

ERWARTUNGEN UND MEHRWERT DES INTERNEN AUDITS

Die Rolle wirksamer Kommunikation

Der Mehrwert des internen Audits hängt von der Erfüllung der Erwartungen von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung ab, welche durch wirksame Kommunikation gefördert werden kann. Im Rahmen einer Dissertation wurden in einer Umfrage die Ausgestaltung der Berichterstattung sowie die Anforderungen und Folgen guter Kommunikation untersucht.

1. EINLEITUNG

Die Erwartungen von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung an das interne Audit haben seit der Verankerung des Begriffs *Mehrwert* in der Definition des internen Audits des IIA [1] in den letzten zwei Jahrzehnten stark zugenommen. Es stellt sich nicht mehr nur die Frage, inwieweit sich das interne Audit auf die Bereiche *Governance*, *Risk Management* oder *Control* fokussieren und ob es mehrheitlich Prüfungs- oder Beratungsleistungen erbringen soll. Vielmehr treten auch Aspekte, welche über die drei traditionellen Arbeitsgebiete hinausgehen, beispielsweise die Unterstützung der Geschäftsleitung bei der Implementierung der Unternehmensstrategie, immer häufiger in den Vordergrund.

Da die Definition des internen Audits einen *systematischen und zielgerichteten Ansatz* voraussetzt, könnte damit eventuell sogar suggeriert werden, dass interne Auditoren Experten in der Anwendung von Data Analytics und moderner Informationstechnologien sind.

Es lässt sich somit eine Vielzahl an möglichen Erwartungshaltungen identifizieren, die die Möglichkeiten oder Ressourcen des internen Audits gegebenenfalls übersteigen. Sind die Erwartungen von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung aufgrund des breiten Mandats des internen Audits nicht klar formuliert oder stehen sie in Konflikt zueinander, können Rollenunklarheiten, Rollenkonflikte oder Rollenüberlastungen auftreten, welche den Mehrwert des internen Audits sowie dessen wahrgenommene Relevanz für die Governance im Unternehmen schmälern kön-

nen [2, 3, 4, 5]. Die im Jahr 2017 von PwC durchgeführte *State-of-the-Internal-Audit-Profession-Studie* [6] belegte ausserdem, dass nur neun Prozent der befragten knapp 1900 Board-Mitglieder, Geschäftsleitungsmitglieder und Revisionsleiter das interne Audit in ihrem Unternehmen als *Trusted Advisor* betrachten, was möglicherweise durch eine Erwartungslücke bedingt ist.

Vor diesem Hintergrund ist die Frage, welche Erwartungen der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung als zentrale interne Anspruchsgruppen an die Arbeit des internen Audits haben und wie diese Erwartungen am besten kommuniziert werden, von ausschlaggebender Bedeutung.

2. WIRKSAME KOMMUNIKATION ALS STELLHEBEL, UM ERWARTUNGEN VON VERWALTUNGSRAT UND GESCHÄFTS- LEITUNG ZU ERFÜLLEN

Im Rahmen einer Dissertation an der Universität St. Gallen [7] wurde eine Umfrage zur Untersuchung wirksamer Kommunikation zwischen dem internen Audit und seinen internen Anspruchsgruppen durchgeführt, wozu im Jahr 2018 Daten von 113 internen Auditoren aus Schweizer Unternehmen erhoben wurden.

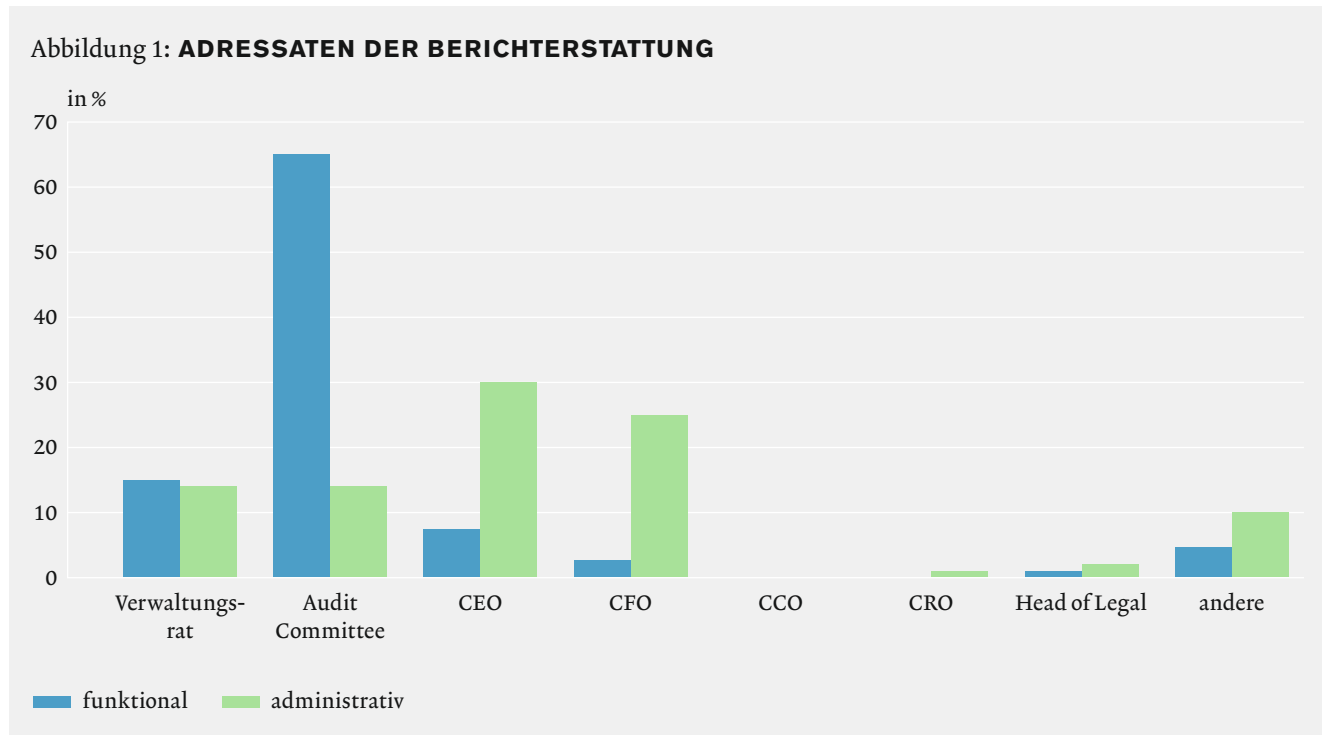
Die qualitativen Ergebnisse dieser Studie wiesen dabei vielfach auf ein verbessertes gegenseitiges Erwartungsmanagement als direkte Folge wirksamer Kommunikation hin. Demnach wurde auf die Frage, welche Konsequenzen wirksame Kommunikation zwischen dem internen Audit und



T. FLEMMING RUUD,
 PROF., PHD, WP (N),
 PROFESSOR
 FÜR BETRIEBS-
 WIRTSCHAFTSLEHRE
 (INTERNAL CONTROL/
 INTERNAL AUDIT),
 UNIVERSITÄT ST. GALLEN



KATHARINA SCHRAMM,
 DR. OEC. HSG,
 UNIVERSITÄT ST. GALLEN



seinen internen Anspruchsgruppen hat, unter anderem genannt:

- «Meeting the expectations of internal stakeholders» (d. h. Erfüllung der Erwartungen der internen Stakeholder);
- «Alignment of internal audit with the expectations and needs of the Board and Management» (d. h. Angleichung des internen Audits an die Erwartungen und Bedürfnisse des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung);
- «Expectation mapping» (d. h. Mapping der Erwartungen);
- «Knowledge of the expectations of the Board» (d. h. Kenntnisse über die Erwartungen des Verwaltungsrats);
- «Fewer expectation gaps» (d. h. weniger Erwartungslücken).

Somit ist wirksame Kommunikation neben weiteren Voraussetzungen wie ausreichende Ressourcen und Kompetenzen eine Möglichkeit, die Erfüllung der an das interne Audit gerichteten Erwartungen des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung zu unterstützen und somit dessen Mehrwert im Unternehmen zu fördern.

Während die IIA-Standards vielerorts auf die Kommunikation mit dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung eingehen (z. B. IIA-Standard 1111 – *Direkte Zusammenarbeit mit Geschäftsleitung bzw. Überwachungsorgan* [8] oder IIA-Standard 2060 – *Berichterstattung an leitende Führungskräfte und Geschäftsleitung bzw. Überwachungsorgan* [9]), bestehen für den Verwal-

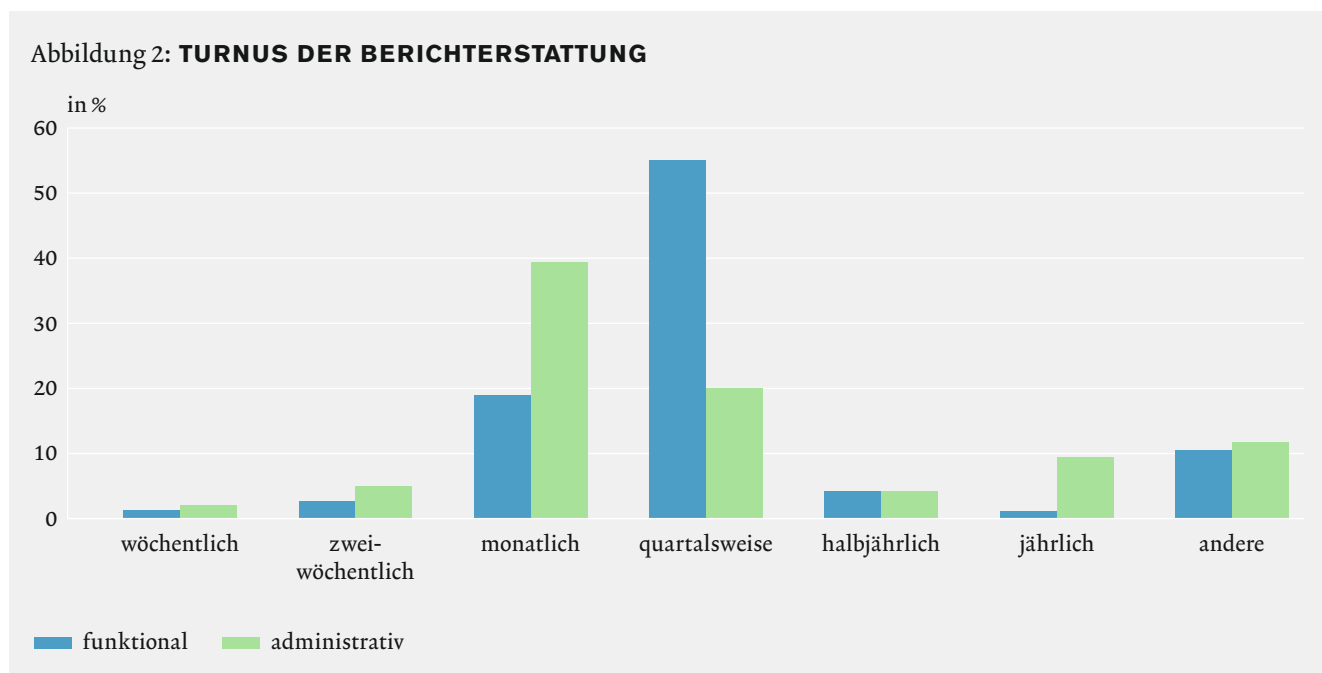
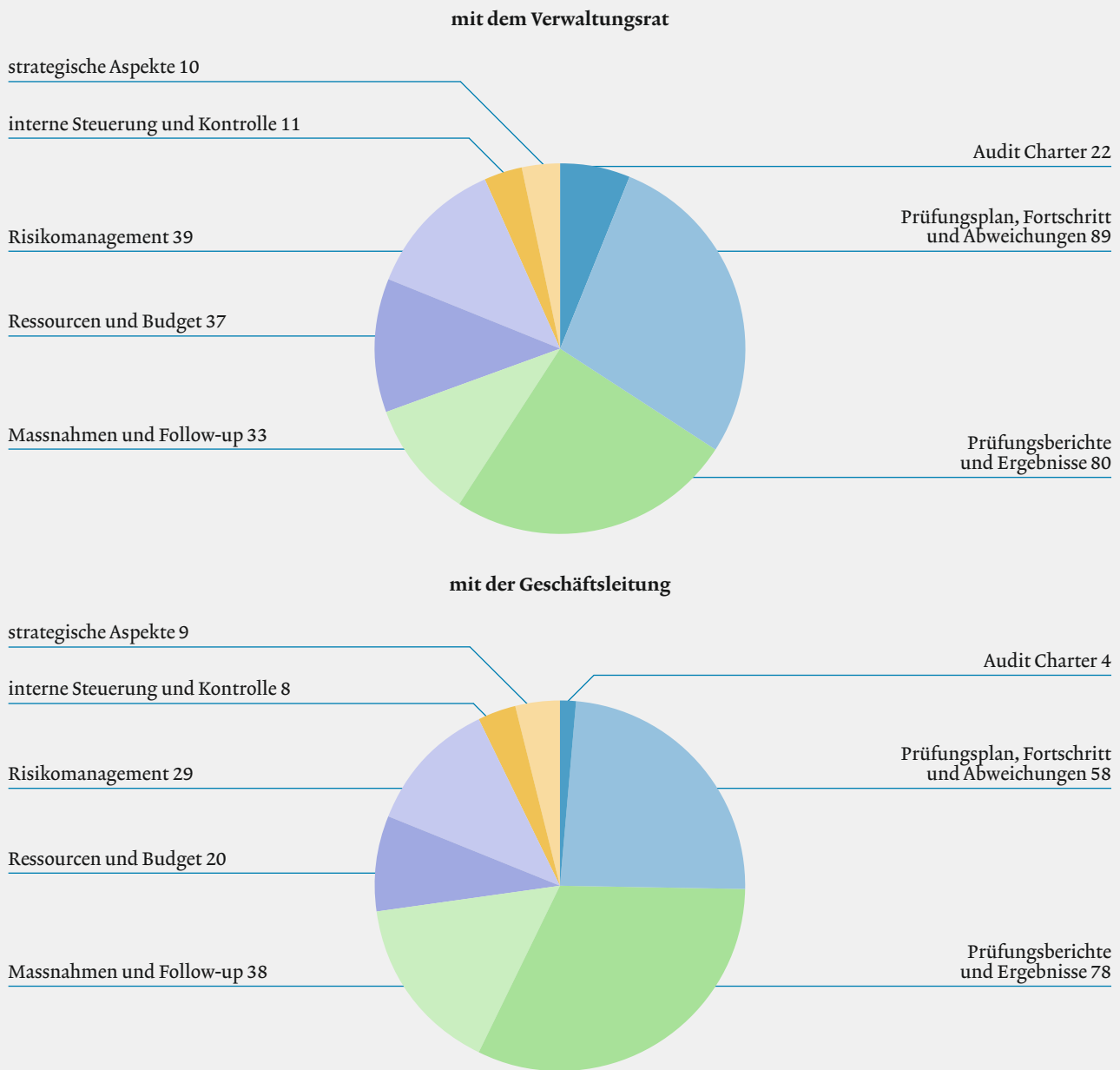


Abbildung 3: **INHALTE DER KOMMUNIKATION**
Nennung in absoluten Zahlen, Mehrfachnennungen möglich



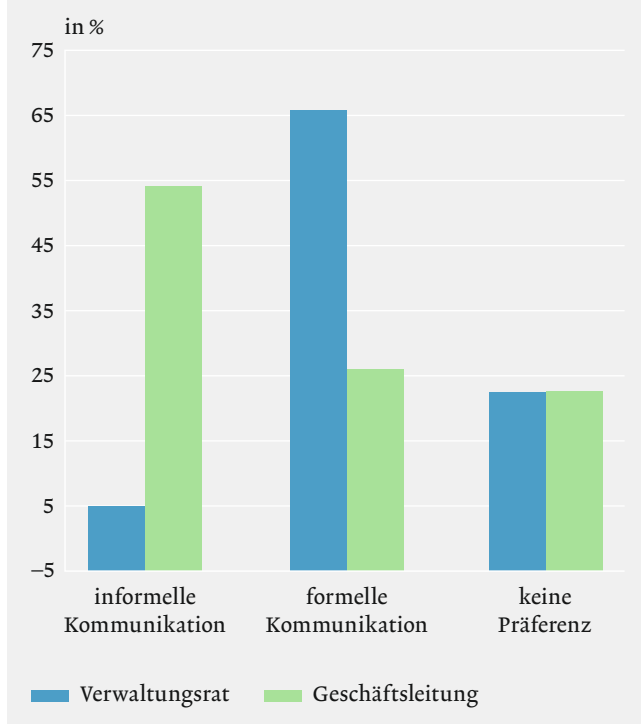
tungsrat und die Geschäftsleitung selbst nur wenige konkrete und formalisierte Anforderungen an die Kommunikation mit dem internen Audit, insbesondere nicht zur Klärung der an das interne Audit gerichteten Erwartungen. Die Notwendigkeit zur regelmässigen Kommunikation mit dem internen Audit ergibt sich allein implizit aus den Verpflichtungen des Verwaltungsrats gemäss Art. 716a OR. Umso wichtiger erscheint es, dass das interne Audit und seine internen Anspruchsgruppen ein beidseitiges Verständnis von wirksamer Kommunikation entwickeln und leben.

Vor diesem Hintergrund werden im nachfolgenden Abschnitt die aktuelle Ausgestaltung der Kommunikation zwischen dem internen Audit und dem Verwaltungsrat respek-

tive der Geschäftsleitung in Schweizer Unternehmen sowie die Anforderungen und Folgen wirksamer Kommunikation beleuchtet.

3. AUSGESTALTUNG DER KOMMUNIKATION ZWISCHEN INTERNEM AUDIT UND INTERNEN ANSPRUCHSGRUPPEN

Zunächst soll ein Bild über die Ausgestaltung der Berichterstattung gegeben und auf die funktionale und administrative Reporting-Linie eingegangen werden. Im Hinblick auf die funktionale Berichterstattung rapportiert die Mehrheit der befragten internen Auditoren an das Audit Committee des Verwaltungsrats (68,75%), administrativ wird überwie-

Abbildung 4: **FORMELLE UND INFORMELLE KOMMUNIKATION**

gend an den CEO (29,46%) respektive den CFO (25,89%) des Unternehmens Bericht erstattet (vgl. *Abbildung 1*).

Bei mehr als der Hälfte der Antwortenden findet die funktionale Berichterstattung zudem quartalsweise statt (55,36%), bei knapp 17% sogar monatlich. Wie zu erwarten war, wird administrativ mehrheitlich monatlich rapportiert (37,84%), gefolgt von quartalsweiser Berichterstattung (18,92%). 13% respektive 16% der Befragten gaben an, einen anderen Tur-

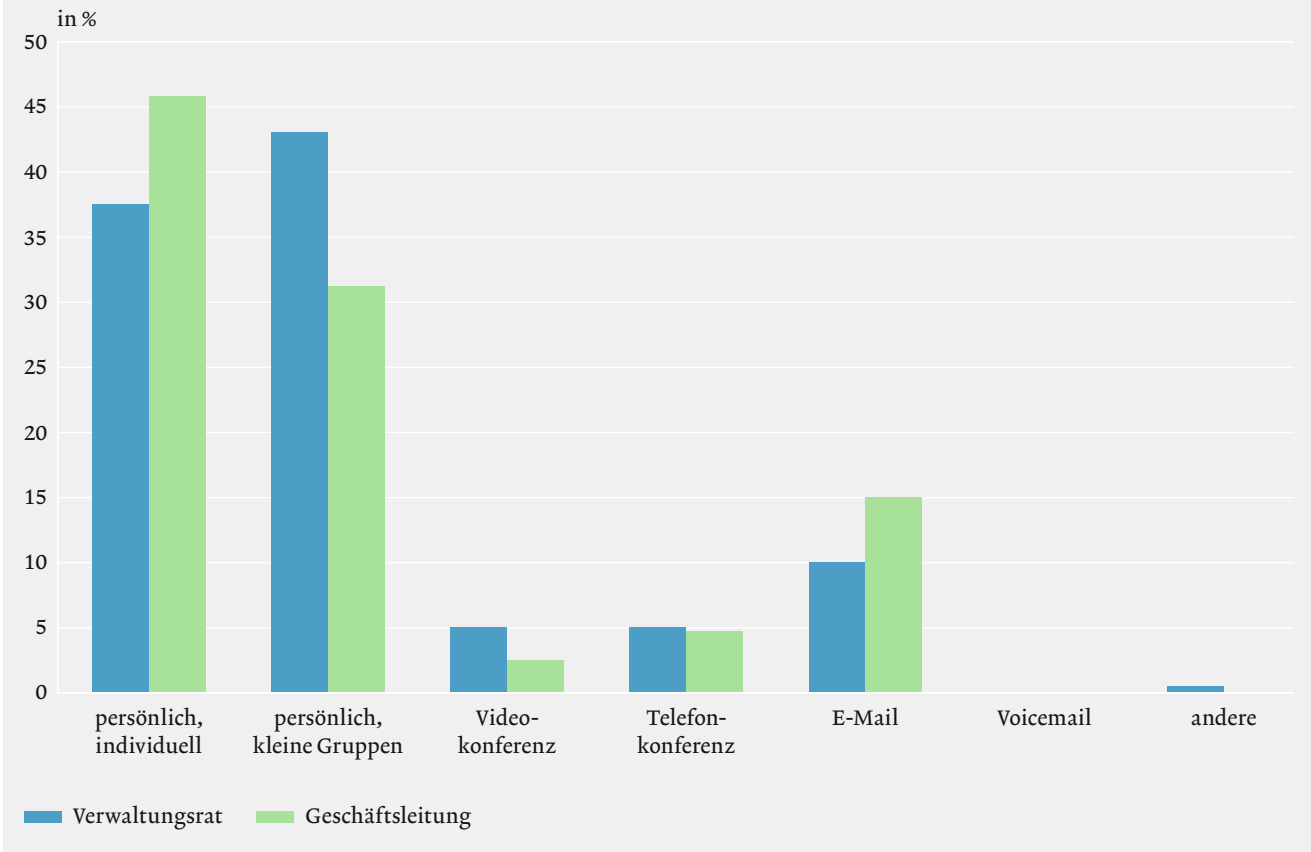
nus bei der funktionalen beziehungsweise bei der administrativen Berichterstattung einzuhalten, wobei unter diesem Punkt am häufigsten genannt wurde, dass anlassbezogen zu besonderen Vorkommnissen oder bedarfsorientiert kommuniziert wird (vgl. *Abbildung 2*).

In Bezug auf die kommunizierten Inhalte werden mit dem Verwaltungsrat und mit der Geschäftsleitung in etwa ähnliche Themen mit gleicher Priorität besprochen, sodass insbesondere der Prüfungsplan sowie Prüfergebnisse adressiert werden. Erwartungsgemäss wird die Geschäftsordnung des internen Audits häufiger mit dem Verwaltungsrat abgestimmt, an den das interne Audit idealerweise auch funktional rapportiert. Strategische Aspekte werden sowohl mit dem Verwaltungsrat als auch mit der Geschäftsleitung eher selten diskutiert (vgl. *Abbildung 3*).

Die Ergebnisse zeigen anschaulich, dass an die Kommunikation mit dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung unterschiedliche Anforderungen bestehen. Obwohl die befragten internen Auditoren mit beiden internen Anspruchsgruppen eine persönliche Kommunikation bevorzugten, d. h. von Angesicht zu Angesicht, sprach sich die Mehrheit für formelle, d. h. geplante Kommunikation mit dem Verwaltungsrat und für informelle, d. h. spontane Kommunikation mit der Geschäftsleitung aus (vgl. *Abbildung 4*). Dieses Resultat lässt sich durch die begrenzte Verfügbarkeit des Verwaltungsrats erklären, welcher sich in der Regel vierteljährlich trifft und dessen unabhängige Mitglieder seltener im Unternehmen anzutreffen sind. Folglich ist es womöglich schwieriger, mit dem Verwaltungsrat eine vertraute und persönliche Atmosphäre für die gegenseitige Kommunikation aufzubauen, wobei Unabhängigkeit von der Geschäftsleitung diese wiederum fördern könnte.

Die Umfrageteilnehmer präferierten Kommunikation in kleinen Gruppen mit dem Verwaltungsrat, zum Beispiel durch die Teilnahme an quartalsweisen Verwaltungsrats-

Abbildung 5: **BEVORZUGTE KOMMUNIKATIONSKANÄLE**

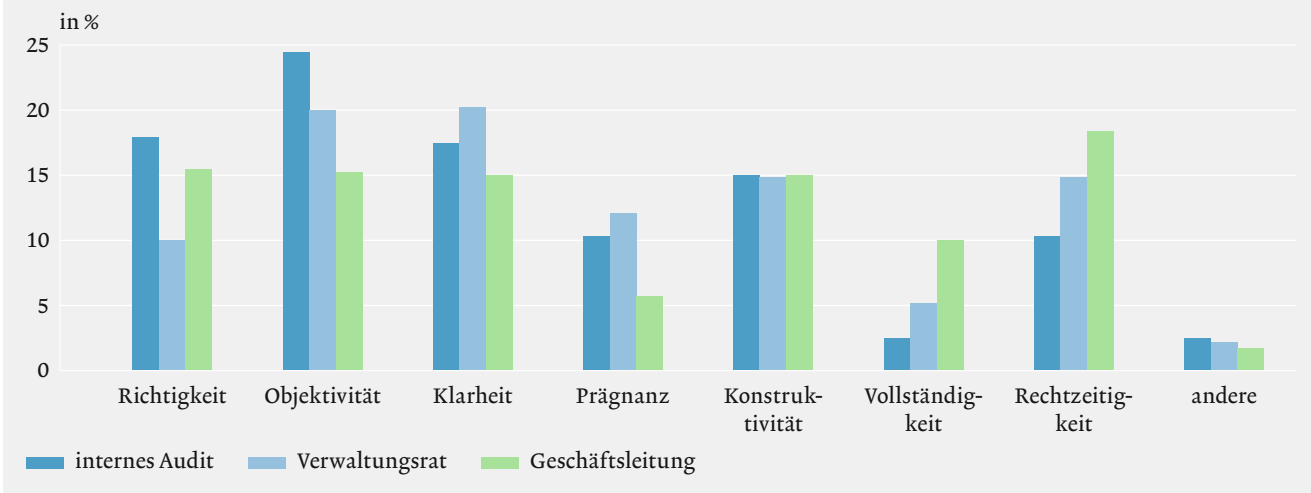


oder Audit-Committee-Sitzungen, sowie individuelle Kommunikation zu zweit mit der Geschäftsleitung. Video- oder Telefonkonferenzen sowie E-Mail-Kommunikation wurden weder mit dem Verwaltungsrat noch mit der Geschäftsleitung an erster Stelle gewünscht (vgl. *Abbildung 5*).

Darüber hinaus waren verschiedene Qualitätskriterien, angelehnt an den IIA-Standard 2420 – *Qualität der Berichterstattung* [10], für die Kommunikation des internen Audits, des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung unterschied-

lich wichtig. Während für wirksame Kommunikation durch das interne Audit insbesondere *Objektivität* ausschlaggebend war, spielten für die Kommunikation durch den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung *Klarheit* respektive *Rechtzeitigkeit* die grösste Rolle. *Vollständigkeit* und *Prägnanz* der Information wurden überraschend für alle drei Gruppen – Internes Audit, Verwaltungsrat und Geschäftsleitung – als weniger relevant eingestuft (vgl. *Abbildung 6*). Dieses Resultat spiegelt gegebenenfalls die Tatsache wider, dass das

Abbildung 6: **WICHTIGKEIT VERSCHIEDENER QUALITÄTSKRITERIEN**



interne Audit in den meisten repräsentierten Unternehmen eine funktionale Berichterstattungslinie an den Verwaltungsrat und eine administrative Berichterstattungslinie an die Geschäftsleitung besitzt, welche mit jeweils anderen Anforderungen verbunden ist. Da die Kommunikation mit dem Verwaltungsrat seltener erfolgt als mit der Geschäftsleitung, ist eine deutliche Kommunikation von Erwartungen und Zielen an das interne Audit besonders relevant.

4. TREIBER UND WEITERE FOLGEN WIRKSAMER KOMMUNIKATION

Als wesentliche Treiber für wirksame Kommunikation durch das interne Audit mit dem Verwaltungsrat respektive der Geschäftsleitung wurden die wahrgenommene Verhaltenskontrolle über den Kommunikationsprozess für die Kommunikation mit dem Verwaltungsrat, eine das interne Audit unterstützende Unternehmenskultur für die Kommunikation mit der Geschäftsleitung sowie allgemein eine durch gegenseitiges Vertrauen geprägte Arbeitsbeziehung hervorgehoben. Ein weiterer häufig genannter Faktor, der die wirksame Kommunikation unterstützt, war die Unabhängigkeit des internen Audits von der Geschäftsleitung.

Neben dem eingangs thematisierten verbesserten Erwartungsmanagement wurden von den befragten internen Auditoren weitere nachgelagerte Vorteile wirksamer Kommu-

nikation identifiziert. So wurde von vielen Befragten auf positive Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit (Enabling the Business), allgemein auf die Transparenz zwischen den Governance-Akteuren (Transparency) oder auf die wahrscheinlichere Umsetzung von vereinbarten Massnahmen durch die Geschäftsleitung verwiesen. Sehr häufig wurde ebenfalls ein Zusammenhang zwischen wirksamer Kommunikation und einem effektiveren Risikomanagement (Better Risk Focus, Better Risk Response, Risk Prevention usw.) hergestellt. Somit konnte abgeleitet werden, dass wirksame Kommunikation nicht nur das Erwartungsmanagement zwischen dem internen Audit und seinen internen Anspruchsgruppen positiv beeinflusst, sondern auch unmittelbare Auswirkungen auf den Mehrwert des internen Audits hat.

5. SCHLUSSBETRACHTUNG

Wirksame Kommunikation ist für das Erfüllen der Erwartungen der internen Anspruchsgruppen sowie für die positive Wahrnehmung des internen Audits im Unternehmen unerlässlich.

Objektivität des internen Audits, *Klarheit* des Verwaltungsrats sowie *Rechtzeitigkeit* der Geschäftsleitung sind dabei zentrale Merkmale wirksamer Kommunikation. Diese ist gemäss der Einschätzung der befragten internen Auditoren zudem durch persönliche Kommunikation in kleinen Grup-

pen mit dem Verwaltungsrat beziehungsweise zu zweit mit Mitgliedern der Geschäftsleitung gekennzeichnet. Mit dem Verwaltungsrat wird im Allgemeinen eine geplante und zuvor abgestimmte Kommunikation bevorzugt, wohingegen mit der Geschäftsleitung häufiger spontaner Austausch auf Ad-hoc-Basis gewünscht wird.

Damit wirksame Kommunikation stattfinden kann, sollte ein Vertrauensverhältnis zwischen dem internen Audit, dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung bestehen, welches sich jedoch erst über die Summe positiver Erfahrungen über einen längeren Zeitraum entwickelt. Dies kann wiederum durch regelmässige, persönliche und vorurteilsfreie Kommunikation auf Augenhöhe gefördert werden, sodass die Qualität des Austauschs und die Entwicklung beiderseitigen Vertrauens in einer engen Wechselwirkung zueinander stehen.

Abschliessend kann gesagt werden, dass wirksame Kommunikation mit dem Mehrwert des internen Audits in einem direkten Zusammenhang steht, denn ohne zielgerichteten Austausch auf der Basis von Vertrauen kann das interne Audit sein Mandat in den Gebieten *Governance*, *Risk Management* und *Control* nicht erfüllen. Vor diesem Hintergrund schlussfolgerte ein Umfrageteilnehmer passend und prägnant:

«If the communication is not effective, and accepted by the various parties, internal audit becomes less useful and almost a waste of time.»

Zu Deutsch: «Wenn die Kommunikation nicht wirksam ist und nicht durch alle Parteien akzeptiert wird, ist das interne Audit weniger nützlich und fast eine Zeitverschwendung.» ■

Anmerkungen: 1) Das Institute of Internal Auditors (IIA) bezeichnet sich als «vertrauenswürdige, global agierende, standardsetzende Institution» und hat über 185 000 Mitglieder weltweit. 2) Lenz, R., Sarens, G., Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?, in: *Managerial Auditing Journal* 2012/6, S. 532–549. 3) Ahmad, Z., Taylor, D., Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict, in: *Managerial Auditing Journal* 2009/9, S. 899–925. 4) Lee Larson, L., Internal auditors and job stress, in: *Managerial Auditing Journal* 2004/9, S. 1119–1130. 5) Morgan, G., Internal audit role conflict: a pluralist view, in:

Managerial Finance 1980/2, S. 160–170. 6) PwC, 2017 State of the Internal Profession Study, *Staying the course toward True North: Navigating disruption*, o. O. 2017, https://www.pwc.ch/de/publications/2017/digital-Report-PDF_v8_final.pdf, Zugriff am 28. August 2019. 7) Schramm, K., *Effective Communication between Internal Audit and the Board and Management*, Dissertation, Universität St. Gallen, St. Gallen 2019. 8) DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision, Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), *Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision* 2017, Frankfurt am Main 2017 (Version 6), S. 13. 9) DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision, Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), *Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision* 2017, Frankfurt am Main 2017 (Version 6), S. 40.

9) DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision, Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria), Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), *Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision* 2017, Frankfurt am Main 2017 (Version 6), S. 40.