfristigen Leistungsergebnisses ist im Hinblick auf die Interne Revision besonders interessant. Hier kann eine schlechte Qualität erst nach längerer Zeit Konsequenzen für den Kunden haben.<sup>211</sup>

Für die Übertagung auf die Revisionsqualität sind zudem einige Einschränkungen im Modell notwendig. So kann das Interaktionspotential im Rahmen der vorliegenden Arbeit lediglich als Interaktion der Kundenobjekte, also der geprüf-

<sup>207</sup> vgl. Meyer, Mattmüller (1987), S. 191-194; Haller (1995), S. 73-75; Corsten, Gössinger (2007), S. 278-280

<sup>208</sup> vgl. Scharitzer (1994), S. 103; Haller (1995), S. 75

<sup>209</sup> vgl. Steffelbauer-Meuhe (2004), S. 27

<sup>210</sup> vgl. Haller (1995), S. 75

<sup>211</sup> vgl. Steffelbauer-Meuhe (2004), S. 27

ten Einheiten, interpretiert werden, da nur ein Kunde betrachtet wird. Das Spezifizierungspotential ist für Beratungsleistungen aus gleichem Grund obsolet. Bei Prüfungsleistungen kann es hingegen als Eingehen auf die spezifische Situation der geprüften Einheit interpretiert werden.

Ein Kritikpunkt am Modell von MEYER/MATTMÜLLER ist in der Unterteilung in technische und funktionale Qualität innerhalb der einzelnen Phasenqualitäten zu sehen. Die Autoren bleiben vage, was sie mit dieser Unterteilung erreichen wollen und führen lediglich einige Beispiele an.<sup>212</sup> Auf Grund der angesprochenen Verbindung von funktionaler und technischer Qualität mit der Prozess- und Ergebnisdimension von DONABEDIAN ist die Aufteilung grundsätzlich zu hinterfragen. So stellt sich beispielsweise die Frage, was als Prozess bzw. Ergebnis der Potentialqualität interpretiert werden kann. Selbiges gilt für die Prozessqualität. Deren technische Dimension, also ihr Ergebnis, findet sich offensichtlich in der Ergebnisqualität wieder. Wie die technische Qualität in diesem Zusammenhang zu verstehen ist, bleibt daher unbeantwortet. Im Beitrag von MEYER/MATTMÜLLER findet sich auf diese Fragen keine Antworten.

Trotz erhöhter Komplexität gegenüber dem Modell von DONABEDIAN, geht FORBERGER auch bei diesem Ansatz von einer generellen Anwendbarkeit auf unterschiedliche Dienstleistungsbereiche aus.<sup>213</sup> Dem ist insofern zuzustimmen, als dass die Integration des Nachfragers zwar die Modellkomplexität erhöht, diese Einbeziehung aber essentiell für jegliche Art der Dienstleistung ist. Demnach ist davon auszugehen, dass das Modell auf verschiedene Bereiche übertragbar ist.<sup>214</sup>

### 3.4 Das Modell von Parasuraman/Zeithaml/Berry

#### *Grundlagen des Modells*

Das Qualitätsmodell von PARASURAMAN U.A. basiert neben konzeptionellen Überlegungen vorwiegend auf mehreren empirischen Untersuchungen. Die Autoren betrachten die wahrgenommene Dienstleistungsqualität aus Kundensicht. Diese ergibt sich, wie bei GRÖNROOS, aus dem Vergleich von erwarteter und erhaltener Leistung (vgl. Abb. 9). Die Erwartung des Kunden bezieht sich dabei auf die Idealvorstellung der Leistung, also das, was der Anbieter aus Sicht des

<sup>212</sup> vgl. Meyer, Mattmüller (1987), S. 193f.

<sup>213</sup> vgl. Forberger (2000), S. 84

<sup>214</sup> STEFFELBAUER-MEUCHE verwendet es für die Interne Revision (vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 23-28).

Kunden erbringen sollte. In anderen Beiträgen wird die Erwartung als das verstanden, was der Kunde glaubt, dass der Anbieter leisten wird. Das Modell bringt zum Ausdruck, dass die Kundenerwartungen an die Dienstleistung von Mund-zu-Mund Kommunikation, persönlichen Bedürfnissen und bisherigen Erfahrungen beeinflusst werden. Dies sind Faktoren, die der Anbieter, im Gegensatz zu eigenen Marketingaktivitäten, die zur Steuerung der Erwartungsbildung dienen, nur indirekt beeinflussen kann. Operationalisiert wird die Qualität durch PARASURAMAN U.A. über fünf Dimensionen. Diese sind: Tangibles<sup>215</sup>, Assurance, Responsiveness, Empathy und Reliability.<sup>216</sup>

Die ursprünglichen zehn Dimensionen ihrer ersten Studie haben sich im Rahmen weiterer Untersuchungen zu den genannten fünf verdichtet. Durch das Wissen um die genaue Zuordnung sind die Begriffsinhalte der fünf Dimensionen besser zu verstehen (vgl. Tab. 6).<sup>217</sup> Basierend auf ihren Untersuchungen haben PARASURAMAN U.A. ein Messinstrument sowie einen Steuerungsansatz für die Dienstleistungsqualität entwickelt. Die Messmethode ist als SERVQUAL bekannt, der Steuerungsansatz unter dem Namen GAP-Modell, in dessen Zentrum, äquivalent zur Operationalisierung, die wahrgenommene Qualität steht.<sup>218</sup>

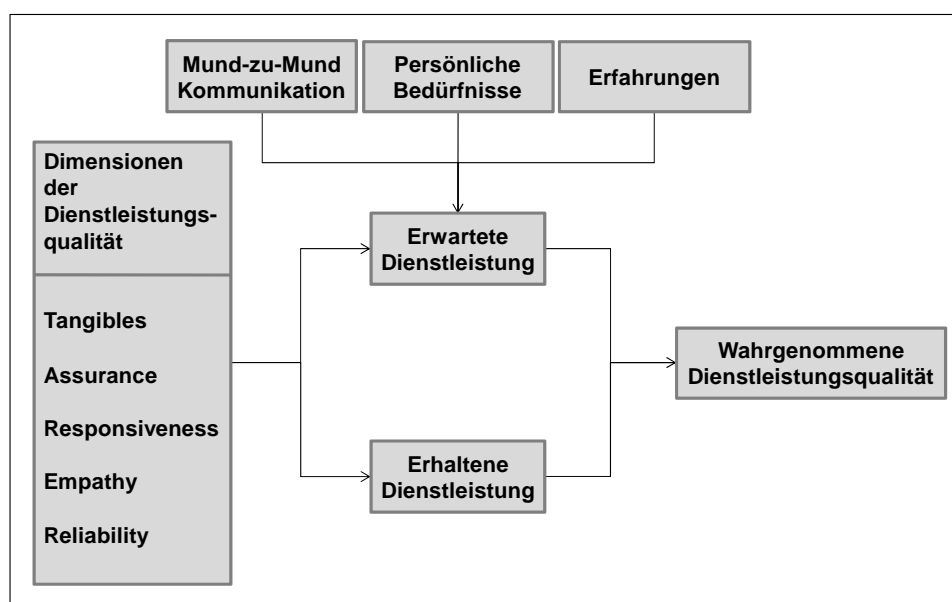


Abb. 9: Qualitätsmodell nach Parasuraman/Zeithaml/Berry<sup>219</sup>

<sup>215</sup> Später haben die Autoren diese Dimension in Physical facilities/equipment und Employees aufgeteilt (vgl. Parasuraman u.a. (1991), S. 431).

<sup>216</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 41ff.; Parasuraman u.a. (1988), S. 12ff.; Güthoff (1995), S. 69-72; Haller (1995), S. 80-83; Corsten, Gössinger (2007), S. 284f.

<sup>217</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 47; Parasuraman u.a. (1988), S. 17, 23; Corsten, Gössinger (2007), S. 284; Hentschel (1992), S. 91f.

<sup>218</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 41ff.; Parasuraman u.a. (1988), S. 12ff.; Haller (1995), S. 82-86; Güthoff (1995), S. 70-73; Corsten, Gössinger (2007), S. 287. Auf das SERVQUAL-Instrument wird in Abschnitt 4.3.3 näher eingegangen. Das GAP-Modell wird in Abschnitt 5.2 erläutert.

<sup>219</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Parasuraman u.a. (1985), S. 48



Dimension der Dienstleistungsqualität	Ursprüngliche Dimensionen	Beschreibung
Tangibles (Gesamtheit des physischen Umfelds)	Tangibles	Physisches Umfeld (Infrastruktur, Einrichtung, Erscheinungsbild des Personals)
Assurance (Leistungskompetenz)	Communication Credibility Security Competence Courtesy	Wissen, Höflichkeit und Vertrauenswürdigkeit des Personals
Responsiveness (Einsatzbereitschaft)	Responsiveness	Wille dem Kunden zu helfen und die Leistung unverzüglich zu erbringen
Empathy (Einfühlungsvermögen)	Understanding/knowing customers Access	Bereitschaft sich um den Kunden individuell zu kümmern
Reliability (Verlässlichkeit)	Reliability	Fähigkeit die versprochene Leistung zuverlässig und akkurat zu erbringen

Tab. 6: Dimensionen der Dienstleistungsqualität nach Parasuraman/Zeithaml/Berry<sup>220</sup>

BENKENSTEIN weist auf die Verbindung der Dimensionen von PARASURAMAN U.A. zu denen von DONABEDIAN hin. Er ordnet Tangibles und Assurance der Potentialdimension, Responsiveness und Empathy der Prozessdimension sowie Reliability der Ergebnisdimension zu.<sup>221</sup> Zudem stellt HENTSCHEL fest, dass sich eine Verknüpfung der Ansätze von PARASURAMAN U.A. und DONABEDIAN „als fruchtbar erweist“<sup>222</sup>. Die drei Phasendimensionen können beispielsweise durch die fünf Dimensionen von PARASURAMAN U.A. weiter untergliedert werden. Dabei sollten lediglich jene einfließen, die eine sachlogische Verbindung zur jeweiligen Phasendimension haben. Unabhängig von der genauen Zuordnung, kann von einer Verbindung der Dimensionen von PARASURAMAN U.A. zu den drei Phasendimensionen ausgegangen werden. Eine ähnliche Verknüpfung zum Modell von GRÖNROOS erachtet HENTSCHEL als nicht sinnvoll.<sup>223</sup> Dies liegt daran, dass er versucht, die fünf Dimensionen nach technischer und funktionaler Qualität zu unterteilen und nicht umgekehrt vorgeht, vergleichbar seinem Vorschlag zum DONABEDIAN-Modell. Dies liegt jedoch nahe, da die technische und die funktio-

<sup>220</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Parasuraman u.a. (1988), S. 23; Hentschel (1992), S. 91f.

<sup>221</sup> vgl. Benkenstein (1993), S. 1106. Die Begründung BENKENSTEINS erscheint plausibel, auch wenn andere Autoren die Dimensionen abweichend zuordnen (vgl. Güthoff (1995), S. 73).

<sup>222</sup> Hentschel (1992), S. 105

<sup>223</sup> vgl. ebenda, S. 104f.

nale Qualität eine Verbindung zu den drei Phasendimensionen aufweisen. Zudem hat GRÖNROOS selbst ein entsprechendes Vorgehen angeregt, als er die beiden Qualitäten mit weiteren Dimensionen untergliederte.<sup>224</sup>

Eine entsprechende Modellerweiterung vollziehen BROGOWICZ U.A., in dem sie die Ansätze von PARASURAMAN U.A. sowie GRÖNROOS verbinden. Das Modell basiert auf einem entscheidungsorientierten Managementprozess mit den typischen Phasen Planung, Implementierung und Kontrolle. Sie erweitern das Verständnis der wahrgenommenen Qualität; zwar ergibt sich diese wie in den anderen Ansätzen als Resultat des Vergleichs von Erwartungen des Kunden mit seiner Wahrnehmung, allerdings kann sich die Wahrnehmung auf eine tatsächlich erbrachte Dienstleistung oder lediglich das Angebot selbiger beziehen. Die Autoren unterscheiden die Gesamtqualität in eine technische und eine funktionale Komponente, die jeweils durch die fünf Dimensionen von PARASURAMAN U.A. untergliedert werden.<sup>225</sup>

### *Kritische Betrachtung*

Die empirische Basis des Ansatzes ist einerseits positiv zu bewerten, da sie ihn von den zuvor vorgestellten rein konzeptionellen Modellen abhebt und damit seine praktische Relevanz herausstellt.<sup>226</sup> Andererseits ist die empirische Fundierung als problematisch zu betrachten, da sich PARASURAMAN U.A. auf wenige Branchen beschränken und die Übertragbarkeit auf andere Bereiche nicht zwangsläufig gegeben ist.<sup>227</sup> Diesem Argument ist zuzustimmen, denn die Beschränkung auf vier Branchen zur Entwicklung eines allgemeingültigen Ansatzes scheint kritisch zu sein, wengleich PARASURAMAN U.A. diese als repräsentativ für den Dienstleistungssektor postulieren.<sup>228</sup> Auch weitere empirische Prüfungen liefern hierzu keine eindeutige Antwort.<sup>229</sup> CRONIN/TAYLOR untersuchen die Operationalisierung der Dienstleistungsqualität von PARASURAMAN U.A. und erhalten keine Bestätigung der fünf Dimensionen in anderen Branchen.<sup>230</sup> Ebenso wenig können BROWN U.A. die fünf Dimensionen verifizieren.<sup>231</sup> CARMAN

<sup>224</sup> vgl. Abschnitt 3.2

<sup>225</sup> vgl. Brogowicz u.a. (1990), S. 34ff.; Corsten, Gössinger (2007), S. 287f.; Scharitzer (1994), S. 105f.

<sup>226</sup> vgl. Güthoff (1995), S. 44; Haller (1995), S. 80

<sup>227</sup> vgl. Haller (1995), S. 86; Hentschel (1990), S. 236-238; Brown u.a. (1993), S. 138f.

<sup>228</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 43

<sup>229</sup> Eine Übersicht hierzu gibt HENTSCHEL (vgl. Hentschel (1992), S. 132ff.).

<sup>230</sup> vgl. Cronin, Taylor (1992), S. 60f. Sie untersuchten dabei auch den SERVQUAL-Fragebogen und die Beziehung von Dienstleistungsqualität, Kundenzufriedenheit und Kaufabsichten.

<sup>231</sup> vgl. Brown u.a. (1993), S. 137. Sie beschränken sich auf Finanzinstitutionen, schränken also die Branchen noch stärker ein. Zudem beziehen sie sich auf die ursprünglichen zehn Dimensionen.

hingegen kann die fünf Dimensionen weitestgehend bestätigen, obwohl auch er den Ansatz auf andere Branchen überträgt.<sup>232</sup> Zwar weisen die fünf Dimensionen eine Verbindung zu den drei Dienstleistungsphasen auf, haben also einen gewissen Generalitätsbezug, ob jedoch jegliche Dienstleistung durch eben diese Dimensionen beschrieben werden kann, ist fraglich. HENTSCHEL weist darauf hin, dass der Ansatz trotz dieser Kritik deutlich macht, dass die Entwicklung geeigneter Qualitätsdimensionen für spezifische Dienstleistungsbereiche möglich ist. Hierzu müssen jedoch die Besonderheiten des jeweiligen Bereichs berücksichtigt werden.<sup>233</sup>

Am Operationalisierungsansatz von PARASURAMAN U.A. ist dessen direkter Bezug zu ihrem Steuerungsmodell als positiv zu betrachten. Mit diesem geben die Autoren, im Unterschied zu den übrigen Modellen, genaue Ansatzpunkte für die Steuerung der Qualität vor.<sup>234</sup> Damit gelingt es ihnen, Operationalisierung und Steuerung logisch zu verbinden.

### 3.5 Das Modell von Güthoff

#### *Grundlagen des Modells*

Basierend auf der Inhomogenität des tertiären Sektors vertritt GÜTHOFF die Ansicht, dass es kein Qualitätsmodell gibt, das der Operationalisierung jeder Dienstleistungsart gerecht wird. Vielmehr bedarf es der Beachtung der spezifischen Besonderheiten unterschiedlicher Leistungen, um einen adäquaten Ansatz zur Messung und, in deren Folge, zur Steuerung zu erlangen.<sup>235</sup>

Ausgehend hiervon definiert GÜTHOFF die komplexe Dienstleistung als eine spezifische Leistungsart und entwickelt für diese ein entsprechendes Operationalisierungsmodell. Auf Basis des Komplexitätsbegriffs identifiziert sie fünf Leistungsmerkmale. Die komplexe Dienstleistung charakterisiert sich durch: mehrere Teilleistungen, Multipersonalität (Kontaktpersonen des Anbieters oder weitere Nachfrager), Heterogenität der Teilleistungen, lange Dauer der Leistungserstellung sowie hohe Individualität.<sup>236</sup> Mehrere unterschiedliche Teilleistungen stellen die zentrale Eigenschaft für die Anwendung des Modells dar. Die Einordnung von Leistungen in die Kategorie der komplexen Dienstleis-

---

<sup>232</sup> vgl. Carman (1990), S. 35ff., 50

<sup>233</sup> vgl. Hentschel (1990), S. 238; Brown u.a. (1993), S. 138f.; Carman (1990), S. 35ff., 50

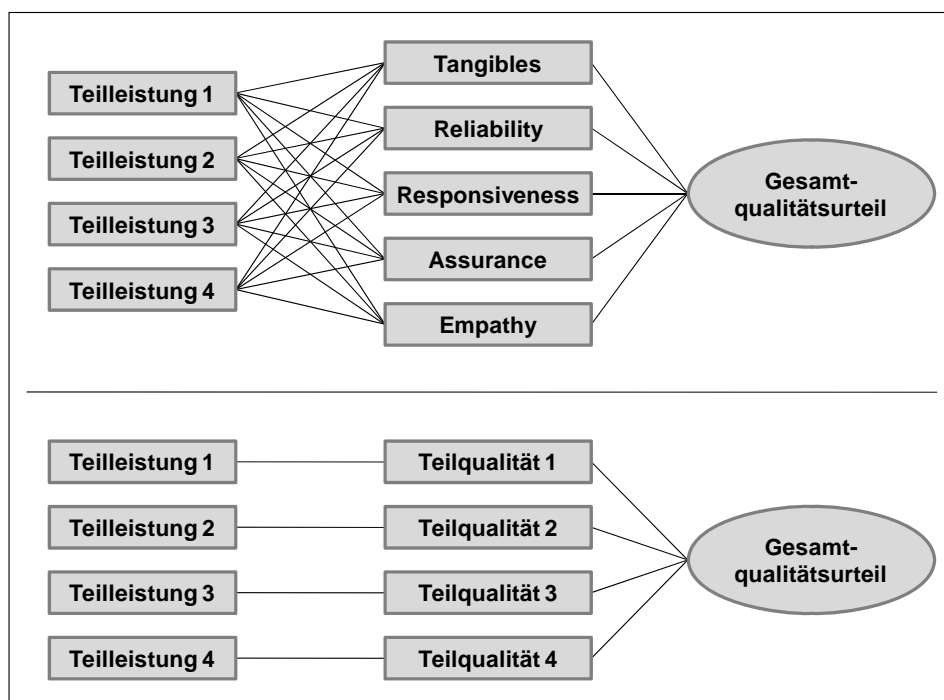
<sup>234</sup> vgl. Bezold (1996), S. 88, 98f.; Corsten, Gössinger (2007), S. 285

<sup>235</sup> vgl. Benkenstein, Güthoff (1997), S. 91

<sup>236</sup> vgl. Güthoff (1995), S. 25-40; Forberger (2000), S. 116. Auf die Persönlichkeitsmerkmale wird bewusst verzichtet, da sich diese im Verlauf der Untersuchung bei GÜTHOFF als zweitrangig erwiesen.

tung soll dabei aus Sicht des Kunden erfolgen. Entscheidend ist ausschließlich, dass dieser die Leistung als komplex wahrnimmt, unabhängig vom Erstellungsaufwand des Anbieters.<sup>237</sup>

Dem Modell von GÜTHOFF liegt die Annahme zu Grunde, dass sich die Gesamtqualität der Dienstleistung nicht aus leistungsübergreifenden Dimensionen (beispielsweise bei PARASURAMAN U.A.) ergibt, sondern aus Einzelbewertungen der Teilleistungen (vgl. Abb. 10). Die einzelnen Leistungen werden unter Verwendung weiterer Qualitätsindikatoren beurteilt und diese Teilqualitäten als Dimensionen der Gesamtqualität interpretiert.<sup>238</sup> Die Bewertung der Teilleistungen kann trotzdem auf Basis gleicher abstrakter Kriterien erfolgen, die allerdings unabhängig voneinander angewendet werden.<sup>239</sup> Das Modell basiert auf der Erkenntnis, dass sich die Wahrnehmung zunächst isoliert auf einzelne Bestandteile fokussiert, bevor eine integrierte Betrachtung der Gesamtstruktur erfolgt.<sup>240</sup>



**Abb. 10: Teilleistungsmodell der komplexen Dienstleistung<sup>241</sup>**

(Oberer Bildteil: Modell mit teilleistungsübergreifende Dimensionen

Unterer Bildteil: Teilleistungsmodell von Güthoff)

<sup>237</sup> vgl. Güthoff (1995), S. 29f.

<sup>238</sup> vgl. ebenda, S. 78-80; Forberger (2000), S. 116

<sup>239</sup> vgl. Güthoff (1995), S. 78-80

<sup>240</sup> vgl. ebenda, S. 80f.

<sup>241</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Güthoff (1995), S. 80. Sie hebt damit den Unterschied zu Modellen mit leistungsübergreifenden Dimensionen, am Beispiel des Modells von PARASURAMAN U.A., hervor.

### *Kritische Betrachtung*

Die Ablehnung eines allgemeinen Operationalisierungsansatzes betreffend ist GÜTHOFF teilweise zu widersprechen. So gibt es Dimensionen, die für jegliche Dienstleistung zutreffen, wie beispielsweise im Modell von DONABEDIAN. Seine Qualitätsdimensionen nehmen direkten Bezug auf die Phasendefinition der Dienstleistung, weshalb davon auszugehen ist, dass sein Ansatz allgemein anwendbar ist. Hierfür müssen die Phasendimensionen jedoch dienstleistungsspezifisch angepasst werden.<sup>242</sup> Dieses und ähnliche Modelle werden allerdings oft für ihre zu allgemeine Darstellung kritisiert, weswegen GÜTHOFF insofern zuzustimmen ist, dass eine zusätzliche Spezifizierung über Teilleistungen einen höheren Erklärungsgehalt aufweist. Darüber hinaus gibt sie selbst den Hinweis, dass die Teilleistungen durch abstrakte Dimensionen weiter untergliedert werden können. Dem Verständnis der Gesamtqualität als Aggregation der Teilqualitäten ist beizupflichten, denn auf dieser Auffassung basieren auch die zuvor angesprochenen Modelle und das zugrunde gelegte Qualitätsverständnis.

Um den Nutzen dieses Modells für den konkreten Fall der Internen Revision zu beurteilen, ist festzustellen, ob die Revisionsleistung als komplexe Dienstleistung eingestuft werden kann. Hierfür muss sie die Anforderung erfüllen, mindestens aus mehreren unterschiedlichen Teilleistungen zu bestehen. In der Definition der Internen Revision werden die Leistungen Prüfung und Beratung berücksichtigt. Diese Teilleistungen sind von unterschiedlicher Natur.<sup>243</sup> Die Prüfung lässt sich in vier weitere Teilleistungen untergliedern,<sup>244</sup> weswegen insgesamt fünf Teilleistungen der Revisionsleistung identifiziert werden können. Damit ist belegt, dass die Leistung der Internen Revision als komplexe Dienstleistung anzusehen ist,<sup>245</sup> da sie sich aus mehreren unterschiedlichen Teilleistungen zusammensetzt.

---

<sup>242</sup> vgl. Abschnitt 3.1

<sup>243</sup> vgl. Böcking, Orth (2002), S. 257f.; Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), S. 21f., 51, 53; Peemöller (2001), S. 1350

<sup>244</sup> Financial, Compliance, Operational und Management Auditing (vgl. Abschnitt 2.1).

<sup>245</sup> vgl. Peemöller (2001), S. 1348

### 3.6 Ein Qualitätsmodell für die Interne Revision

Basierend auf der Betrachtung unterschiedlicher Modelle der Dienstleistungsqualität und den möglichen Dimensionen der Revisionsqualität<sup>246</sup> wird ein Qualitätsmodell für die Interne Revision entwickelt. Der Ansatz greift einige zentrale Ideen der diskutierten Modelle auf, sofern sie für die spezifische Situation in der Internen Revision von Bedeutung sind. Das Modell dimensioniert die Qualität dabei über mehrere Ebenen, um der vorhandenen Komplexität gerecht zu werden.<sup>247</sup> Die Revisionsqualität ist damit ein mehrdimensionales hierarchisches Konstrukt.

Die Basis dieses Modells bilden die Ansätze von GRÖNROOS, GÜTHOFF und DONABEDIAN. Die Idee der Kundenorientierung und damit das Konzept der wahrgenommenen Dienstleistungsqualität stehen im Zentrum des Modells.<sup>248</sup> Auf Grund der hervorgehobenen Bedeutung der Orientierung an den Bedürfnissen bzw. Anforderungen des Kunden, ist es essentiell, das Qualitätsurteil als Vergleich von geforderter und erhaltener Leistung zu bilden (vgl. Abb. 11). Die Revisionsleistung ist als komplex einzustufen, weshalb die wahrgenommene Gesamtqualität aus den Teilqualitäten der zwei Leistungen<sup>249</sup> Prüfung und Beratung gebildet wird. Die Qualität der jeweiligen Teilleistung ergibt sich aus dem Vergleich von erwarteter und erhaltener Leistung.

Zu ihrer Beurteilung werden die beiden Teilqualitäten weiter untergliedert. Für Prüfung wie Beratung erfolgt auf der ersten Ebene die Aufteilung in die drei Phasen Potential, Prozess und Ergebnis, um die Dienstleistungsqualität in ihrer Gesamtheit erfassen zu können. Auf die Möglichkeit einer Untergliederung der Teilqualitäten, anhand gleicher Dimensionen, hat bereits GÜTHOFF hingewiesen. Die Phasengliederung ist hierbei aus zwei Gründen sinnvoll: erstens ist diese Aufteilung in der Dienstleistungsdefinition enthalten und für jegliche Leistung anzunehmen; zweitens werden diese Phasen auch in der wissenschaftlichen Diskussion zur Revisionsqualität aufgegriffen<sup>250</sup>.

---

<sup>246</sup> vgl. Abschnitt 2.4

<sup>247</sup> vgl. Brady, Cronin (2001), S. 34ff.; Carman (1990), S. 43-46. Außerdem wird vermutet, dass Kunden die Qualitätsdimensionen in weitere Subdimensionen aufteilen, um das Qualitätsurteil zu bilden.

<sup>248</sup> vgl. Peemöller (2001), S. 1347f.

<sup>249</sup> Die in Abschnitt 3.5 aufgezählten fünf Teilleistungen werden zu den beiden Leistungen Prüfung (enthält Financial, Compliance, Operational und Management Auditing) und Beratung zusammengefasst. Dabei wird die Annahme getroffen, dass sich die vier unterschiedlichen Prüfungsarten in ihren Qualitätsdimensionen nicht unterscheiden und deswegen aggregiert werden können.

<sup>250</sup> vgl. Abschnitt 2.4

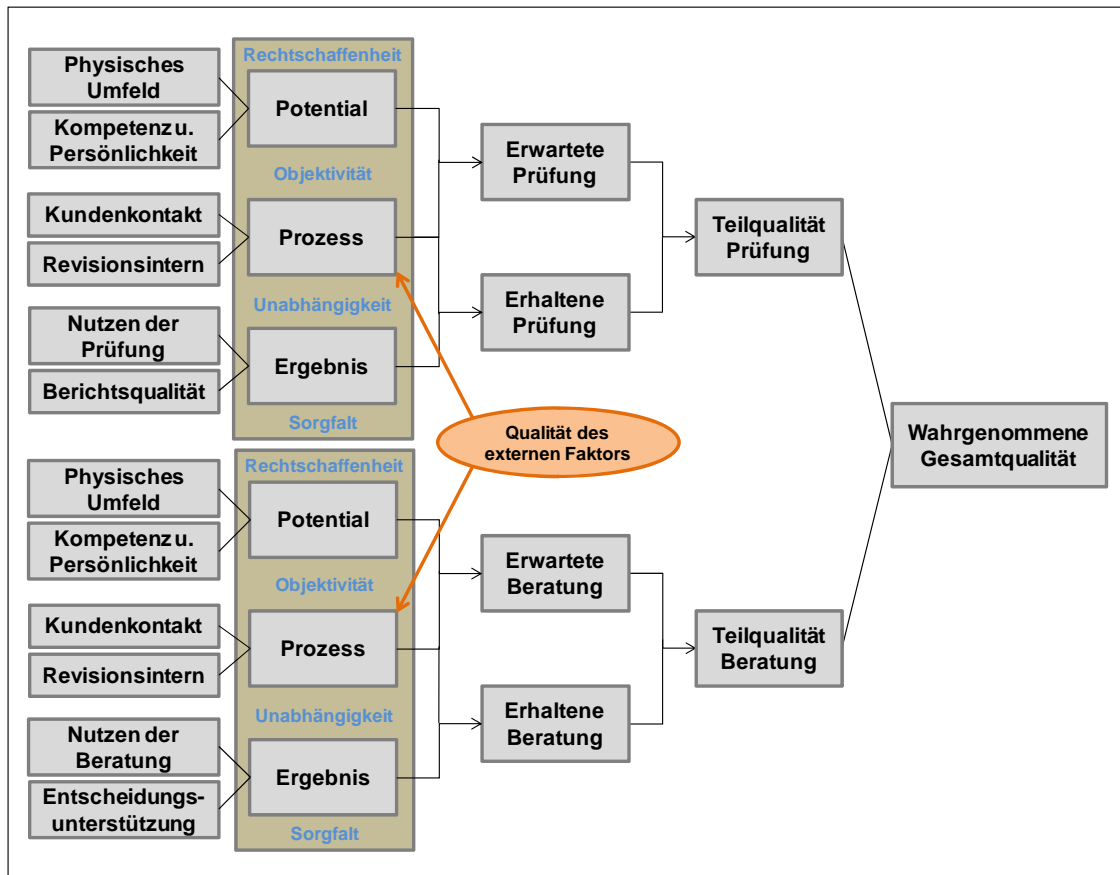


Abb. 11: Qualitätsmodell der Internen Revision<sup>251</sup>

Die Dimensionen Potential, Prozess und Ergebnis werden durch vier phasenübergreifende Qualitätsdimensionen ergänzt. Diese basieren auf den Analysen der Literatur zur Revisionsqualität und werden auf Grund ihrer hohen Bedeutung einbezogen. Die phasenübergreifenden Dimensionen sind für mindestens zwei Phasen gültig und nicht einer einzelnen direkt zuzuordnen. Objektivität ist zum einen während des Prüfungsprozesses zu gewährleisten, zum anderen muss auch der Bericht, also das Ergebnis der Prüfung, objektiv formuliert sein. Es ist nicht davon auszugehen, dass Prozessobjektivität automatisch zu Ergebnisobjektivität führt. So kann die Prüfung objektiv durchgeführt worden sein, während das Ergebnis jedoch unrichtig dargestellt wird, zum Beispiel aus mangelnder Unabhängigkeit von der geprüften Einheit oder persönlichen Interessen. Somit ist das Ergebnis nicht mehr objektiv.

Auf der zweiten Ebene werden die drei Phasen jeweils durch weitere revisionspezifische Dimensionen beschrieben. DONABEDIAN selbst weist auf die Notwendigkeit einer solchen Konkretisierung und Anpassung an die spezifische

<sup>251</sup> Eigene Darstellung

Dienstleistungssituation hin.<sup>252</sup> Einen ähnlichen Ansatz verfolgen beispielsweise BROGOWICZ U.A., die ebenfalls mehrere hierarchische Dimensionsebenen zur Operationalisierung verwenden. Auch HIGGINBOTTOM/HURST gehen vergleichbar vor, da sie die DONABEDIAN-Struktur mit einem anderen Qualitätsansatz (ähnlich PARASURAMAN U.A.) für medizinische Leistungen kombinieren. Dabei gibt es für sie zwei wichtige Erkenntnisse: die Phasen von DONABEDIAN werden durch die zusätzlichen Dimensionen näher beschrieben; dadurch kann eine dienstleistungsspezifische Anpassung erzielt werden.<sup>253</sup>

Die Potentialdimension setzt sich bei beiden Teilleistungen aus physischem Umfeld sowie Kompetenz und Persönlichkeit der Revisionsmitarbeiter zusammen.<sup>254</sup> Unter dem Begriff physisches Umfeld summieren sich die gesamte Ausstattung der Abteilung (vor allem IT) und die organisatorische Struktur, welche die Organisation der Revisionsabteilung und die organisatorische Einordnung der Abteilung im Unternehmen meint. In diesem Fall gibt es keine Unterschiede zwischen den Teilleistungen. Generell gilt gleiches für Kompetenz und Persönlichkeit der Mitarbeiter, da beide Leistungen von Revisoren ausgeführt werden. Allerdings sind für die Eignung zur Beratung weitere persönliche Fähigkeiten notwendig,<sup>255</sup> die nicht alle Mitarbeiter zwangsläufig besitzen, weshalb nicht jeder Revisor diese Leistung erbringt. Als Resultat ist von einem Unterschied in dieser Dimension zur Prüfungsleistung auszugehen. Die Prozessdimension lässt sich in Kundenkontaktprozesse sowie revisionsinterne Prozesse aufgliedern.<sup>256</sup> Die Qualität im Kundenkontakt „manifestiert sich vor allem im Prozessverhalten von Interner Revision ... im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses“<sup>257</sup>. Die separate Betrachtung der revisionsinternen Prozesse verdeutlicht, dass „nicht alle Prozessbestandteile uno-actu mit dem Revisionskunden durchlaufen werden, wie zum Beispiel die Erstellung ... des Revisionsberichts“<sup>258</sup>. Die Ergebnisdimension ist, in Anlehnung an MEYER/MATTMÜLLER,<sup>259</sup> in zwei Bereiche unterteilt. Sie setzt sich aus dem direkten Ergebnis, das unmit-

---

<sup>252</sup> vgl. Donabedian (1980), S. 89f.

<sup>253</sup> vgl. Higginbottom, Hurst (2001), S. 152-154. Ihre Intention war die Entwicklung eines Steuerungsinstrumentes der Qualität. Die Erkenntnis, dass nicht alle der betrachteten Dimensionen für jede der drei Phasen (Struktur, Prozess und Ergebnis) von Bedeutung sind, lässt sich ebenso auf die Operationalisierung übertragen.

<sup>254</sup> Auf deren Bedeutung in der Internen Revision weist auch STEFFELBAUER-MEUICHE hin (vgl. Steffelbauer-Meuiche (2004), S. 24).

<sup>255</sup> vgl. Peemöller (2004), S. 186; Peemöller (2001), S. 1350; Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Standard 1210.A1 und C1, S. 28. Die Quellen liefern Indizien für die unterschiedlichen Qualifikationen.

<sup>256</sup> vgl. Steffelbauer-Meuiche (2004), S. 26

<sup>257</sup> ebenda

<sup>258</sup> ebenda, S. 27

<sup>259</sup> vgl. Abschnitt 3.3



telbar nach der Leistungserstellung eintritt, und dem Folgeergebnis, das erst nach längerer Zeit auftritt, zusammen. Das direkte Ergebnis der Leistungserstellung ist bei beiden Teilleistungen unterschiedlich. Der Bericht bzw. dessen Qualität entspricht dem direkten Ergebnis der Prüfung,<sup>260</sup> während dies die Entscheidungsunterstützung bei der Beratung ist<sup>261</sup>. Das Folgeergebnis drückt sich im Nutzen der jeweiligen Teilleistung aus.<sup>262</sup>

Die Integration des externen Faktors findet im Qualitätsmodell der Internen Revision explizit Beachtung. Dies soll einerseits verdeutlichen, dass die Leistungserstellung nicht ohne diesen Faktor zustande kommt. Andererseits hängt die Qualität der Revisionsleistung essentiell von der Qualität des externen Faktors ab.<sup>263</sup> Beispielsweise wird die Qualität der Revisionsarbeit negativ beeinflusst, wenn die geprüfte Einheit die Zusammenarbeit verweigert oder falsche Informationen an die Interne Revision weitergibt.<sup>264</sup> Die Berücksichtigung des externen Faktors dient daher sowohl der Hervorhebung seines Einflusses auf die Revisionsqualität als auch der Erfordernis, den Beitrag der geprüften Einheit zur Leistungserstellung in die Qualitätsbeurteilung einzubeziehen.

---

<sup>260</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 27

<sup>261</sup> vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2006b), S. 2195

<sup>262</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 27

<sup>263</sup> vgl. ebenda

<sup>264</sup> vgl. Abschnitt 3.3

## 4. Analyse von Methoden zur Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision

In der wissenschaftlichen Literatur existieren unterschiedliche Methoden zur Messung der Dienstleistungsqualität. Daher soll zunächst ein Überblick über die einzelnen Methodenbereiche gegeben werden, um das weitere Vorgehen zu verdeutlichen. Die einzelnen Kategorien werden jeweils mit Hilfe eines Beispiels erläutert sowie deren Eignung für die Qualitätsmessung in der Internen Revision untersucht. Abgeschlossen wird dieser Abschnitt von der Ableitung eines geeigneten Messansatzes für die Revisionsqualität.

### 4.1 Eine systematische Einteilung der Messansätze

Die Systematisierung folgt weitestgehend MEFFERT/BRUHN, die zuerst eine Unterscheidung der Methoden nach den Beurteilungsperspektiven, Kunden- oder Anbietersicht, vornehmen (vgl. Abb. 12). Die anbieterorientierte Messung kann nach BRUHN wiederum objektiv oder subjektiv erfolgen. Dabei soll objektiv als unabhängig vom Mitarbeiter des Anbieters und subjektiv als mitarbeiterbezogen aufgefasst werden. Der subjektive Ansatz lässt sich weiterhin aufteilen in die Messung aus Management- oder Mitarbeitersicht. Die Messung beim Kunden folgt ebenso einem objektiven oder einem subjektiven Ansatz. Objektiv ist in diesem Kontext als Versuch einer Objektivierung der individuellen Sicht des Kunden zu verstehen. Innerhalb der subjektiven Ansätze findet zusätzlich eine Unterscheidung in merkmals-, ereignis- und problemorientierte Methoden statt. Diese Aufteilung richtet sich danach, ob sich die Messung an unterschiedlichen Merkmalen, positiven wie negativen Ereignissen oder lediglich an negativen Ereignissen ausrichtet.<sup>265</sup> Innerhalb des merkmalsorientierten Ansatzes können zudem drei Verfahrensarten unterschieden werden, die sich nach dem Typus der Urteilsbestimmung charakterisieren lassen.<sup>266</sup> In der Literatur existieren weitere Systematisierungen, die auf Grund ihres geringeren Erklärungsgehalts jedoch nicht herangezogen werden.<sup>267</sup>

<sup>265</sup> vgl. Meffert, Bruhn (2009), S. 195, 199; Bruhn (1999), S. 554-556

<sup>266</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 112f. Zur genauen Unterscheidung siehe Abschnitt 4.3.2.

<sup>267</sup> vgl. Scharitzer (1994), S. 126-130; Haller (1995), S. 91. SCHARITZER verwendet teilweise andere Begriffe für gleiche Kategorisierungen. HALLER systematisiert die Messansätze nach dem zu Grunde liegenden Qualitätsbegriff. Eine Beschränkung der Methoden auf ein Qualitätsverständnis ist jedoch nicht sinnvoll.

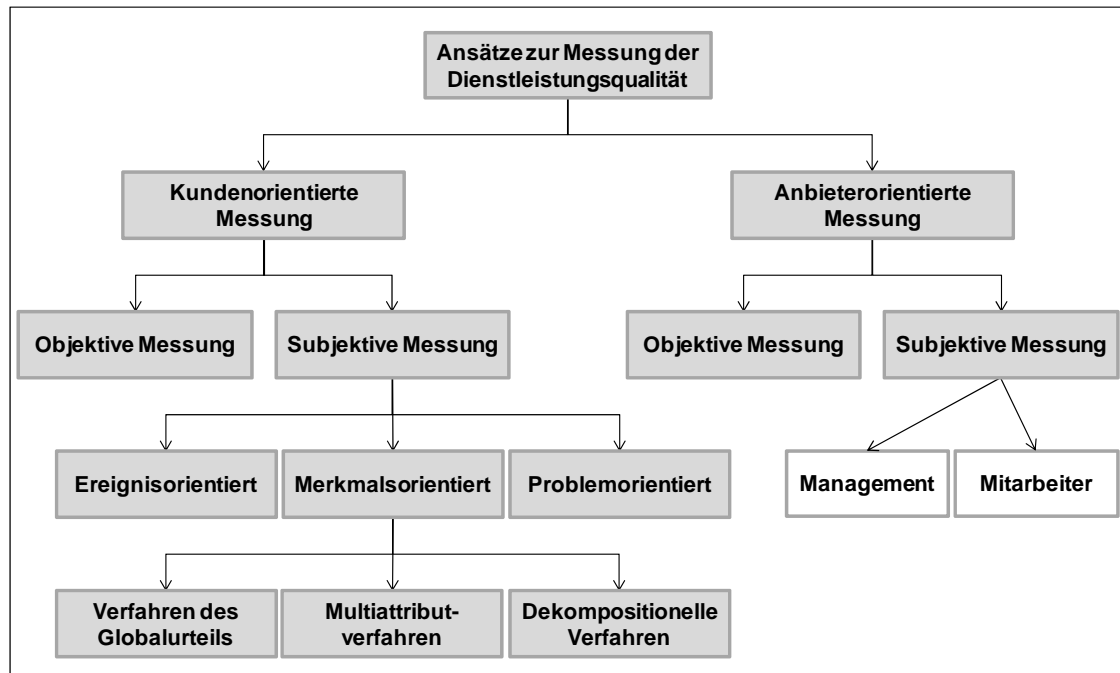


Abb. 12: Systematik der Messansätze der Dienstleistungsqualität<sup>268</sup>

Die Diskussion der Messmethoden der Dienstleistungsqualität erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es werden lediglich die meistgenannten Vertreter jeder Methodenart behandelt. Die Messverfahren werden bezüglich ihrer tatsächlichen Eignung die Qualität der Dienstleistung zu messen (Validität der Messung),<sup>269</sup> der Berücksichtigung von Kundenanforderungen und potentieller Restriktionen ihrer Anwendung in der Internen Revision untersucht. Sollte eines der beiden ersten Kriterien nicht erfüllt sein, ist das jeweilige Verfahren nicht zur Messung der Leistungsqualität geeignet. Das dritte Kriterium kann zu Einschränkungen in der Anwendbarkeit für die Revision führen.

## 4.2 Die anbieterorientierten Ansätze zur Qualitätsmessung

Zu den **objektiven Messverfahren** zählen das Benchmarking anderer Anbieter, Expertenanalysen sowie Qualitätsstatistiken.

Der Zweck des Benchmarking ist, die eigene Leistung in Relation zu der eines anderen Unternehmens zu bewerten und daraus eigene Defizite im Vergleich zur sogenannten Best Practice zu entdecken. Dieser Vergleich kann sich hierbei auf das gesamte Unternehmen, die Leistungen sowie die Mitarbeiter beziehen.<sup>270</sup> Das Benchmarking misst zwar die Qualität, allerdings in Relation

<sup>268</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Meffert, Bruhn (2009), S. 196; Bruhn (1999), S. 555; Hentschel (1992), S. 83

<sup>269</sup> vgl. Schnell u.a. (2005), S. 154f.

<sup>270</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 556; Bruhn (2008), S. 192

zu einem anderen Unternehmen und ohne Berücksichtigung der Anforderungen eigener Kunden. Zudem ist die Methode lediglich dann frei von unternehmensintern-subjektiven Einflüssen, wenn sie von externen Personen durchgeführt wird. Trotz der hier bearbeiteten sensiblen Daten, ist das Messinstrument prinzipiell auch in der Internen Revision einsetzbar, da ein Vergleich lediglich auf die Arbeitsweise und die Rahmenbedingungen Bezug nimmt.<sup>271</sup>

Bei der Expertenanalyse wird der Erfüllungsgrad der Kundenanforderungen durch eine externe Person beurteilt.<sup>272</sup> Die Erwartungen der Kunden werden bei dieser Methode explizit berücksichtigt. Die Validität der Qualitätsmessung ist in diesem Fall zwar gegeben, inwiefern die Einschätzung des Experten die tatsächliche Wahrnehmung des Kunden widerspiegelt, ist jedoch kritisch zu betrachten. In Bezug auf die Revision ist auch diese Methode generell anwendbar, allerdings ist zu entscheiden, ob und wie weit der unternehmensexternen Person Zugang zu den Daten der Internen Revision gewährt wird. So muss die externe Person beispielsweise die Berichte einsehen, um deren Qualität beurteilen zu können. Aus diesem Grund könnte eine Einschränkung der mit dieser Methode zu beurteilenden Qualitätsmerkmale notwendig sein.

Durch die Dokumentation der Ausprägungen bestimmter Qualitätsmerkmale kann der Anbieter die Entwicklung seines eigenen Leistungsniveaus im Zeitverlauf verfolgen.<sup>273</sup> Um dieses Ziel zu erreichen, müssen allerdings auch die Kundenanforderungen bzw. deren Veränderungen im Zeitablauf erfasst werden. Nach HALLER können solche Qualitätsstatistiken auch subjektive Merkmale enthalten, die aus einem der kundenorientierten Ansätze resultieren. Solche Statistiken dienen jedoch ausschließlich der Dokumentation der Messergebnisse und leisten keinen Beitrag zur eigentlichen Qualitätsmessung.<sup>274</sup>

Die Fishbone-Analyse durch das Management und die Mitarbeiterbefragung zählen zu den **subjektiven Ansätzen** der anbieterorientierten Methoden.

Die von Führungskräften durchgeführte Fishbone-Analyse basiert auf dem Ishikawa-Diagramm<sup>275</sup>. Dabei wird ein entscheidender Qualitätsmangel ins Zentrum der Betrachtung gestellt und anschließend werden die wichtigsten auf

---

<sup>271</sup> Die berufsständischen Normen der IIA können auch als Best Practice Benchmark verwendet werden (vgl. Albrecht, Gaenslen (2009), S. 95).

<sup>272</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 556

<sup>273</sup> vgl. ebenda, S. 556f; Haller (1995), S. 130-134

<sup>274</sup> vgl. Haller (1995), S. 130, 133

<sup>275</sup> Auch Fischgräten-Diagramm genannt.

diesen Mangel wirkenden Einflussgrößen erarbeitet. Diese können in weitere Einflussgrößen untergliedert werden, welche die Hauptgröße näher bestimmen. Somit entsteht ein Ursache-Wirkungs-Diagramm, das die Form einer Fischgräte hat. Die Fishbone-Analyse hat ihren Nutzen in der Analyse und Darstellung von Qualitätsmängeln und deren Einflussgrößen und dient damit als Ansatzpunkt für das Qualitätsmanagement.<sup>276</sup> Für den angestrebten Zweck der Messung des Qualitätsniveaus hat sie hingegen keinen Nutzen. Denn die Ergebnisse der Messung – genauer die Feststellung eines niedrigen Qualitätslevels – sind der Ausgangspunkt dieses Verfahrens.

Die Mitarbeiterbefragung dient der Evaluation der Dienstleistungsqualität auf Basis merkmalsorientierter Ansätze, wie sie bei der kundenorientierten Messung zum Einsatz kommen. Hierbei sollen die Mitarbeiter zur Beurteilung der Qualität die Perspektive der Kunden einnehmen, wodurch auch falsche Vorstellungen bezüglich der Nachfragererwartung explizit werden können. Nach BRUHN stehen dabei folgende Themenbereiche im Vordergrund: besonders positiv oder negativ wahrgenommene Aspekte der Leistungserstellung aus Mitarbeitersicht; Beurteilung der Dienstleistungsqualität durch die Mitarbeiter selbst; Qualitätsbewusstsein und -wissen der Mitarbeiter.<sup>277</sup> Trotz der expliziten Einnahme der Nachfragersicht, besteht die latente Gefahr, die Kundenperspektive nicht zu berücksichtigen und die Qualität letztlich aus der eigenen, unternehmensinternen Sicht zu beurteilen. Daher ist die Eignung zur Messung der tatsächlichen Qualität kritisch zu betrachten. Für die Verwendung in der Internen Revision erscheint diese Problematik geringer zu sein, da nur ein Kunde existiert und daher die Einbeziehung seiner Anforderungen möglich ist.

Für die anbieterorientierten Ansätze ist abschließend darauf hinzuweisen, dass die individuellen Anforderungen der Kunden, die in den kundenorientierten Ansätzen zur Geltung kommen, auch hier nicht vernachlässigt werden dürfen.<sup>278</sup>

---

<sup>276</sup> vgl. Meffert, Bruhn (2009), S. 214f.

<sup>277</sup> vgl. Bruhn (2008), S. 199f.

<sup>278</sup> vgl. Haller (1995), S. 134. Sie verwendet die Begriffe objektiv und subjektiv, die allerdings der Wortverwendung anbieter- und kundenorientiert dieser Arbeit entsprechen.

### 4.3 Die kundenorientierten Ansätze zur Qualitätsmessung

Bei den kundenorientierten Ansätzen werden die merkmalsorientierten Verfahren aus der logischen Abfolge der Untergliederung herausgenommen und separat analysiert, da ihnen eine besondere Bedeutung beigemessen wird<sup>279</sup>. Das bedeutet, dass zunächst die objektiven sowie die ereignis- und problemorientierten<sup>280</sup> Methoden erläutert werden, bevor die Darstellung der merkmalsorientierten die Abhandlung komplettiert.

#### 4.3.1 Die objektiven sowie ereignis- und problemorientierten Verfahren

Unter den **objektiven Ansätzen** sind in diesem Kontext „intersubjektiv nachprüfbar Qualitätsbewertungen mittels objektiver Indikatoren oder neutraler dritter Personen“<sup>281</sup> zu verstehen.

Ziel der Verwendung objektiver Indikatoren ist es, eine vom Individuum unabhängige Qualitätsbeurteilung zu ermöglichen. Als Beispiel für objektive Indikatoren nennen MEFFERT/BRUHN die Erscheinung der Mitarbeiter sowie das Erscheinungsbild der Geschäftsräume.<sup>282</sup> Daran ist allerdings zu kritisieren, dass eine solche Einschätzung stark von Persönlichkeitsmerkmalen der beurteilenden Person abhängt. So mag ein Kunde bereits das Auftreten des Kontaktpersonals ohne Krawatte als unangemessen beurteilen, während ein anderer dies als akzeptabel oder ohne Einfluss auf seine Qualitätsbeurteilung ansieht. Somit hängt die Validität des Verfahrens vom objektiven Indikator und dessen tatsächlicher Eigenschaft, intersubjektiv nachprüfbar zu sein, ab. Bezogen auf die Interne Revision können objektive Indikatoren in der Potentialdimension identifiziert werden. Ein Teilbereich der Potentialdimension ist die Kompetenz der Mitarbeiter. Hier könnte die Anforderung des Vorstands beispielsweise in einen Messindikator „Zertifizierungsgrad der Mitarbeiter von 75%“<sup>283</sup> umgesetzt und folglich objektiv gemessen werden.

Zu den von dritten Personen durchgeführten Methoden zählen die Expertenbeobachtung und das Mystery-Shopper-Verfahren (auch Silent-Shopper-Verfahren).

---

<sup>279</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 112

<sup>280</sup> Neben den merkmalsorientierten zählen diese beiden Verfahren auch zu den subjektiven Ansätzen.

<sup>281</sup> Meffert, Bruhn (2009), S. 197

<sup>282</sup> vgl. ebenda

<sup>283</sup> Ob eine Zertifizierung etwas über die tatsächliche Kompetenz des Mitarbeiters aussagt, soll an dieser Stelle nicht erörtert werden, da es nicht zum Ziel der Abhandlung beiträgt.

Die Expertenbeobachtung ist von der zuvor erwähnten Expertenanalyse zu unterscheiden. Bei der Beobachtung erfolgt, im Unterschied zur Analyse, kein Kontakt mit dem Mitarbeiter oder Kunden und ebenso wenig eine Untersuchung des Dienstleistungsergebnisses. STAUSS definiert die Expertenbeobachtung so, dass lediglich die Kontaktsituation zwischen Kunde und Mitarbeiter, sozusagen aus der Ferne, vom Experten beobachtet und anschließend analysiert wird. Ein zentraler Schwachpunkt der Methode liegt darin, dass auf Grund der meist vorhandenen Kenntnis des Kunden von der Beobachtungssituation, ein Verzerrungseffekt auftritt. Zudem kann aus dem beobachteten Verhalten nicht eindeutig auf die Wahrnehmung des Kunden geschlossen werden.<sup>284</sup> Dadurch ist die Validität dieses Verfahrens anzuzweifeln. Zudem ist im Fall der Internen Revision diese Methode nicht praktikabel, da es schwierig erscheint, einen Beobachter unbemerkt zu beschäftigen.

Der Mystery-Shopper, im gleichnamigen Verfahren, ist ein Testkunde, der die Dienstleistung konsumiert, um danach ein Qualitätsurteil zu fällen. Dabei ist dem leistungserbringenden Mitarbeiter die Testsituation nicht bewusst. Zwar eignet sich dieser Ansatz zur Messung der Qualität, inwiefern die Wahrnehmung des Testkunden jedoch die der eigentlichen Kunden widerspiegelt, bleibt fraglich. SCHARITZER macht es deutlich und zweifelt die Möglichkeit der Messung subjektiver Sachverhalte, wie Freundlichkeit oder Höflichkeit, des Mystery-Shopping generell an.<sup>285</sup> Ein testweiser Konsum der Leistung durch eine dritte Person ist nicht möglich, da der Vorstand der einzige Kunde ist, weshalb ein für die Revision unbewusster Test nicht funktioniert. Damit ist diese Methode für die Interne Revision nicht geeignet.

Zu den **subjektiven Ansätzen** zählen, neben den noch zu erläuternden merkmalsorientierten, die ereignis- und problemorientierten Methoden. Beide Verfahrensarten stellen auf konkrete Ereignisse während des Dienstleistungserstellungsprozesses ab, die der Kunde erlebt hat. Der Unterschied besteht darin, dass die ereignisorientierten Verfahren jegliche Art von qualitätsrelevanter Situation, positiv wie negativ, einbeziehen, während die problemorientierten Methoden lediglich auf negative Ereignisse abstellen.

---

<sup>284</sup> vgl. Stauss (2000), S. 329f.; Bruhn, Hennig (1993), S. 221

<sup>285</sup> vgl. Stauss (2000), S. 330; Meffert, Bruhn (2009), S. 197f.; Scharitzer (1994), S. 131-133; Haller (1995), S. 134f.; Bruhn, Hennig (1993), S. 220f.

Die wichtigste **ereignisorientierte Methode** ist die Critical-Incident-Technik. Kritische Ereignisse sind in diesem Sinne als „specific interactions between customers and service firm employees that are especially satisfying or especially dissatisfying“<sup>286</sup> zu verstehen. Es sollen folglich alle für den Kunden qualitätsrelevanten positiven wie negativen Ereignisse erfasst werden. Die Critical-Incident-Technik geht dabei in zwei Schritten vor: zunächst sollen die Kunden anhand standardisierter offener Fragen die Situation des kritischen Ereignisses aus ihrer Sicht wiedergeben. Im zweiten Schritt werden die so erhobenen Informationen mit Inhaltsanalysen untersucht und Kategorien aus ähnlichen kritischen Erlebnissen gebildet.<sup>287</sup> Eine Messung der Qualität ist mit diesem Verfahren insofern möglich, als dass eine Unterscheidung in gute und schlechte Leistungsqualität erfolgt. Allerdings kann nicht festgestellt werden, wie hoch das wahrgenommene Qualitätsniveau ist, also wie zufrieden oder unzufrieden der Kunde ist. Zudem erhält der Anbieter lediglich Informationen zu den vom jeweils befragten Kunden als relevant erachteten Aspekten der Qualität. Dies ist jedoch auch positiv zu werten, denn dadurch werden jene Aspekte der Leistung explizit, die für den Kunden tatsächlich von Bedeutung sind.<sup>288</sup> Auf Grund des hohen Arbeitsaufwands zweifelt HALLER jedoch die Einsatzmöglichkeit der Methode zur laufenden Qualitätsmessung an.<sup>289</sup> Insgesamt ist die Validität des Verfahrens nur begrenzt gegeben, sodass ein alleiniger Einsatz nicht zu empfehlen ist.

Das bedeutsamste **problemorientierte Messverfahren** ist die Beschwerdenanalyse. Beschwerden sind „Artikulationen der Unzufriedenheit, die ... vorgebracht werden, wenn der Kunde die erlebten Probleme subjektiv als gravierend betrachtet“<sup>290</sup>. Hierbei erhält der Anbieter eine Beurteilung vom Kunden über die Qualität seiner Leistung; allerdings ausschließlich über eine als schlecht wahrgenommene Qualität. Die Untersuchung der erhaltenen Beschwerden kann dabei sowohl quantitativ als auch qualitativ erfolgen. Eine quantitative Erfassung gibt Aufschluss über die Bedeutung einzelner Probleme. Die qualitative Analyse dient dem Ergründen der Ursachen für die Beschwerden und damit der als schlecht empfundenen Qualität. Ein zentrales Problem dieser Methode ist die Zurückhaltung vieler unzufriedener Kunden in der Beschwer-

---

<sup>286</sup> Bitner u.a. (1990), S. 73

<sup>287</sup> vgl. ebenda; Stauss (2000), S. 332; Stauss, Hentschel (1990), S. 240-244. Die Methode ist mit der Faktorenanalyse vergleichbar.

<sup>288</sup> vgl. Stauss (2000), S. 332

<sup>289</sup> vgl. Haller (1995), S. 155, 118f.; Bruhn, Hennig (1993), S. 224

<sup>290</sup> Bruhn, Hennig (1993), S. 222



denäußerung.<sup>291</sup> Dennoch weist SCHARITZER besonders auf die Eignung der Beschwerdenanalyse „zur laufenden Beobachtung der Kundenzufriedenheit“<sup>292</sup> hin. Vergleichbar mit der Beurteilung der Critical-Incident-Technik ist auch dieses Verfahren nur bedingt valide, da lediglich ein Teilaspekt der Qualität gemessen wird. Zudem ist dessen Eignung zur korrekten Messung ebenso zu bezweifeln.

BENKENSTEIN betrachtet diese Verfahren ebenso kritisch und weist darauf hin, dass die ereignis- und problemorientierten Ansätze nicht als Messverfahren im eigentlichen Sinne gelten können, da lediglich Einflussgrößen, nicht jedoch die Qualitätswahrnehmung, erhoben wird.<sup>293</sup>

#### 4.3.2 Die merkmalsorientierten Verfahren

Den merkmalsorientierten Methoden, hierbei speziell den Multiattributverfahren, wird in der vorliegenden Arbeit, auf Grund ihrer expliziten und ausschließlichen Ausrichtung am Kunden, eine besondere Bedeutung beigemessen.<sup>294</sup> Daher wird auf diese Ansätze in ausführlicher Weise eingegangen.

Die **Verfahren des Globalurteils** verlangen vom Kunden lediglich die Abgabe einer Bewertung über die Gesamtqualität der Dienstleistung und liefern dadurch keine Informationen bezüglich einzelner Dimensionen der Leistung.<sup>295</sup> Damit weiß der Anbieter nicht, warum das Qualitätsurteil eines bestimmten Kunden schlechter ist als das eines anderen. Somit hat der Dienstleister keinen Ansatzpunkt für Qualitätsverbesserungen. Bei den Multiattributverfahren werden hingegen Teilbewertungen einzelner Merkmale erhoben und daraus ein Gesamturteil gebildet,<sup>296</sup> weshalb diese von höherem Nutzen für den Anbieter sind als Globalurteilverfahren. Nichtsdestotrotz sind diese Methoden valide, da sie die Kundenwahrnehmung erheben, wenngleich sie die Qualität undifferenziert messen. Prinzipiell können die Erwartungen des Kunden beim Globalurteilverfahren erhoben werden, sodass ein Vergleich von geforderter und erlebter Leistung möglich ist.

---

<sup>291</sup> vgl. Meffert, Bruhn (2009), S. 210f.; Scharitzer (1994), S. 133-136; Stauss (2000), S. 330; Stauss, Hentschel (1990), S. 237-239

<sup>292</sup> Scharitzer (1994), S. 135

<sup>293</sup> vgl. Benkenstein (1993), S. 1104

<sup>294</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 112

<sup>295</sup> vgl. ebenda

<sup>296</sup> vgl. Trommsdorff (1989), S. 143; Hentschel (1992), S. 113

Die Vignette-Methode zählt zu den **dekompositionellen Verfahren**, bei denen aus Globalurteilen über Bewertungsobjekte, die durch unterschiedliche Merkmalsausprägungen gekennzeichnet sind, auf die Bewertungen einzelner Merkmale geschlossen wird.<sup>297</sup> Bei der Vignette-Methode werden fiktive Situationen anhand weniger Eigenschaften beschrieben (eine Vignette) und der Kunde soll diese entsprechend seiner Bewertung ordnen. Die zur Beschreibung verwendeten Eigenschaften müssen dabei vom Kunden als qualitätsrelevant empfunden werden.<sup>298</sup> Aus den gebildeten Rangordnungen lassen sich Rückschlüsse auf Wichtigkeit und Beurteilung der einzelnen Merkmale der Dienstleistung ziehen.<sup>299</sup> Die Methode eignet sich grundsätzlich zur Messung der Dienstleistungsqualität und berücksichtigt auch die Kundenanforderungen. Aber es ist problematisch, dass die erbrachte Leistung nicht direkt beurteilt wird, sondern eine fiktive Situation, von der auf die tatsächliche Bewertung geschlossen wird. Als Nachteil erweist sich zudem die Vielzahl an Kombinationsmöglichkeiten der Merkmalsausprägungen, die zu einer großen Anzahl zu bewertender Objekte führt.<sup>300</sup> Auf Grund des hohen Aufwands der Durchführung ist kritisch zu betrachten,<sup>301</sup> ob sie in der Internen Revision angewendet werden soll.

Die wichtigste Gruppe der merkmalsorientierten Ansätze stellen jedoch die **Multiattributverfahren** dar, deren Gemeinsamkeit „darin besteht, daß [sic!] sich ein Qualitätsgesamturteil aufgrund einer spezifischen Kombination von Einzeleindrücken über Qualitätsmerkmale bildet“<sup>302</sup>.

Diese Verfahren untergliedern sich wiederum in kompensatorische und nicht-kompensatorische. Nicht-kompensatorische Methoden gehen davon aus, dass es ein Mindestlevel für jedes Qualitätsmerkmal gibt und der Kunde zu einer negativen Gesamtbewertung gelangt, sobald eine dieser Mindestanforderungen nicht erfüllt ist. Die kompensatorischen Verfahren beruhen auf der Annahme, dass negative Bewertungen eines Merkmals durch positive Urteile in anderen Bereichen ausgeglichen werden. „Die kompensatorischen Ansätze können als Multiattributverfahren im engeren Sinne gelten“<sup>303</sup>, weshalb lediglich diese betrachtet werden.<sup>304</sup>

---

<sup>297</sup> vgl. Trommsdorff (1989), S. 146; Bezold (1996), S. 94; Hentschel (1992), S. 113

<sup>298</sup> vgl. Haller (1995), S. 111-114; Bezold (1996), S. 94

<sup>299</sup> vgl. Bezold (1996), S. 94

<sup>300</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 113

<sup>301</sup> vgl. Haller (1995), S. 114

<sup>302</sup> Hentschel (1992), S. 111

<sup>303</sup> ebenda, S. 114

<sup>304</sup> vgl. ebenda

Die Multiattributverfahren im engeren Sinne lassen sich zudem in einstellungs- und zufriedenheitsorientierte Ansätze unterteilen. Der einstellungsorientierten Qualitätsmessung liegt die Prämisse zu Grunde, dass die Qualitätsbeurteilung der Kunden „als gelernte, dauerhafte, positive oder negative innere Haltung gegenüber einem Beurteilungsobjekt aufzufassen ist“<sup>305</sup>. Im Unterschied dazu betrachtet die zufriedenheitsorientierte Messung die (Un-)Zufriedenheit, also ein (negatives)positives Qualitätsurteil des Kunden, als Ergebnis einer empfundenen Abweichung zwischen erwarteter und erlebter Dienstleistung.<sup>306</sup> Somit gehen die zufriedenheitsorientierten Ansätze stets von einem konkreten Konsumerlebnis aus, das bei der einstellungsorientierten Messung nicht notwendigerweise vorhanden sein muss.<sup>307</sup> Hierbei kann sich das Qualitätsurteil ebenso bilden, wenn nie zuvor ein Kontakt zwischen Anbieter und Nachfrager stattgefunden hat, also niemals eine Leistung konsumiert wurde.

In der wissenschaftlichen Diskussion werden die beiden Orientierungen, zufriedenheits- und einstellungsorientierte Qualität, in Beziehung zueinander gesehen. Eine Ansicht dabei ist, dass die leistungsgebundene Zufriedenheit langfristig in einer entsprechend positiven oder negativen Einstellung resultiert.<sup>308</sup> Ob diese oder eine andere Verbindung vorzuziehen ist, kann auf Grund der anhaltenden wissenschaftlichen Diskussion nicht im Rahmen der vorliegenden Arbeit entschieden werden. Vielmehr ist HENTSCHEL beizupflichten, der beide Qualitätsorientierungen als „konkurrierende Konzepte des gleichen Phänomens“<sup>309</sup> betrachtet. Daraus leitet sich eine zweckgebundene Vorteilhaftigkeit der unterschiedlichen Messansätze ab. Die einstellungsorientierte Messung ist vorzuziehen, sofern ein konsumerfahrungsunabhängiges, von dauerhaften Ansichten bestimmtes Qualitätsurteil erhoben werden soll. Liegt das Interesse hingegen auf der Erhebung einer transaktionsgebundenen Qualitätsbewertung einer bestimmten Leistung, so ist die zufriedenheitsorientierte Messung vorteilhaft.<sup>310</sup>

---

<sup>305</sup> Hentschel (1992), S. 116

<sup>306</sup> Basierend auf dem Disconfirmation-Paradigma.

<sup>307</sup> vgl. Oliver (1980), S. 460ff.; Benkenstein (1993), S. 1101f.; Corsten, Gössinger (2007), S. 301f.

<sup>308</sup> vgl. Oliver (1980), S. 464-466

<sup>309</sup> Hentschel (1992), S. 120

<sup>310</sup> vgl. ebenda, S. 120-122; Meffert, Bruhn (2009), S. 201f.

Die weitere Systematisierung der einstellungs- und zufriedenheitsorientierten Verfahren orientiert sich an der Einteilung von HENTSCHEL (vgl. Abb. 13). Bei den Zweikomponentenansätzen besteht die Qualitätsbewertung jedes Merkmals aus einer Bedeutungs- und einer Eindruckskomponente. Die Bedeutungskomponente soll vom Kunden die Wichtigkeit des Merkmals und die Eindruckskomponente seine Beurteilung der vorliegenden Merkmalsausprägung ermitteln. Die Einkomponentenansätze beruhen dagegen ausschließlich auf der Eindruckskomponente. Die direkte einstellungsorientierte Messung erhebt, zu meist über eine Bewertungsskala (Gut-Schlecht-Skala), lediglich die Eindrücke. Im Unterschied hierzu wird beim indirekten Ansatz die Eindruckskomponente als Differenz zwischen wahrgenommener und idealer Merkmalsausprägung behandelt. Folglich muss die Idealvorstellung zusätzlich erhoben werden. Bei der direkten zufriedenheitsorientierten Messung wird nach der Leistungserstellung die Abweichung von erwarteter und wahrgenommener Leistungsqualität abgefragt. Die indirekte Messung hingegen erhebt die Erwartung an die Qualität vor dem Erstellungsprozess, während die erlebte weiterhin ex post abgefragt wird.<sup>311</sup>

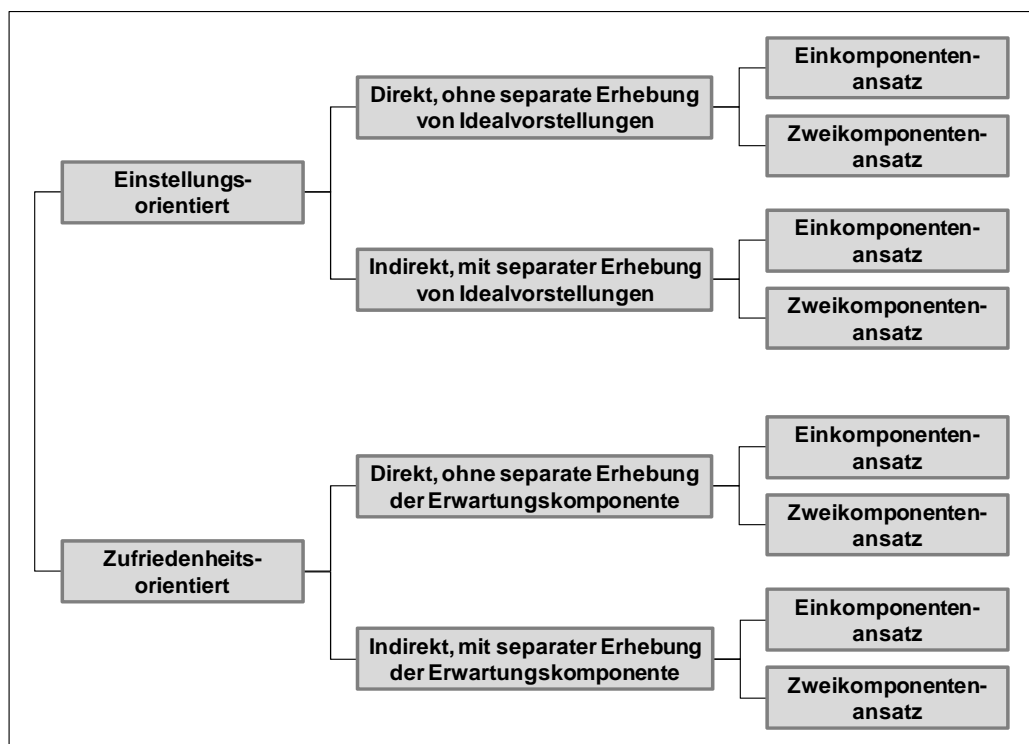


Abb. 13: Varianten multiattributiver Messung<sup>312</sup>

<sup>311</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 116f.; Bruhn (2008), S. 140

<sup>312</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Hentschel (1992), S. 115

### 4.3.3 SERVQUAL und SERVPERF als Beispiele für die multiattributiven Verfahren

Von besonderer Bedeutung innerhalb der Multiattributverfahren sind die Messinstrumente SERVQUAL<sup>313</sup> und SERVPERF<sup>314</sup>, denn dies sind die am häufigsten diskutierten und konzeptionell sowie empirisch überprüften Verfahren. Aus diesem Grund sollen die multiattributiven Ansätze anhand dieser beiden Methoden veranschaulicht werden. SERVPERF ist ein Vertreter der direkten einstellungsorientierten Verfahren und in seiner Ursprungsform als Einkomponentenansatz konzipiert worden. Der SERVQUAL-Ansatz ist den direkten zufriedenheitsorientierten Verfahren (ebenso als Einkomponentenansatz) zuzurechnen, wobei diese Zuordnung nicht eindeutig möglich ist.

Ausgehend von ihrer empirischen Studie zum Thema Dienstleistungsqualität<sup>315</sup> haben PARASURAMAN U.A. einen Fragenkatalog zur kundenorientierten Qualitätsmessung entwickelt. Dieser besteht aus 22 Fragen, die den fünf Dimensionen ihres Qualitätsmodells zuordenbar sind, die sowohl die Erwartung als auch die Wahrnehmung des Kunden erheben und jeweils für ein Qualitätsmerkmal stehen. Erwartete und wahrgenommene Leistung werden dabei über ein Aussagenpaar „So sollte es sein“<sup>316</sup> und „So ist es“ abgefragt, wobei die Meinung des Kunden über eine 7-Punkte-Likert-Skala<sup>317</sup> abgebildet wird. Diese reicht von „Stimme völlig zu“ bis „Lehne völlig ab“. Aus den so gebildeten Differenzwerten zwischen Erwartung und Wahrnehmung (sie liegen zwischen -6 und +6) kann auf die wahrgenommene Dienstleistungsqualität geschlossen werden. Die Autoren verweisen zudem auf die Möglichkeit, Teilqualitäten der einzelnen Dimensionen über die Durchschnittswerte der zugehörigen Merkmale zu errechnen. Der Durchschnittswert über alle fünf Dimensionen ergibt wiederum die Gesamtqualität, wobei der Fragebogen auch ein eigenständiges Globalmaß erhebt. In der nachgebesserten Fassung haben PARASURAMAN U.A. zudem die Erfassung der Bedeutung einzelner Dimensionen in der Qualitätsbeurteilung

---

<sup>313</sup> Wortschöpfung aus SERVICE und QUALITY (vgl. Hentschel (1992), S. 127).

<sup>314</sup> Wortschöpfung aus SERVICE und PERFORMANCE.

<sup>315</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 41ff.

<sup>316</sup> Wurde in der nachgebesserten Fassung in „Exzellente Serviceunternehmen sind ...“ abgeändert (vgl. Parasuraman u.a. (1991), S. 422; Haller (1995), S. 93).

<sup>317</sup> Likert-Skalen dienen der Messung von Einstellungen gegenüber bestimmten Objekten. Die Einstellung wird dabei über geeignete Aussagen abgefragt. Der Befragte kann den Aussagen zustimmen oder sie ablehnen, wodurch seine Einstellung das Objekt betreffend abgebildet wird (vgl. Schnell u.a. (2005), S. 187f.).

des Kunden eingefügt.<sup>318</sup> CARMAN kritisiert an der Methode, dass sowohl Erwartungen als auch Wahrnehmungen ex post erhoben werden. Dies führt zu einer Verzerrung der Erwartungsmessung, denn diese sind nach der Leistungsanspruchnahme von deren Wahrnehmung beeinflusst.<sup>319</sup> Aus diesem Grund sollten die Erwartungen vor dem Konsum der Dienstleistung erhoben werden.<sup>320</sup> Die Ausrichtung des Erwartungsbegriffs an der Idealvorstellung ist zu kritisieren, weil ein Übertreffen der Erwartungen, obwohl von PARASURAMAN U.A. so postuliert, nicht möglich ist.<sup>321</sup> Dafür müsste „die aktuelle Leistung .. idealer als ideal“<sup>322</sup> sein.

Das SERVQUAL-Instrument lässt sich weder dem einstellungs- noch dem zufriedenheitsorientierten Ansatz eindeutig zuordnen. Einerseits erfolgt die Qualitätsmessung über die Diskrepanz zwischen Erwartung und Wahrnehmung, was von Vertretern des zufriedenheitsorientierten Qualitätsbegriffs postuliert wird.<sup>323</sup> Die Zuordnung zur Einstellungsorientierung ist als Folge der Aussage „perceived quality ... is a form of attitude“<sup>324</sup> von PARASURAMAN U.A. zu sehen. Zum gegenteiligen Schluss führt wiederum die Meinung der Autoren, dass SERVQUAL ausschließlich bei Kunden anwendbar ist, die tatsächlich eine Leistung des Anbieters konsumiert haben.<sup>325</sup> Auf Grund der Vermischung beider Forschungsrichtungen wird der Ansatz auch als Hybridform beider Richtungen aufgefasst.<sup>326</sup>

CRONIN/TAYLOR entwickelten den SERVPERF-Fragebogen basierend auf ihrer Kritik am SERVQUAL-Ansatz. Die Autoren vertreten die Ansicht, dass die wahrgenommene Qualität eine Form der Einstellung ist, wie dies auch PARASURAMAN U.A. tun. Diese Auffassung von PARASURAMAN U.A. ist jedoch ein Kritikpunkt der Autoren. Denn die Qualitätsmessung erfolgt zufriedenheitsorientiert als Vergleich von Erwartung und Wahrnehmung und nicht über eine reine Eindrucksmessung, wie für das Einstellungskonstrukt gefordert. Aus diesem Grund wird beim SERVPERF lediglich die wahrgenommene Leistung, also die Performance, erhoben. Das bedeutet, dass weder die Erwartungen noch die

---

<sup>318</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1988), S. 15ff.; Parasuraman u.a. (1991), S. 421ff.; Haller (1995), S. 93f.; Hentschel (1992), S. 129-132. Damit ist das Verfahren zu einem Zweikomponentenansatz erweitert worden.

<sup>319</sup> vgl. Carman (1990), S. 47ff.

<sup>320</sup> vgl. Haller (1995), S. 96. Sie spricht sich damit für eine indirekte Messung aus.

<sup>321</sup> vgl. ebenda, S. 98

<sup>322</sup> ebenda

<sup>323</sup> vgl. Hentschel (1992), S. 128

<sup>324</sup> Parasuraman u.a. (1988), S. 15

<sup>325</sup> vgl. ebenda, S. 31

<sup>326</sup> vgl. Meffert, Bruhn (2009), S. 199; Pepels (1995), S. 63

Bedeutung der Merkmale explizit berücksichtigt werden. Allerdings wird davon ausgegangen, dass die Kunden ihre Qualitätswahrnehmung durch den impliziten Vergleich zu ihrer Erwartung bilden. Die bessere Eignung ihres Ansatzes zur Messung der Qualität, verstanden als Form der Einstellung, haben CRONIN/TAYLOR in empirischen Studien nachgewiesen. Dabei erwies sich das SERVPERF-Instrument auch gegenüber seiner gewichteten Variante, als SERVIMPERF<sup>327</sup> bezeichnet, als signifikanter in der Erklärung von Bewertungsunterschieden der Qualität. Die Gewichtung erfolgt bei dieser Modifikation über eine Wichtigkeitskomponente, die für jedes Merkmal erhoben wird. Die Globalqualität lässt sich als Summe über die Produkte aus Bewertung und Wichtigkeit je Merkmal bilden.<sup>328</sup> Damit kann der Kritik begegnet werden, dass SERVPERF zwar die Qualität misst, aber darauf aufbauend keine konkrete, sinnvolle Qualitätssteuerung möglich ist, da die Bedeutung der einzelnen Merkmale unbekannt ist.<sup>329</sup>

Bislang ist die wissenschaftliche Diskussion über die Beziehung der unterschiedlichen Qualitätsauffassungen sowie die jeweils geeigneten Messansätze nicht abgeschlossen.<sup>330</sup> CARRILLAT/JARAMILLO fanden in ihrer empirischen Untersuchung jedoch heraus, dass beide Ansätze die Dienstleistungsqualität adäquat messen und könnten damit die Debatte beenden.<sup>331</sup> Eine generelle Empfehlung für eines der vorgestellten Verfahren auszusprechen, erscheint dennoch unangebracht. Vielmehr sollte die Anwendung situationsspezifisch festgelegt werden, wobei unterschiedliche Zielsetzungen ein jeweils anderes Verfahren als vorteilhaft erscheinen lassen.<sup>332</sup>

Ungeachtet der Validität und der expliziten Orientierung am Kunden beider Methoden, besitzt der SERVQUAL-Ansatz jedoch einen Vorteil gegenüber dem SERVPERF; die Kundenerwartungen werden erhoben und nicht ausschließlich implizit berücksichtigt. Damit bietet dieser direkte Ansatzpunkte für die Qualitätssteuerung, in dem Abweichungen zur Wahrnehmung aufgezeigt werden.<sup>333</sup> Für die Messung der Qualität, vor allem im Dienstleistungsbereich, ist dieser

<sup>327</sup> Wortschöpfung aus SERVICE, IMPORTANCE und PERFORMANCE. Dieses Instrument ist ein Zweikomponentenansatz.

<sup>328</sup> vgl. Cronin, Taylor (1992), S. 57ff.; Haller (1995), S. 101f.

<sup>329</sup> vgl. Haller (1995), S. 101. Auch CRONIN/TAYLOR schlagen vor, sogenannte Performance-Importance-Maps einzusetzen (vgl. Cronin, Taylor (1994), S. 130), welche die gleichen Informationen liefern.

<sup>330</sup> vgl. Cronin, Taylor (1994), S. 131; Brown u.a. (1993), S. 127ff.; Parasuraman u.a. (1993), S. 140ff.; Parasuraman u.a. (1994), S. 111ff.; Carrillat, Jaramillo (2007), S. 472-474

<sup>331</sup> vgl. Carrillat, Jaramillo (2007), S. 482, 484f.

<sup>332</sup> vgl. Abschnitt 4.3.2

<sup>333</sup> vgl. Carrillat, Jaramillo (2007), S. 485; Parasuraman u.a. (1988), S. 30f.; Parasuraman u.a. (1991), S. 445

Vergleich von Anforderungen (Soll) und Realisierung (Ist) wichtig.<sup>334</sup> Dieser Nachteil kann zwar teilweise durch den Einsatz des gewichteten SERVPERF-Instruments ausgeglichen werden. Durch das Wissen um die Bedeutung einzelner Merkmale für den Kunden lässt sich allerdings nicht auf deren erwünschte Ausprägungen schließen. Restriktionen aus der Internen Revision lassen sich bei beiden Ansätzen nicht erkennen. Die Ausführungen dieses Absatzes gelten ebenso als Argumente für sowie gegen die Kategorien insgesamt, die durch SERVQUAL und SERVPERF repräsentiert werden.

#### **4.4 Ein Ansatz für die Messung der Qualität in der Internen Revision – das hybride System**

Der Untersuchung verschiedener Messverfahren der Dienstleistungsqualität folgt in diesem Abschnitt die Ableitung eines geeigneten Messansatzes für die Interne Revision. Dieser orientiert sich an der grundlegenden Idee einer hybriden Gestaltung von WESTERBARKEY. Dabei wird vor allem auf die Voraussetzungen eines Systems zur adäquaten Messung der Revisionsqualität eingegangen. Die spezifischen Methoden, die zur Messung eingesetzt werden, können innerhalb dieser Systembedingungen unternehmensabhängig gewählt werden.

Die vorgestellten Methoden weisen jeweils Vor- und Nachteile auf und messen unterschiedliche Aspekte der Qualität bzw. folgen unterschiedlichen Ansätzen. Um die Qualität differenziert und in ihrer Gesamtheit zu erfassen, sind eine Kombination aus verschiedenen Verfahren und das Heranziehen mehrerer Datenquellen zu empfehlen.<sup>335</sup> So weist HALLER darauf hin, dass „kein Messverfahren allein in der Lage ist, den ganzheitlichen Aspekt der Qualität aufzuzeigen“<sup>336</sup>, weswegen Kombinationen verschiedener Methoden einzusetzen sind.<sup>337</sup> Ebenso sind PARASURAMAN u.a. der Auffassung, dass ein Mix unterschiedlicher Ansätze zur Messung der Dienstleistungsqualität den größten Nutzen stiftet.<sup>338</sup> Auch BRUHN weist darauf hin, dass die einzelnen Messansätze vorwiegend für bestimmte Teilbereiche der Dienstleistungsqualität geeignet sind. Anbieterorientierte Verfahren beziehen sich vor allem auf die Potentialdi-

---

<sup>334</sup> vgl. Bezold (1996), S. 90

<sup>335</sup> vgl. Westerbarkey (1996), S. 95

<sup>336</sup> Haller (2002), S. 288

<sup>337</sup> vgl. ebenda,

<sup>338</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1988), S. 31



mension und erfassen objektive bzw. objektivierte Sachverhalte. Die kundenorientierten Ansätze konzentrieren sich hingegen auf die Prozess- und Ergebnisdimension.<sup>339</sup>

In Bezug auf die Potentialdimension der Revisionsleistung gibt es für bestimmte Teilbereiche keine konkreten Anforderungen des Kunden. Beispielsweise das Bildungsniveau der Revisoren betreffend, hat der Vorstand keine genaue Vorstellung davon, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Revisionsaufgaben zufriedenstellend erledigt werden können. Vielmehr kann die Interne Revision aus den Anforderungen an Prozess und Ergebnis ihrer Leistung die entsprechenden Qualitätsmerkmale selbst festlegen. Derartige Festlegungen sind jedoch unter Beachtung des jeweiligen Kontexts zu bilden. Mit den anbieterorientierten Verfahren kann demnach festgestellt werden, ob die Ressourcen ausreichen, um die Anforderungen der Kunden zu erfüllen. So kann beurteilt werden, ob der Ausbildungsgrad der Mitarbeiter ausreicht, um die Aufgaben in der geforderten Qualität zu erledigen. Dies kann unter anderem durch eine Expertenanalyse geschehen. Die Generierung eines Indikatorenkatalogs für die Qualitätsmessung in der Internen Revision kann sich wissenschaftlicher Beiträge zum Thema Qualität bedienen, bei denen die Kundensicht jedoch im Vordergrund stehen sollte.<sup>340</sup>

Auch für diese objektiven Methoden sollten keinesfalls „die subjektiven Einflußgrößen [sic!], die den Erfolg des Einsatzes derartiger Verfahren maßgeblich mitbestimmen, außer Acht gelassen werden“<sup>341</sup>. Die Anforderungen des Kunden sollten daher die Basis jedes Verfahrens bilden und damit der erste Schritt in der Qualitätsmessung sein (vgl. Abb. 14). Die objektiven Sachverhalte liefern allerdings keine Ansatzpunkte für das Qualitätsmanagement der Dienstleistung,<sup>342</sup> weshalb die Qualitätsmessung nicht ausschließlich solche Verfahren anwenden kann<sup>343</sup>.

---

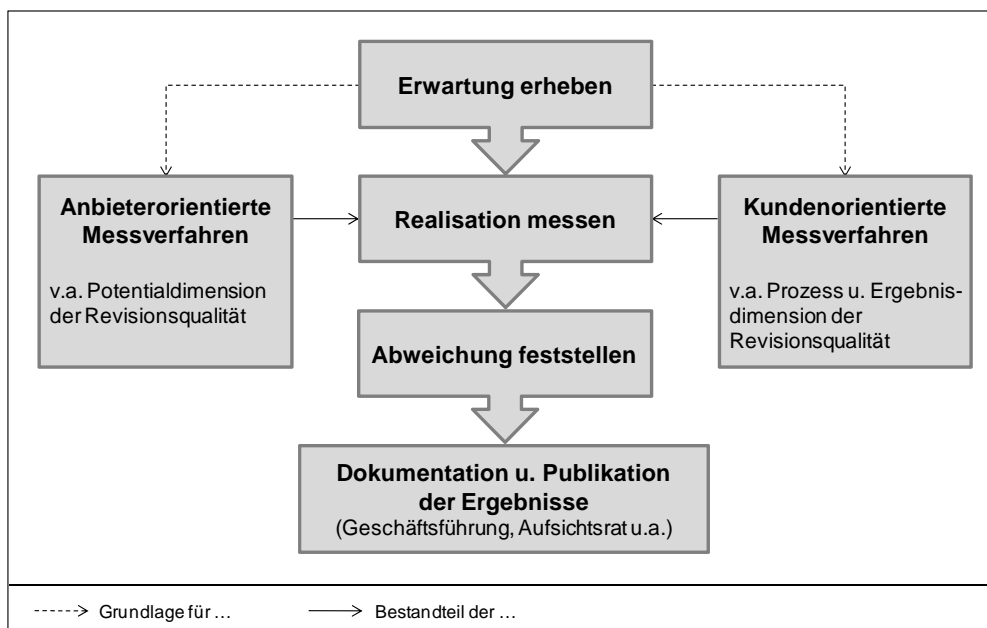
<sup>339</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 554, 557f.

<sup>340</sup> vgl. Westerbarkey (1996), S. 98

<sup>341</sup> Haller (1995), S. 134

<sup>342</sup> vgl. Bruhn (1999), S. 557

<sup>343</sup> vgl. Westerbarkey (1996), S. 102f.



**Abb. 14: Prozess der Qualitätsmessung im hybriden System<sup>344</sup>**

Die Sicht der Kunden ist für die Messung eines kundenorientierten Qualitätsbegriffs essentiell und stellt zudem das zentrale Kriterium bei der Gestaltung eines hybriden Messsystems dar.<sup>345</sup> Die explizite Erhebung der Kundenerwartungen liefert Informationen mit höherem Nutzen für das Qualitätsmanagement als deren implizite Berücksichtigung.<sup>346</sup> Außerdem sollen die Erwartungen des Kunden die Basis aller Messverfahren sein, insbesondere auch der anbieterorientierten sowie objektiv- kundenorientierten.<sup>347</sup> Im Vergleich zu einer Durchführung ohne Einbeziehung der Kundenerwartungen stiften diese einen höheren Nutzen. Weiterhin ist anzuführen, dass die Erwartungsmessung nach Inanspruchnahme der Leistung das tatsächliche Erwartungsbild verzerrt.<sup>348</sup> Aus diesen Gründen wird die Erhebung der Erwartungen vor dem Konsum der Revisionsleistung empfohlen – also eine indirekte zufriedenheitsorientierte Messung. Hierbei ist denkbar, dass die konkreten Anforderungen des Vorstands in festen Zeitabständen, beispielsweise im Abstand von zwei bis drei Jahren, oder bei Veränderungen in der Zusammensetzung der Geschäftsführung erhoben werden.<sup>349</sup>

<sup>344</sup> Eigene Darstellung

<sup>345</sup> vgl. Westerbarkey (1996), S. 102f., 96

<sup>346</sup> vgl. Abschnitt 4.3.3

<sup>347</sup> vgl. Haller (1995), S. 134

<sup>348</sup> vgl. Abschnitt 4.3.2

<sup>349</sup> vgl. Peemöller (2001), S. 1348. Für die generelle Möglichkeit, jedoch ohne Zeitangaben.

Die Messung der Kundenwahrnehmung erfolgt demnach unabhängig von der Erwartungsmessung und sollte regelmäßig durchgeführt werden. Durch die zeitlich differenzierte Erhebung ergibt sich ein sehr valides Qualitätsbild, da die beiden Maße sich nicht unmittelbar beeinflussen<sup>350</sup>. Die Anwendung der einzelnen Messverfahren muss sich zudem an die spezifische Situation in der Internen Revision anpassen. So ist beispielsweise das SERVQUAL-Instrument durch das Hinzunehmen neuer oder das Verwerfen ursprünglicher Merkmale auf die spezielle Dienstleistungssituation abzustimmen.<sup>351</sup> HAYWOOD-FARMER/STUART haben besonders auf eine derartige Anpassung im Kontext professioneller Dienstleistungen, wie es die Revisionsleistung ist, hingewiesen.<sup>352</sup>

Nach der Qualitätsbewertung der erbrachten Leistung muss diese mit den Anforderungen des Kunden verglichen werden und damit der Erfüllungsgrad der Erwartungen festgestellt werden. Die Ergebnisse der Qualitätsmessung sind dem Revisionskunden, also dem Vorstand, sowie weiteren Anspruchsgruppen zur Verfügung zu stellen. Zudem können diese Informationen für ein gezieltes Qualitätsmanagement in der Internen Revision eingesetzt werden.

---

<sup>350</sup> vgl. Carman (1990), S. 47ff.

<sup>351</sup> vgl. Carrillat, Jaramillo (2007), S. 476, 484; Parasuraman u.a. (1988), S. 30f.

<sup>352</sup> vgl. Haywood-Farmer, Stuart (1988), S. 213ff.

## **5. Notwendigkeit einer adäquaten Operationalisierung und Messung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision**

Im abschließenden Teil dieser Arbeit werden zunächst die Ergebnisse der vorigen Abschnitte bewertet. Der Ausblick auf zukünftige Forschungsfelder geht von der Fragestellung aus, warum eine adäquate Operationalisierung und Messung der Qualität von zentraler Bedeutung sind.

### **5.1 Das Fazit aus der kundenorientierten Operationalisierung und Messung**

Die Erarbeitung eines Qualitätsmodells sowie eines adäquaten Messansatzes wurden als Ziele der Arbeit formuliert. SCHNELL U.A. weisen darauf hin, dass die Operationalisierung eine Voraussetzung für die Messung theoretischer Begriffe ist. Um eine gute Operationalisierung zu erreichen muss das Themengebiet genau abgegrenzt werden.<sup>353</sup> Aus diesem Grund wurden zuerst die Elemente des Themas – Interne Revision, Dienstleistung und Qualität – analysiert. Dabei wird deutlich, dass die Revision zwar durch eine eindeutige Definition festgelegt ist, in der Interpretation ihrer Aufgaben und Pflichten jedoch keine einheitliche Meinung existiert. Die wissenschaftlichen Beiträge zur Qualität der Internen Revision beziehen sich zumeist auf Indikatoren und basieren nicht auf einem Qualitätsmodell. Deshalb galt es die dort vorgeschlagenen Messgrößen zu analysieren und mit Hilfe der für die Revision relevanten Gesetze zu möglichen Dimensionen der Revisionsqualität zu verdichten.<sup>354</sup> Auch die Begriffe Dienstleistung und Qualität unterliegen keiner einheitlichen Definition, sodass Arbeitsdefinitionen und Prämissen notwendig sind, um ein Verständnis von Dienstleistungsqualität in der Internen Revision zu erlangen.

Durch die Charakterisierung der Revisionsleistung als Dienstleistung ist es möglich, die Prinzipien vorgestellter Modelle der Dienstleistungsqualität auf die Interne Revision zu übertragen. Auf Basis dessen wurde ein kundenorientiertes Qualitätsmodell entwickelt. Das Modell ist mehrdimensional und verdeutlicht, dass die Leistungsqualität über mehrere Stufen zu operationalisieren ist, um der Revisionsqualität in ihrer Gesamtheit gerecht zu werden. Auf Grund der Unterschiedlichkeit von Prüfung und Beratung bedarf es zuerst einer Untergliederung

<sup>353</sup> vgl. Schnell u.a. (2005), S. 11, 127-130; Churchill (1979), S. 66ff.

<sup>354</sup> vgl. Abschnitt 2.1 und 2.4

des Qualitätsurteils in diese beiden Teilleistungen. Obwohl diese Teilqualitäten auf den folgenden Ebenen die gleichen Dimensionen enthalten, lassen sie sich je nach betrachteter Leistung unterschiedlich interpretieren. Zudem unterscheiden sich die beiden Teilqualitäten in den weiteren Operationalisierungsschritten, in denen den Dimensionen unterschiedliche Indikatoren zugeordnet werden.

Zur Messung der Revisionsqualität wird ein Mix unterschiedlicher Methoden vorgeschlagen. Damit ist es möglich, ein vollständiges Bild der Qualität zu erhalten, in dem unterschiedliche Aspekte mittels verschiedener Verfahren betrachtet werden. Die Erfassung aller Qualitätsaspekte ist entscheidend, denn die Messung nimmt eine Schlüsselfunktion innerhalb des Qualitätsmanagements ein, worauf auch unten stehende Zitate hindeuten.<sup>355</sup> Im Kontext der Internen Revision hat die Messung eine höhere Bedeutung als im Qualitätsmanagement generell, da die Feststellung des Qualitätsniveaus nicht ausschließlich für die Revision selbst wichtig ist, sondern diese zusätzlich als Leistungsbeleg gegenüber Dritten, beispielsweise dem Aufsichtsrat, dient.<sup>356</sup>

„Jede Form des Qualitätsmanagements erfordert Messungen.“<sup>357</sup>

„Die Identifikation von wesentlichen Dimensionen der Dienstleistungsqualität und die Leistungsmessung ... sind Voraussetzungen und Bestandteile eines Qualitätsmanagements.“<sup>358</sup>

## **5.2 Die Steuerung der Dienstleistungsqualität in der Internen Revision als weiterer Forschungsbedarf**

Die Zitate des vorigen Abschnitts bringen die Bedeutung der Operationalisierung und Messung innerhalb des Qualitätsmanagements zum Ausdruck. Gemäß den Standards des IIA soll auch die Interne Revision Maßnahmen zur Qualitätssicherung und -verbesserung durchführen, also ein Qualitätsmanagement implementieren.<sup>359</sup> Ein wichtiger Teil des Qualitätsmanagements ist die Steuerung der Qualität.<sup>360</sup> Damit kann von der Abfolge Operationalisierung, Messung und Steuerung im Qualitätsmanagement ausgegangen werden.

---

<sup>355</sup> vgl. Bezold (1996), S. 90

<sup>356</sup> Da der Aufsichtsrat in der vorliegenden Arbeit nicht zur direkten Anbieter-Nachfrager-Beziehung gehört, ist er als Dritter zu verstehen.

<sup>357</sup> Haller (2002), S. 288

<sup>358</sup> Bezold (1996), S. 88

<sup>359</sup> vgl. Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Standard 1300, S. 30ff.; Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), S. 1ff., URL siehe Literaturverzeichnis

<sup>360</sup> vgl. Bruhn (2008), S. 83f.

Ein Modell zur Steuerung der Dienstleistungsqualität ist das GAP-Modell von PARASURAMAN U.A.,<sup>361</sup> in dessen Zentrum die wahrgenommene Leistungsqualität, äquivalent zu ihrem Operationalisierungsansatz, steht (vgl. Abb. 15). Dadurch besteht eine Verbindung von Operationalisierung und Steuerung.<sup>362</sup> Die wahrgenommene Dienstleistungsqualität, als Diskrepanz zwischen erwarteter und erlebter Leistung, fassen die Autoren als Funktion der übrigen dargestellten Lücken auf. Sie gehen folglich davon aus, dass die GAP 5 durch die Art und die Stärke der Abweichungen der GAPs 1 bis 4 bestimmt wird. GAP 1 ist die Abweichung zwischen der tatsächlichen Erwartung des Kunden und der Wahrnehmung selbiger durch das Management. Sie bringt zum Ausdruck, dass die Einschätzung des Anbieters, bezüglich der für den Kunden bedeutsamen Leistungseigenschaften, nicht immer korrekt ist. GAP 2 ist die Lücke zwischen der wahrgenommenen Kundenerwartung durch das Management und deren Umsetzung in Leistungsspezifikationen. Sie entsteht, weil es dem Management nicht gelingt, die bekannten Erwartungen in eine entsprechende Leistung umzusetzen. Dies ist unter anderem auf ein fehlendes Commitment des Manage-

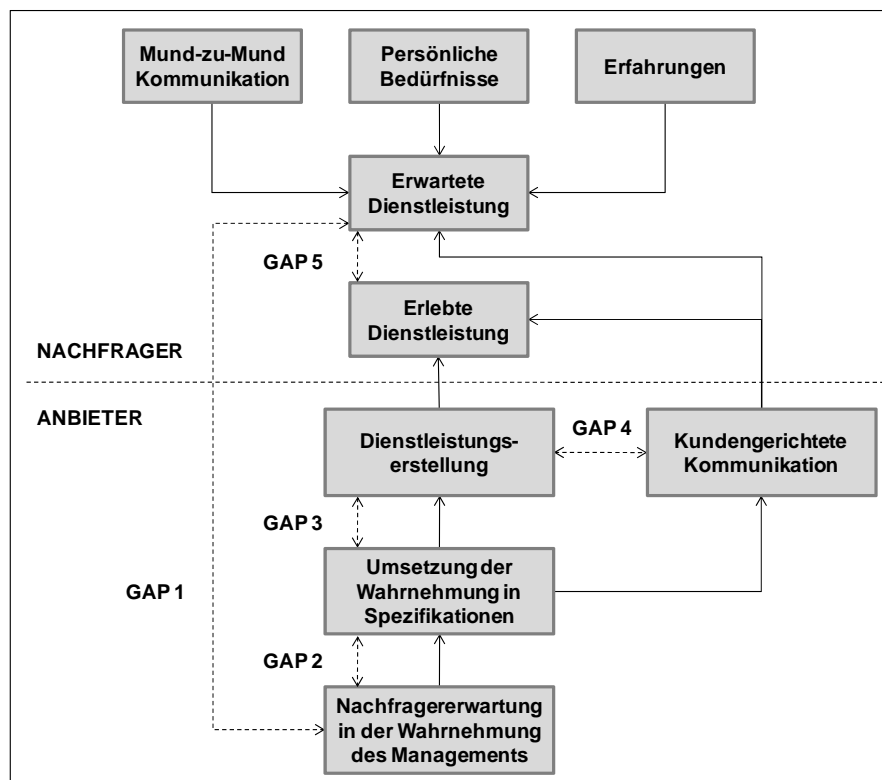


Abb. 15: GAP-Modell nach Parasuraman/Zeithaml/Berry<sup>363</sup>

<sup>361</sup> vgl. Bezdold (1996), S. 98

<sup>362</sup> Zudem besteht eine Verbindung zu ihrem Messinstrument SERVQUAL.

<sup>363</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Parasuraman u.a. (1985), S. 44; Scharitzer (1994), S. 99

ments zur Qualität zurückzuführen. Die Abweichung zwischen der Leistungsspezifikation und deren tatsächlicher Umsetzung (GAP 3) ist die Folge einer inadäquaten Ressourcenausstattung, vor allem das Personal im Kundenkontakt betreffend. GAP 4 ist die Abweichung zwischen der erbrachten Dienstleistung und der kundengerichteten Kommunikation über diese Leistung. Verspricht der Anbieter in der Kommunikation mehr als er tatsächlich erbringen kann, so werden die Erwartungen der Kunden erhöht und in Folge der nicht erfüllten Erwartungen empfinden diese die Leistungsqualität als schlecht.<sup>364</sup>

In einem späteren Beitrag haben die Autoren das GAP-Modell erweitert und unternehmensinterne Einflussfaktoren auf die einzelnen Lücken hinzugefügt.<sup>365</sup> Die im Modell dargestellten Lücken, mit ihren Einflussgrößen, bieten direkte Ansatzpunkte für ein Qualitätsmanagement.<sup>366</sup>

Die Entwicklung eines Steuerungsmodells für die Revisionsqualität, das wie bei PARASURAMAN U.A. Operationalisierung und Steuerung verbindet, ist ein Ansatzpunkt für weitere Untersuchungen. Dadurch kann ein integriertes Qualitätsmanagement in der Internen Revision erreicht werden.<sup>367</sup> Zum einen kann ein eigenständiges Modell entwickelt werden, das auf dem Operationalisierungskonzept dieser Arbeit aufbaut. Andererseits kann der Steuerungsansatz auch vom GAP-Modell ausgehen und dieses an die spezifische Situation der Revision anpassen. Die Anpassung könnte analog zum Vorgehen von LARGE/KÖNIG, die das Modell auf den Kontext der Beschaffung anwenden, erfolgen.<sup>368</sup>

Sofern der zu entwickelnde Steuerungsansatz auf das Qualitätsmodell der Internen Revision Bezug nimmt, muss dieses zunächst empirisch überprüft werden. Bisher basiert die Operationalisierung der Revisionsqualität auf konzeptionellen Überlegungen. Um eine bessere Qualitätsmessung in der Revision zu erreichen, muss sich die weitere Forschung auf die empirische Prüfung des Modells konzentrieren. Sollte dieses in seiner bestehenden Form nicht verifizierbar sein, so ist es auf Basis der empirischen Ergebnisse anzupassen.<sup>369</sup>

---

<sup>364</sup> vgl. Parasuraman u.a. (1985), S. 44-48; Bezold (1996), S. 85-88. Für eine ausführliche Erklärung der GAPs.

<sup>365</sup> vgl. Zeithaml u.a. (1988), S. 37ff.; Corsten, Gössinger (2007), S. 285-287

<sup>366</sup> vgl. Corsten, Gössinger (2007), S. 285; Bezold (1996), S. 88, 98f.; Haller (2002), S. 39

<sup>367</sup> vgl. Steffelbauer-Meuche (2004), S. 7-45, 95ff. Das vorgestellte Qualitätsmodell kann in einen vergleichbaren Rahmen eines Qualitätsmanagements integriert werden.

<sup>368</sup> vgl. Large, König (2009), S. 25ff.

<sup>369</sup> vgl. Churchill (1979), S. 66ff.; Hentschel (1992), S. 128. Zum Vorgehen der Entwicklung valider Messansätze für theoretische Konstrukte.

## Literaturverzeichnis

- Albrecht, T. und Gaenslen, P. (2009), Welche Anforderungen stellt die Unternehmensleitung an die Interne Revision, in: Lück (Hrsg., 2009), S. 89-116
- Amling, T. und Bantleon, U. (2007), Handbuch der Internen Revision: Grundlagen - Standards - Berufsstand, Berlin 2007
- Anderson, U. L. (1991), Quality assurance, total quality management, and the evaluation of the internal audit function, in: Internal Auditing, 6, 1991, 2, S. 66-72
- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2006a), Best Practice für die Interne Revision, in: Der Betrieb, 59, 2006, 5, S. 225-229
- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2006b), Praktische Empfehlungen für unternehmerisches Entscheiden - zur Anwendung der Business Judgment Rule in § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG, in: Der Betrieb, 59, 2006, 41, S. 2189-2196
- Ballwieser, W., Coenenberg, A. G. und von Wysocki, K. (Hrsg., 2002), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart 2002
- Benkenstein, M. (1993), Dienstleistungsqualität: Ansätze zur Messung und Implikationen für die Steuerung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 63, 1993, 11, S. 1095-1116
- Benkenstein, M. und Güthoff, J. (1997), Qualitätsdimensionen komplexer Dienstleistungen, in: Marketing ZFP, 19, 1997, 2, S. 81-92
- Berekoven, L. (1983), Der Dienstleistungsmarkt in der Bundesrepublik Deutschland, Göttingen 1983



- Berwanger, J. und Kullmann, S. (2008), Interne Revision: Wesen, Aufgaben und rechtliche Verankerung, Wiesbaden 2008
- Bezold, T. (1996), Zur Messung der Dienstleistungsqualität: eine theoretische und empirische Studie zur Methodenentwicklung unter besonderer Berücksichtigung des ereignisorientierten Ansatzes, Frankfurt a.M., Berlin u.a. 1996
- Bieberstein, I. (1995), Dienstleistungs-Marketing, Ludwigshafen 1995
- Biegert, H. (1998), Einflussgrößen auf die Qualität der Internen Revision und Maßnahmen zur Qualitätsüberwachung, in: Zeitschrift Interne Revision, 33, 1998, 2, S. 57-66
- Bitner, M. J., Booms, B. H. und Tetreault, M. S. (1990), The service encounter: diagnosing favorable and unfavorable incidents, in: Journal of Marketing, 54, 1990, 1, S. 71-84
- Blattmann, U. (1991), Interne Revision: Qualität und Qualitätsverantwortung, in: Der Schweizer Treuhänder, 65, 1991, 3, S. 72-76
- Böcking, H.-J. und Orth, C. (2002), Vereinbarkeit von Beratung und Prüfung, in: Ballwieser u.a. (Hrsg., 2002), S. 257-267
- Brady, M. K. und Cronin, J. J. (2001), Some new thoughts on conceptualizing perceived service quality: a hierarchical approach, in: Journal of Marketing, 65, 2001, 3, S. 34-49
- Brogowicz, A. A., Delene, L. M. und Lyth, D. M. (1990), A synthesised service quality model with managerial implications, in: International Journal of Service Industry Management, 1, 1990, 1, S. 27-45
- Brown, T. J., Churchill, G. A. und Peter, J. P. (1993), Improving the measurement of service quality, in: Journal of Retailing, 69, 1993, 1, S. 127-139

- Bruhn, M. (1998), Wirtschaftlichkeit des Qualitätsmanagements: Qualitätscontrolling für Dienstleistungen, Berlin und Heidelberg 1998
- Bruhn, M. (1999), Verfahren zur Messung der Qualität interner Dienstleistungen - Ansätze für einen Methodentransfer aus dem (externen) Dienstleistungsmarketing, in: Bruhn (Hrsg., 1999), S. 537-575
- Bruhn, M. (Hrsg., 1999), Internes Marketing: Integration der Kunden- und Mitarbeiterorientierung, 2. Aufl., Wiesbaden 1999
- Bruhn, M. (2003), Internal service barometers: Conceptualization and empirical results of a pilot study in Switzerland, in: European Journal of Marketing, 37, 2003, 9, S. 1187-1204
- Bruhn, M. (2008), Qualitätsmanagement für Dienstleistungen: Grundlagen, Konzepte, Methoden, 7. Aufl., Berlin und Heidelberg 2008
- Bruhn, M. und Hennig, K. (1993), Selektion und Strukturierung von Qualitätsmerkmalen - auf dem Weg zu einem umfassenden Qualitätsmanagement für Kreditinstitute (Teil 1), in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, 39, 1993, 3, S. 214-238
- Bruhn, M. und Stauss, B. (Hrsg., 2000), Dienstleistungsqualität: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., Wiesbaden 2000
- Bumbacher, R.-J. und Schweizer, M. (2002), Gestiegene Anforderungen an die Interne Revision: Wirksame Corporate Governance setzt gut ausgebaute Interne Revision voraus, in: Der Schweizer Treuhänder, 76, 2002, 11, S. 1039-1044
- Burr, W. und Stephan, M. (2006), Dienstleistungsmanagement: Innovative Wertschöpfungskonzepte im Dienstleistungssektor, Stuttgart 2006

- Carcello, J. V., Hermanson, R. H. und McGrath, N. T. (1992), Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users, in: *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 11, 1992, 1, S. 1-15
- Carman, J. M. (1990), Consumer perceptions of service quality: an assessment of the SERVQUAL dimensions, in: *Journal of Retailing*, 66, 1990, 1, S. 33-55
- Carrillat, F. A. und Jaramillo, F. (2007), The validity of the SERVQUAL and SERVPERF scales: a meta-analytic view of 17 years of research across five continents, in: *International Journal of Service Industry Management*, 18, 2007, 5, S. 472-490
- Churchill, G. A. (1979), A paradigm for developing better measures of marketing constructs, in: *Journal of Marketing Research*, 16, 1979, 1, S. 64-73
- Coenenberg, A. G. und von Weysocki, K. (Hrsg., 1992), *Handwörterbuch der Revision*, 2. Aufl., Stuttgart 1992
- Corsten, H. und Gössinger, R. (2007), *Dienstleistungsmanagement*, 5. Aufl., München 2007
- Cronin, J. J. und Taylor, S. A. (1992), Measuring service quality: a reexamination and extension, in: *Journal of Marketing*, 56, 1992, 3, S. 55-68
- Cronin, J. J. und Taylor, S. A. (1994), SERVPERF versus SERVQUAL: reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality, in: *Journal of Marketing*, 58, 1994, 1, S. 125-131
- de Ruyter, K., Bloemer, J. und Peeters, P. (1997), Merging service quality and service satisfaction: an empirical test of an integrative model, in: *Journal of Economic Psychology*, 18, 1997, 4, S. 387-406

Deutscher Bundestag (1998), Drucksache 13/9712: Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereiche (KonTraG), <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/13/097/1309712.pdf>, Stand: 28.01.1998

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (IIR) (2002), IIR Revisionsstandard Nr. 3: Qualitätsmanagement in der Internen Revision, [http://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/Revisionsstandard\\_Nr.\\_3.pdf](http://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/Revisionsstandard_Nr._3.pdf), Stand: 12.08.2002

Doll, R. (2000), Wahrnehmung und Signalisierung von Prüfungsqualität, Frankfurt a. M. 2000

Donabedian, A. (1966), Evaluating the quality of medical care, in: The Milbank Memorial Fund Quarterly, 44, 1966, 3, S. 166-206

Donabedian, A. (1978), The quality of medical care: methods for assessing and monitoring the quality of care for research and for quality assurance programs, in: Science, 200, 1978, 4344, S. 856-864

Donabedian, A. (1980), The definition of quality and approaches to its assessment, Ann Arbor 1980

Engelke, M. (1997), Qualität logistischer Dienstleistungen: Operationalisierung von Qualitätsmerkmalen, Qualitätsmanagement, Umweltgerechtigkeit, Berlin 1997

Ernst & Young AG (2006), Star oder Statist? Rolle und Zukunft der Internen Revision aus Sicht von Unternehmen und Interessengruppen, Stuttgart 2006

Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R. und Voss, C. (1991), Performance measurement in service businesses, o.O. 1991

Forberger, D. (2000), Emotionale Determinanten der Dienstleistungsqualität: Entwicklung und Überprüfung eines Messkonzeptes, Wiesbaden 2000

- Förschle, G. und Peemöller, V. H. (Hrsg., 2004), Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004
- Frost, F. A. und Kumar, M. (2000), INTSERVQUAL - an internal adaptation of the GAP model in a large service organisation, in: Journal of Services Marketing, 14, 2000, 5, S. 358-377
- Füss, R. (2005), Die Interne Revision: Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven, Berlin 2005
- Garvin, D. A. (1984), What does "product quality" really mean?, in: Sloan Management Review, 26, 1984, 1, S. 25-43
- Geiger, W. und Kotte, W. (2008), Handbuch Qualität: Grundlagen und Elemente des Qualitätsmanagements, 5. Aufl., Wiesbaden 2008
- Gramling, A. A. und Hermanson, D. R. (2009), Internal audit quality: would we know it if we saw it?, in: Internal Auditing, 24, 2009, 1, S. 36-39
- Grönroos, C. (1984), A service quality model and its marketing implications, in: European Journal of Marketing, 18, 1984, 4, S. 36-45
- Grönroos, C. (1988), Service quality: the six criteria of good perceived service quality, in: Review of Business, 9, 1988, 3, S. 10-13
- Guhl, M. (1998), Total Quality Management im Dienstleistungsbereich, Bad Urach 1998
- Güner, M. F. (2008), Stakeholder's perceptions and expectations and the evolving role of internal audit, in: Internal Auditing, 23, 2008, 5, S. 21-33
- Güthoff, J. (1995), Qualität komplexer Dienstleistungen: Konzeption und empirische Analyse der Wahrnehmungsdimensionen, Wiesbaden 1995

- Hahn, U. (2009), Die internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2009, in: Zeitschrift Interne Revision, 44, 2009, 1, S. 34-37
- Haller, S. (1995), Beurteilung von Dienstleistungsqualität: dynamische Betrachtung des Qualitätsurteils im Weiterbildungsbereich, Wiesbaden 1995
- Haller, S. (2002), Dienstleistungsmanagement: Grundlagen - Konzepte - Instrumente, 2. Aufl., Wiesbaden 2002
- Hardie, N. und Walsh, P. (1994), Towards a better understanding of quality, in: International Journal of Quality and Reliability Management, 11, 1994, 4, S. 53-63
- Haywood-Farmer, J. und Stuart, F. I. (1988), Measuring the quality of professional services, in: Johnston (Hrsg., 1988), S. 207-220
- Hentschel, B. (1990), Die Messung wahrgenommener Dienstleistungsqualität mit SERVQUAL, in: Marketing ZFP, 12, 1990, 4, S. 230-240
- Hentschel, B. (1992), Dienstleistungsqualität aus Kundensicht: vom merkmals- zum ereignisorientierten Ansatz, Wiesbaden 1992
- Hermanns, A. und Meyer, A. (Hrsg., 1984), Zukunftsorientiertes Marketing für Theorie und Praxis, Berlin 1984
- Higginbottom, M. J. und Hurst, K. (2001), Quality assuring a therapy service, in: International Journal of Health Care Quality Assurance, 14, 2001, 4, S. 149-156
- Hilke, W. (1989), Dienstleistungs-Marketing: Banken und Versicherungen, freie Berufe, Handel und Transport, nicht-erwerbswirtschaftlich orientierte Organisationen, Wiesbaden 1989

- Hofmann, R. (1992), Interne Revision: Aufgaben, in: Coenenberg und von Wysocki (Hrsg., 1992), S. 855-864
- Hofmann, R. (1994), Stellenwert, Organisation und Aufgaben der Internen Revision im Rahmen der Unternehmensüberwachung, in: Das Wirtschaftsstudium, 23, 1994, 2, S. 130-137
- Hölscher, L. und Rosenthal, J. (2009), Leistungsmessung der Internen Revision: Teil II: Leistungsmessung mittels GAP-Analyse, in: Zeitschrift Interne Revision, 44, 2009, 1, S. 9-14
- Hopkins, R. N. (1997), The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom public sector, in: International Journal of Auditing, 1, 1997, 2, S. 117-133
- Hübner, S. (2009), Internes Kontrollsystem (IKS), in: Controlling, 21, 2009, 4-5, S. 276-278
- Institut der Wirtschaftsprüfer (2006), IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261), in: Die Wirtschaftsprüfung, 59, 2006, 22, S. 1433-1445
- Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2009), Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2009, Wien 2009
- Johnston, R. (Hrsg., 1988), The management of service operations: proceedings of the UK Operations Management Association annual international conference, Berlin, Heidelberg u.a. 1988
- Kelemen, M. (2003), Managing quality: managerial and critical perspectives, London 2003
- Klingebiel, N. (1999), Performance Measurement: Grundlagen - Ansätze - Fallstudien, Wiesbaden 1999

- Knapp, E. (2005), Interne Revision und Corporate Governance: Aufgaben und Entwicklungen für die Überwachung, Berlin 2005
- Lang, R. (1990), Qualitätsmerkmale einer erfolgreichen Internen Revision, in: Zeitschrift Interne Revision, 25, 1990, 4, S. 198-208
- Langer, A., Herzig, A. und Pedell, B. (2009), Leistungsmessung und betriebswirtschaftliche Steuerung der Internen Revision - mehr als nur ein Messproblem, in: Zeitschrift Interne Revision, 44, 2009, 3, S. 104-111
- Large, R. O. und König, T. (2009), A gap model of purchasing's internal service quality: concept, case study and internal survey, in: Journal of Purchasing and Supply Management, 15, 2009, 1, S. 24-32
- Lück, W. (1991), Wirtschaftsprüfung und Treuhandwesen: Institutionelle und funktionale Aspekte der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, 2. Aufl., Stuttgart 1991
- Lück, W. (2002), Corporate Governance und Aufsichtsrat, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 244, 21.10.2002, S. 24
- Lück, W. (Hrsg., 2006), Zentrale Tätigkeitsbereiche der Internen Revision, Berlin 2006
- Lück, W. (Hrsg., 2009), Anforderungen an die Interne Revision, Berlin 2009
- Maleri, R. (1997), Grundlagen der Dienstleistungsproduktion, 4. Aufl., Berlin, Heidelberg u.a. 1997
- Marshall, G. W., Baker, J. und Finn, D. W. (1998), Exploring internal customer service quality, in: The Journal of Business and Industrial Marketing, 13, 1998, 4, S. 381-392
- Meffert, H. und Bruhn, M. (2009), Dienstleistungsmarketing, 6. Aufl., Wiesbaden 2009



- Meyer, A. (1984), Marketing für Dienstleistungs-Anbieter: vergleichende Analyse verschiedener Dienstleistungsarten, in: Hermanns und Meyer (Hrsg., 1984), S. 197-213
- Meyer, A. (1991), Dienstleistungs-Marketing, in: Die Betriebswirtschaft, 51, 1991, 2, S. 195-209
- Meyer, A. und Mattmüller, R. (1987), Qualität von Dienstleistungen: Entwurf eines praxisorientierten Qualitätsmodells, in: Marketing ZFP, 9, 1987, 3, S. 187-195
- Nash, C. Y. und Flesher, D. L. (2001), Performance measurement in internal audit, in: Internal Auditing, 16, 2001, 4, S. 3-12
- Negi, R. (2009), Determining customer satisfaction through perceived service quality: a study of Ethiopian mobile users, in: International Journal of Mobile Marketing, 4, 2009, 1, S. 31-38
- Oliver, R. L. (1980), A cognitive model of the antecedents and consequences of satisfaction, in: Journal of Marketing Research, 17, 1980, 4, S. 460-469
- Ostrom, A., Iacobucci, D. und Grayson, K. (1995), Distinguishing service quality and customer satisfaction: the voice of the consumer, in: Journal of Consumer Psychology, 4, 1995, 3, S. 277-303
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. und Berry, L. L. (1985), A conceptual model of service quality and its implications for future research, in: Journal of Marketing, 49, 1985, 4, S. 41-50
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. und Berry, L. L. (1988), SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality, in: Journal of Retailing, 64, 1988, 1, S. 12-40
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. und Berry, L. L. (1991), Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale, in: Journal of Retailing, 67, 1991, 4, S. 420-450

- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. und Berry, L. L. (1993), More on improving service quality measurement, in: Journal of Retailing, 69, 1993, 1, S. 140-147
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. und Berry, L. L. (1994), Reassessment of expectations as a comparison standard in measuring service quality: implications for future research, in: Journal of Marketing, 58, 1994, 1, S. 111-124
- Peemöller, V. H. (2001), Qualitätssicherung der Internen Revision, in: Betriebs-Berater, 56, 2001, 26, S. 1347-1353
- Peemöller, V. H. (2004), Interner Revisor, in: Förtschle und Peemöller (Hrsg., 2004), S. 151-197
- Peemöller, V. H. und Richter, M. (2000), Entwicklungstendenzen der Internen Revision: Chancen für die unternehmensinterne Überwachung, Berlin 2000
- Pepels, W. (1995), Einführung in das Dienstleistungsmarketing, München 1995
- Rezaee, Z. (1996), Improving the quality of internal audit functions through total quality management, in: Managerial Auditing Journal, 11, 1996, 1, S. 30-34
- Rupšys, R. und Boguslauskas, V. (2007), Measuring performance of internal auditing: empirical evidence, in: Engineering Economics, 55, 2007, 5, S. 9-15
- Scharitzer, D. (1994), Dienstleistungsqualität - Kundenzufriedenheit, Wien 1994
- Schartmann, B. und Lindner, M. (2006), Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) durch die Interne Revision (IR), in: Lück (Hrsg., 2006), S. 33-62

- Scheuch, F. und Hasenauer, R. (1969), Leistung - Dienstleistung - Dienstleistungsbetrieb, in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, 15, 1969, 2, S. 125-134
- Schlagheck, W. (1986), Rolle und Profession des Internen Revisors: empirische Überprüfung der Fruchtbarkeit einer ausdifferenzierten Rollentheorie, Diss. an der Universität Essen, Essen 1986
- Schmitz, G. (1997), Marketing für professionelle Dienstleistungen: Bedeutung und Dynamik der Geschäftsbeziehungen, dargestellt am Beispiel Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1997
- Schnell, R., Hill, P. B. und Esser, E. (2005), Methoden der empirischen Sozialforschung, 7. Aufl., München 2005
- Schroff, J. (2006), Aufgabenwandel in der Internen Revision: eine theoretische und empirische Untersuchung, München 2006
- Seif, W. und Hobuss, W. (2009), Qualitätssicherung im Spannungsfeld der Anspruchsgruppen: am Beispiel der Internen Revision der Credit Suisse Group, in: Der Schweizer Treuhänder, 83, 2009, 9, S. 631-636
- Staudt, E. und Hinterwäller, H. (1982), Von der Qualitätssicherung zur Qualitätspolitik - Konzeption einer integralen unternehmerischen Qualitätspolitik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 52, 1982, 11-12, S. 1000-1042
- Stauss, B. (1992), Dienstleistungsqualität aus Kundensicht, Regensburg 1992
- Stauss, B. (2000), „Augenblicke der Wahrheit“ in der Dienstleistungserstellung - Ihre Relevanz und ihre Messung mit Hilfe der Kontaktpunkt-Analyse, in: Bruhn und Stauss (Hrsg., 2000), S. 321-340
- Stauss, B. und Hentschel, B. (1990), Verfahren der Problementdeckung und -analyse im Qualitätsmanagement von Dienstleistungsunternehmen, in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, 36, 1990, 3, S. 232-259

- Steffelbauer-Meuche, G. (2004), Qualitätsmanagement in der Internen Revision, Sternenfels 2004
- Sutton, S. G. (1993), Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process, in: Decision Sciences, 24, 1993, 1, S. 88-105
- Tam, J. L. M. (2004), Customer satisfaction, service quality and perceived value: an integrative model, in: Journal of Marketing Management, 20, 2004, 7-8, S. 897-917
- Taylor, S. A. und Baker, T. L. (1994), An assessment of the relationship between service quality and customer satisfaction in the formation of consumers' purchase intentions, in: Journal of Retailing, 70, 1994, 2, S. 163-178
- Trommsdorff, V. (1989), Konsumentenverhalten, Stuttgart u.a. 1989
- Warming-Rasmussen, B. und Jensen, L. (1998), Quality dimensions in external audit services - an external user perspective, in: The European Accounting Review, 7, 1998, 1, S. 65-82
- Westerbarkey, P. (1996), Methoden zur Messung und Beeinflussung der Dienstleistungsqualität: Feedback- und Anreizsysteme in Beherberungsunternehmen, Wiesbaden 1996
- Westhausen, H.-U. (2005), Das COSO-Modell: bisher nur eine Randerscheinung in Deutschland?, in: Zeitschrift Interne Revision, 40, 2005, 3, S. 98-103
- Wind, C. (1999), Die Grenzen der Beratung durch die Revisionsstelle, in: Der Schweizer Treuhänder, 73, 1999, 1-2, S. 81-86
- Wyniger, D. (2001), Implementierung eines QMS für die Interne Revision, in: Der Schweizer Treuhänder, 75, 2001, 3, S. 179-184

Zeithaml, V. A., Berry, L. L. und Parasuraman, A. (1988), Communication and control processes in the delivery of service quality, in: Journal of Marketing, 52, 1988, 2, S. 35-48

Ziegenfuss, D. E. (2000), Measuring performance: What are the critical success factors for internal audit departments? A new study sheds light on the performance indicators that CAEs regard as the most important measures, in: Internal Auditor, 57, 2000, 1, S. 36-40