

PROF. DR. MARC EULERICH

Die Interne Revision als Unterstützer im Strategischen Management – Chance oder Risiko für die Position der Revision

Die langfristige Entwicklung von Unternehmen und Organisationen sollte idealerweise geplant erfolgen. Abhängig von den Interessenslagen der Anteilseigner und sonstiger Anspruchsgruppen repräsentiert die Unternehmensstrategie die zukünftige Ausrichtung der Organisation unter Berücksichtigung der Umweltgegebenheiten und der eigenen Ausstattung an Ressourcen und Kompetenzen. Vor diesem Hintergrund versucht der vorliegende Beitrag, die Interne Revision als Unterstützer im Rahmen des Strategischen Managements vorzustellen und Ansatzpunkte für mögliche Prüfbereiche zu identifizieren. Das über lange Jahre aufgebaute Vertrauen von Vorständen und Aufsichtsräten in die Ergebnisse der Revision hilft dabei, diese Unterstützung an einer der zentralsten Stellen der Unternehmensentwicklung zu rechtfertigen.

1. Einleitung

Die langfristige Entwicklung von Unternehmen und Organisationen sollte idealerweise geplant erfolgen. Abhängig von den Interessenslagen der Anteilseigner und sonstiger Anspruchsgruppen repräsentiert die Unternehmensstrategie die zukünftige Ausrichtung der Organisation unter Berücksichtigung der Umweltgegebenheiten und der eigenen Ausstattung an Ressourcen und Kompetenzen.

Doch gerade in den letzten Jahren hat sich der Horizont der Unternehmensstrategie verändert. Waren früher langfristige Pläne im Bereich 5–7 Jahre durchaus gängige Praxis, so führte die Dynamik und Unsicherheit der Märkte in Kombination mit einem globalen Wettbewerb dazu, dass immer kürzere Strategiezeiträume relevant waren. Dabei sollte jede neu entwickelte Strategie bestmöglich die reale Situation des Unternehmens und der Umwelt abbilden und auf der Basis dieser Informationen eigenständige Überlegungen zum Fortbestand und zur zukünftigen Entwicklung vorantreiben. Doch gerade die Standhaftigkeit zuvor definierter Prämissen ist hierbei nicht immer gegeben und so werden teilweise Unternehmensstrategien entwickelt, welche vollkommen an der

Realsituation vorbeigehen und hierdurch den Fortbestand des Unternehmens gefährden können.

Vor diesem Hintergrund versucht der vorliegende Beitrag, die Interne Revision als Unterstützer im Rahmen des Strategischen Managements vorzustellen und Ansatzpunkte für mögliche Prüfbereiche zu identifizieren. Das über lange Jahre aufgebaute Vertrauen von Vorständen und Aufsichtsräten in die Ergebnisse der Revision hilft dabei, diese Unterstützung an einer der zentralsten Stellen der Unternehmensentwicklung zu rechtfertigen. Jedoch muss direkt zu Beginn der Ausführungen darauf hingewiesen werden, dass die Interne Revision nicht als strategischer Berater oder gar formulierende Einheit auftreten darf, da hierdurch sowohl die Unabhängigkeit der Revisionsfunktion verloren gehen würde als auch die eigentliche Aufgabe der Revision aus dem Fokus rücken könnte.

Nichtsdestotrotz stellt die Interne Revision aufgrund ihres Methoden-Know-hows und ihrer fachlichen Kompetenz einen exzellenten Unterstützer in einzelnen Bereichen des Strategischen Managements dar, der die Qualität der entwickelten Strategie verbessern kann.



Prof. Dr. Marc Eulerich
ist Juniorprofessor und
Inhaber des Lehrstuhls für
Interne Revision und Corporate
Governance des
Department Accounting
& Finance der Mercator
School of Management,
Universität Duisburg-
Essen, Lotharstraße
65, 47057 Duisburg

Der folgende Beitrag stellt hierzu zunächst das Prozessmodell des Strategischen Managements ausführlich dar, um die Basis für die möglichen Ansatzpunkte der Internen Revision zu legen. Anschließend werden die möglichen Ansatzpunkte für die Revision beschrieben. Der Beitrag schließt mit einem kritischen Fazit und Ausblick.

2. Strategie und der Prozess des Strategischen Managements

Häufige Ursache für die nicht erfolgreiche Realisierung von Strategien ist die mangelnde Umsetzung eines eindeutig strukturierten Prozessmodells zur Strategieentwicklung. Eines der bekanntesten Modelle soll als Basis für die Darstellung genommen werden. Das in Abbildung 1 dargestellte Prozessmodell von Welge/Al-Laham umfasst fünf verschiedene Phasen zur Strategieerstellung, -umsetzung und -kontrolle und zeigt neben der Phasendarstellung sowohl die wichtigen untergeordneten Teilbereiche des Prozesses als auch die sich ergebenden interdependenten Informations- und Steuerungsströme innerhalb des Prozessmodells. Jede dieser Phasen wirkt dabei auf die jeweils vor- und nachgelagerte Phase, wodurch ein dynamischer und kontinuierlicher Prozess entsteht, der wiederum durch verschiedene Interdependenzen gekennzeichnet ist.¹ Die strategische Kontrolle erfolgt dabei prozessbegleitend in allen vier Phasen und kann mit dem strategischen Controlling gleichgesetzt werden.

Auch wenn andere Modelle beispielsweise die erste und die zweite Phase austauschen, beinhaltet dieser Ansatz aller notwendigen Einzelphasen, um die Verbindung zur Tätigkeit der Internen Revision abzubilden.

2.1 Die Phase der Strategischen Zielplanung

In der ersten Prozessphase der strategischen Zielplanung werden die langfristigen Unternehmensziele auf Basis einer Mission oder Vision festgelegt. Diese Festlegung der übergeordneten Zielsetzung basiert auf den Vorstellungen der Anteilseigner und ggf. sonstiger Anspruchsgruppen, welche die zukünftige Entwicklung des Unternehmens in eine bestimmte Richtung lenken wollen. Diese übergeordneten Ziele können dabei sowohl monetärer als auch nicht-monetärer Natur sein. Beispiele hierfür sind die Marktführerschaft in Land A oder Kontinent B, eine Mindestrendite auf das eingesetzte Kapital von 10% oder die Erreichung einer einhundertprozentigen Kundenzufriedenheit.²

Diese übergeordnete Zielsetzung gilt für alle weitergehenden Analyse- oder Formulierungsschritte als verbindliche Vorgabe, welche stets in die Überlegungen einzubeziehen sind. Gerade bei Unternehmen mit verschiedenen Anteilseignern, starken Überwachungsorganen (z. B. dem Aufsichtsrat) oder speziellen Anspruchsgruppen mit viel Macht (z. B. Gewerkschaften, Lieferanten etc.) sind diese übergeordneten, strategischen Zielsetzungen von einer hohen Komplexität gekennzeichnet.

2.2 Die Phase der Strategischen Analyse

Die Analyse der strategischen Ausgangslage ist die notwendige Grundlage einer Unternehmensstrategie. Im Rahmen der strategischen Analyse werden generell diejenigen Einflussfaktoren analysiert, die direkten oder indirekten Einfluss auf den Erfolg einer Strategie und der sich daraus ergebenden operativen Maßnahmen haben. Die zu betrachtenden Einflussfaktoren sind sehr dynamisch, stehen in komplexen Wirkungszusammenhängen und sind nur schwer quantifizierbar. Es existiert eine Vielzahl potentieller interner und externer Einflussfaktoren, die den Grundrahmen der zu entwickelnden Strategie bilden, jedoch nur vor dem aktuellen Hintergrund übergeordneter Zielsetzungen analysiert werden können.

Die Phase der strategischen *Analyse* setzt sich aus einer *Analyse der Umwelt und des Unternehmens* und einer strategischen Frühaufklärung zusammen und endet in einer zusammenfassenden Beurteilung mithilfe des *SWOT-Ansatzes*. Hierzu werden die unternehmensspezifischen Stärken (*Strengths*) und Schwächen (*Weaknesses*) sowie die umweltlichen Chancen (*Opportunities*) und Risiken (*Threats*) zunächst identifiziert, danach systematisiert und in der SWOT-Matrix einander gegenüber gestellt.³ Zudem können diese Ergebnisse um die strategische Frühaufklärung erweitert werden.

Die einzelnen Analysefelder der Umwelt und des Unternehmens bilden die informationellen Voraussetzungen für die sich anschließende Formulierung der Strategie.⁴ Zugleich erfolgt der konstante Abgleich der Analyseergebnisse mit der vorgelagerten Phase der strategischen Zielplanung, um den andauernden und bidirektio-

1 vgl. Al-Laham 1997, S. 342 ff.

2 vgl. zu den Zielen bspw. Welge/Al-Laham 2012, S. 199 ff.

3 vgl. Baum/Coenenberg/Günther 2004, S. 52

4 vgl. Welge/Al-Laham 2008, S. 289 f.

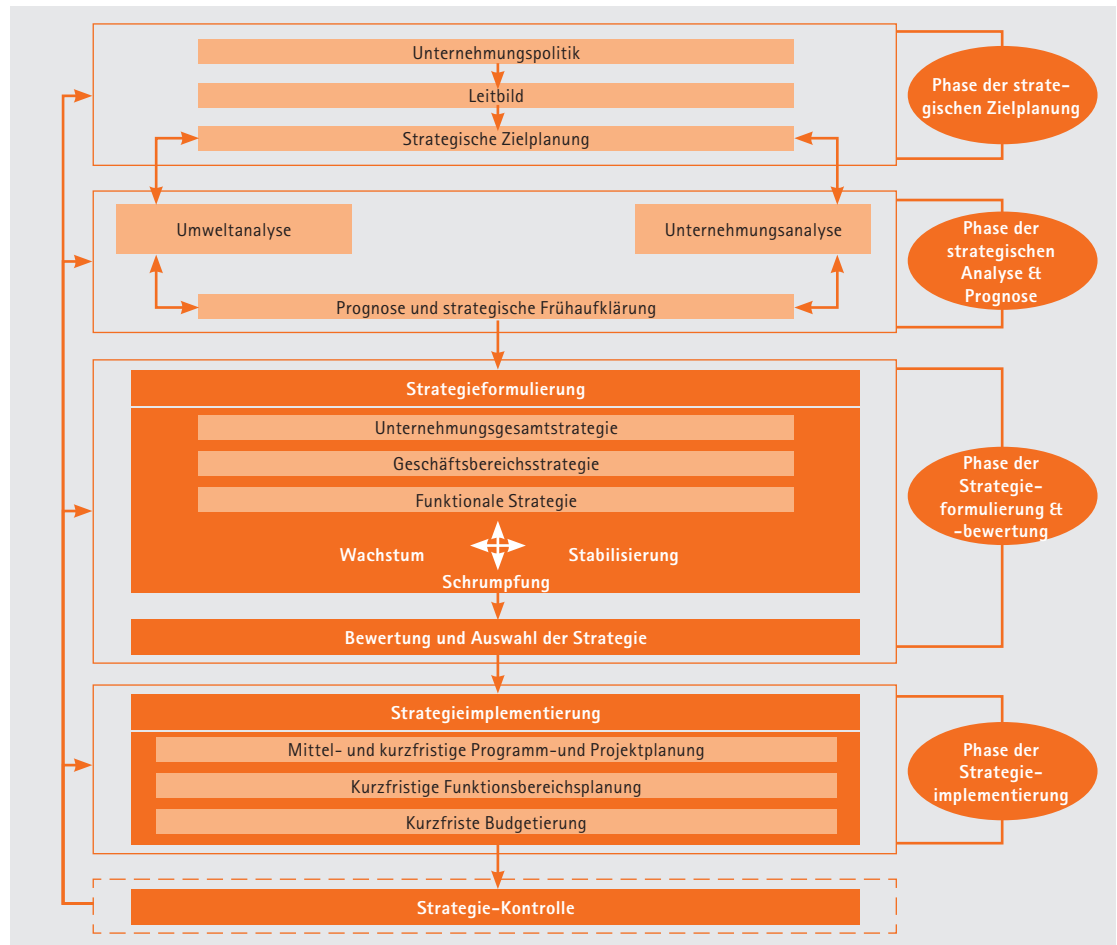


Abb. 1: Das Prozessmodell des Strategischen Managements von Welge / Al-Laham⁵

nenalen Informationstransfer zur vorgelagerten Phase zu gewährleisten. Beide Analysephasen sollen folgend kurz erläutert werden.

Die Umweltanalyse

Das konstituierende Merkmal einer jeden Strategie ist die Umweltbezogenheit, durch die das Unternehmen gewährleistet, dass eine möglichst umfassende Anpassung („fit“) zwischen unternehmerischen Zielsetzungen und Umwelt den Fortbestand des Unternehmens langfristig sichert.⁶ Deshalb ist die Umweltanalyse auf die Identifikation fundamentaler externer Entwicklungen ausgerichtet und verdichtet diese Informationen zu Chancen und Risiken.⁷ Die Umweltanalyse lässt sich dabei in unterschiedliche Teilanalysen aufgliedern:

- Analyse der Globalen Umwelt: Weltweite Trends und Entwicklungen der Makroumwelt. Bspw. politisch-rechtliche, technologische, ökonomische und gesellschaftliche Umweltfaktoren⁸
- Analyse der Wettbewerbsstruktur: Branchenstrukturanalyse bspw. anhand von „Porter's Five Forces“⁹
- Analyse der Strategischen Gruppen: Identifi-

kation von homogenen Unternehmen, „die hinsichtlich zweier oder mehrerer strategischer Dimensionen ähnliche Merkmale aufweisen“.¹⁰

- Analyse der Konkurrenz: Strategisches Marktverhalten der Konkurrenten und Einschätzung der Strategischen Zielsetzungen der Konkurrenz.

Die Unternehmensanalyse

Der zweite Analysebereich der strategischen Analyse ergänzt die Ergebnisse der externen Betrachtung um die Stärken und Schwächen des Unternehmens.¹¹ Übergeordnete Zielsetzung der Unternehmensanalyse ist die objektive Betrachtung und Bewertung der Ist-Situation des Unter-

5 vgl. Welge/Al-Laham 2012, S. 187

6 vgl. Steinöcker 1998, S. 17

7 vgl. Baum/Coenenberg/Günther 2004, S. 53

8 vgl. Farmer/Richmann 1965

9 Anm.: Zur Five Forces-Analyse zählen die fünf Wettbewerbskräfte: Bedrohung durch neue Anbieter, Verhandlungsstärke der Abnehmer & Lieferanten, Druck durch Substitutionsprodukte und Rivalitätsgrad der Wettbewerber.

10 vgl. Baum/Coenenberg/Günther 2004, S. 61

11 vgl. Steinöcker 1998, S. 20

nehmens unter Einbindung daraus abgeleiteter neuer strategischer Handlungsmöglichkeiten.¹² Des Weiteren ermöglicht eine Stärken-Schwächen-Analyse die Bewertung des eigenen Unternehmens hinsichtlich bestehender und potentieller Wettbewerbsvorteile sowie entsprechender strategischer Schwachpunkte. Allgemein sind die zur Durchführung der Unternehmensanalyse erforderlichen Daten quantitativer und qualitativer Natur und werden sowohl im Rechnungswesen als auch anhand persönlicher Einschätzungen oder Informationen Dritter generiert.¹³

Die Ermittlung der unternehmensspezifischen Stärken und Schwächen kann durch verschiedene Ansätze erfolgen. Neben klassischen Ansätzen, welche die Funktions- und Geschäftsbereiche des eigenen Unternehmens auf Potentiale sowie Stärken und Schwächen untersuchen, werden im Rahmen wertorientierter Ansätze vermehrt Wertkettenanalysen und im Rahmen ressourcen- und kompetenzorientierter Ansätze beispielsweise Kernkompetenzanalysen durchgeführt.¹⁴ Da für die Ansätze eine Vielzahl möglicher Analysen zur Ermittlung von Stärken und Schwächen zur Verfügung steht, sei hier auf die einschlägige Literatur verwiesen.¹⁵

Abschließend werden alle gesammelten Informationen und Ergebnisse der Unternehmensanalyse mit denen der Umweltanalyse zusammengebracht. Folglich werden die Ergebnisse des Stärken-/Schwächenprofils (Unternehmensanalyse) und die des Chancen-Risiko-Profiles (Umweltanalyse) im Rahmen der SWOT-Analyse zusammengeführt, miteinander verbunden und abschließend auf strategische Alternativen verdichtet, welche für die Formulierung der Strategie relevant sind. Im Rahmen dieser Gegenüberstellung ergeben sich verschiedene Kombinationen bzw. Strategiealternativen (*S-O*; *S-T*; *W-O* und *W-T*), welche den strategischen Handlungsspielraum des Unternehmens darstellen. Als mögliche Ergänzung können Systeme der strategischen Frühaufklärung dienen, welche die bisher genutzte Vergangenheits- und Gegenwartsperspektive um eine zukunftsbezogene Betrachtung erweitert.

Die im Rahmen der Analysephase ermittelten und im Rahmen der SWOT-Analyse verdichteten Informationen dienen als Basis der anschlie-

Benden Strategieformulierung in der nachgelagerten Prozessphase dienen.

2.3 Phase der Strategieformulierung und -bewertung

Nachdem im Rahmen der SWOT-Analyse die Ergebnisse der Umwelt- und Unternehmensanalyse vor dem Hintergrund der strategischen Zielsetzungen zu einzelnen Strategiealternativen zusammengefasst wurden, wird in der dritten Phase der Strategieformulierung und -bewertung die finale Strategie definiert.

Hierzu werden die einzelnen Strategieoptionen bewertet und kategorisiert, um hierdurch eine

Die im Rahmen der SWOT-Analyse verdichteten Informationen dienen als Basis für die Strategieformulierung.

Priorisierung zu erhalten. Ausgehend von den verschiedenen strategischen Alternativen werden dann auf drei verschiedenen Hierarchiestufen die finalen Strategien definiert. Zu diesen drei Stufen gehören die Unternehmensgesamtstrategie, die Geschäftsbereichsstrategie und die Funktionalstrategie.

Die Unternehmensgesamtstrategie

Eine Unternehmensgesamtstrategie definiert die langfristige Ausrichtung des gesamten Unternehmens, aller Aktivitäten sowie die Aufteilung aller zur Verfügung stehenden monetären und nicht-monetären Ressourcen. Übergeordnete Zielsetzung ist dabei die Festlegung der zum Unternehmen gehörenden strategischen Geschäftseinheiten (SGE) und die durch die SGE zu bearbeitenden Märkte sowie die Bestimmung der Art und Weise dieser Marktbearbeitung.¹⁶

Noch immer dominiert weltweit als übergeordnete Zielsetzung in Unternehmen die Maximierung des Shareholder-Value, weshalb die Steigerung des Unternehmenswertes mithilfe aller einsetzbaren Ressourcen als Hauptziel der Unternehmensgesamtstrategie fungiert. Gerade im deutschsprachigen Raum, mit seiner starken Stakeholderorientierung, wird diese Zielsetzung häufig durch weitere (nachgelagerte) nicht-monetäre Zielsetzungen ergänzt.

Die Geschäftsbereichsstrategien

Im Anschluss an die Unternehmensgesamtstrategie werden die Geschäftsbereichsstrategien formuliert, welche die anzuwendende Haltung der

¹² vgl. Petersen 1995, S. 163

¹³ vgl. Wirtz 2012, S. 140

¹⁴ vgl. Welge/AI-Laham 2012, S. 353 f.

¹⁵ vgl. Welge/AI-Laham 2012

¹⁶ vgl. Welge/AI-Laham 2012, S. 459

einzelnen SGE bezüglich der eigenen Produkt-Markt-Bereiche definieren.¹⁷ In differenzierten Unternehmen gewährleisten die jeweiligen SGE durch ihre eigenständigen Strategien und den damit einhergehenden eigenen strategischen Zielen sowohl eine eindeutige Positionierung der SGE im Wettbewerb, als auch eine klar definierte, sich der wertschaffenden Gesamtstrategie an-

Die Operationalisierung der strategischen Zielsetzung ist von entscheidender Relevanz für deren Realisierung.

passende Rolle im Gesamtunternehmen.¹⁸

Obwohl das Spektrum der Geschäftsbereichsstrategien eine Vielzahl potentieller Ausprägungsformen umfasst, werden in der theoretischen Diskussion immer wieder die „generischen Wettbewerbsstrategien“ nach Porter (1999) mit den drei Grundstrategietypen Kostenführerschaft, Differenzierung und Nischenbildung als zentrale Optionen angeführt.¹⁹ Als mögliche Erweiterung können sogenannte „hybride Wettbewerbsstrategien“ gesehen werden, welche die einzelnen Grundtypen kombinieren.²⁰

Die Funktionsbereichsstrategien

Die unterste organisatorische Ebene der Strategien sind die sogenannten funktionalen Strategien. Diese sind erforderlich, um die zuvor dargestellten Geschäftsbereichsstrategien im gesamten Unternehmen in konkrete Maßnahmen oder Programme umzusetzen. Folglich konkretisieren sie sukzessiv die Unternehmensstrategie und die Geschäftsbereichsstrategie.²¹ Hierbei gibt es für die unterschiedlichen Funktionalbereiche im Unternehmen, wie bspw. Einkauf, Vertrieb, Personal, Produktion etc., zahlreiche Möglichkeiten, spezielle strategische Alternativen auszuwählen, um die übergeordnete Zielsetzung bestmöglich zu erreichen.

Nachdem nun die Strategie auf den jeweiligen Ebenen definiert wurde, werden in der nächsten Phase die strategischen Zielsetzungen operationalisiert und in konkrete Maßnahmen und Programme übersetzt.

2.4 Phase der Strategieimplementierung

Bis zum jetzigen Zeitpunkt sind die Ergebnisse des Strategieprozesses vor allem gedanklicher Natur. Aus diesem Grund ist die Operationalisierung der abstrakten strategischen Zielsetzungen

in konkrete operative Aktionen von entscheidender Relevanz für die Realisierung der strategischen Zielsetzungen. Erläutert man diesen Transfer anhand eines Beispiels, so wird deutlich, dass ohne eine trennscharfe Übersetzung der Strategie die Realisierung durch die Mitarbeiter im Unternehmen nicht möglich ist. Soll beispielsweise die Markführerschaft in Land X mit einem bestimmten Produkt angestrebt werden, so müssen sich verschiedene Funktionalbereiche an dieser Zielsetzung orientieren und konkrete operative Objekte aufsetzen, welche die Zielerreichung unterstützen sollen. Folglich können gezielte Marketingkampagnen, sonstige Vertriebsaktivitäten oder eine Produktion unter Berücksichtigung der landesspezifischen Anforderungen zum Erfolg führen. Doch auch die Controlling-Abteilung muss beispielsweise ihre Arbeit an der übergeordneten Zielsetzung orientieren, damit die generierten Informationen tatsächlich relevant sind.

2.5 Phase der strategischen Kontrolle

Nachdem die zuvor dargestellten Phasen die Entwicklung bis hin zu Umsetzung der Strategie begleitet haben, ist die fünfte Phase der strategischen Kontrolle eine prozessbegleitende Funktion. Durch die Feedback- und Feedforward-Schleifen sollen diejenigen Veränderungen und relevanten Informationen der einzelnen Prozessschritte mit Relevanz für die Zielerreichung der Strategie kontinuierlich bewertet und ausgetauscht werden. Falls beispielsweise in der Phase der strategischen Analyse die zuvor definierten Zielsetzungen als unrealistisch bewertet werden, muss die Kontrollfunktion dieses Problem zur relevanten Phase transportieren, also zur Phase der strategischen Zielplanung.

Neben dieser Prozessüberwachungsfunktion wird in der Phase der strategischen Kontrolle natürlich auch der Realisationserfolg der angestrebten Strategie kontrolliert. Dies kann anhand von Kennzahlensystemen, Balanced Scorecards, aber auch persönlichen Interviews erfolgen. Grundsätzlich ist hier anzumerken, dass je funktionsfähiger die strategische Kontrolle ist, desto wahr-

¹⁷ vgl. Gomez/Weber 1989, S. 19

¹⁸ vgl. Petersen 1995, S. 24

¹⁹ Zur Vertiefung der generischen Wettbewerbsstrategien vgl. Porter 1999. Eine detaillierte Darstellung zu Porters Wettbewerbsstrategien anstelle vieler anderer: Welge/Al-Laham 2012, S. 515 ff.

²⁰ vgl. Fleck 1995, S. 13 ff.

²¹ vgl. Welge/Al-Laham 2012, S. 558 ff.

scheinlicher können Fehlentwicklungen identifiziert und entsprechende Gegenmaßnahmen eingeleitet werden.

3. Verbindung von Interner Revision und Prozessmodell des Strategischen Managements

Die Verbindungspunkte der Internen Revision und des Strategieprozesses liegen auf unterschiedlichen Ebenen des Modells. Grundsätzlich sind die Möglichkeiten zur Verbindung von Revision und Strategie vielfältig und abhängig von der Komplexität des organisatorischen und strategischen Rahmens sowie der Ressourcen- und Kompetenzausstattung der Revision. So nimmt die Komplexität beispielsweise von Ein-Produkt-Unternehmen zu Mehr-Produkt-Unternehmen zu. Auch die Differenzierung nach mehreren Regionen oder Kundengruppen erfordert komplexere Strategien und damit auch genauere und bessere Informationen im Rahmen der Strategieentwicklung. So wirken Strategien bei multinationalen, stark differenzierten oder konglomeralen Unternehmen mit unabhängigen marktorientierten Teilbereichen direkt auf unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens.

Allgemein ist zu unterscheiden, inwieweit die Interne Revision aktiv in den Informationsbeschaffungsprozess einsteigen soll oder ob nur eine Plausibilitätsprüfung durch die Revision angedacht ist. Die folgenden Ausführungen zeigen die konkreten Ansatzpunkte für Prüfungen und Unterstützungstätigkeiten seitens der Revision.

Die Phasen des Strategieprozesses, in denen die Unterstützung durch die Interne Revision angestoßen werden kann, sind insbesondere die Phase der strategischen Analyse, der strategischen Implementierung und selbstverständlich der Kontrolle.

Die strategische Zielplanung scheint nicht ein wirklich geeignetes Einsatzgebiet für die Revision zu sein, da hier insbesondere die Zielvorstellungen und Entwicklungswünsche von Share- und Stakeholdern zusammengebracht werden. Innerhalb dieses Zielfindungsprozesses geht es um die übergeordneten Vorgaben des Unternehmens und weniger um die Festlegung oder Prüfung von realistischen Sachverhalten. Gleiches gilt auch für die Phase der Strategieformulierung. Falls die Interne Revision bei der Strategieformulierung unterstützend tätig ist, verliert sie ihre (Prozess-)Unabhängigkeit und trägt entsprechend auch die (indirekte) Verantwortung für die

getroffenen Entscheidungen. Ein kurzes Beispiel soll diese komplexe Situation verdeutlichen:

Auf Basis der in der Analysephase ermittelten Informationen werden verschiedene Strategiealternativen definiert. Eine Alternative hiervon ist der Eintritt in einen neuen Markt. Die Interne Revision könnte nun hinzugezogen werden, um die Wahrscheinlichkeit eines erfolgreichen Markteintritts zu ermitteln bzw. Informationen zu diesem Sachverhalt bereitzustellen. Die Revisionsfunktion prüft nun die getroffenen Annahmen und kommt zu dem Schluss, dass der Markteintritt mit einer sehr großen Wahrscheinlichkeit erfolgreich sein wird. Ist der Eintritt in der Tat später erfolgreich, so hat die Revision neben der prüfenden Tätigkeit insbesondere auf Basis einer beratenden Funktion die strategische Entscheidung unterstützt. Sollte allerdings der Markteintritt nicht erfolgreich sein, könnten die Entscheider sich auf die mangelnde Qualität der Revisionsinformationen berufen und die „Schuld“ an der nicht korrekten Information bspw. beim Re-

Die Unterstützung durch die Interne Revision kann insbesondere in der Phase der strategischen Analyse, der strategischen Implementierung und der strategischen Kontrolle angestoßen werden.

visionsleiter suchen. Folglich verliert die Revision zunächst ihre Unabhängigkeit und könnte zudem im Nachgang auch noch verantwortlich gemacht werden. Diese dargestellten Gefahren existieren jedoch bei den drei übrigen Prozessphasen nur bedingt.

3.1 Unterstützung bei der strategischen Analyse

In der Phase der strategischen Analyse werden die Stärken- und Schwächenausstattung sowie die Chancen- und Risikoposition des Unternehmens analysiert, weshalb entsprechende Prüfungen hinsichtlich der gewünschten Vorgaben durch die Interne Revision durchgeführt werden können. Die Natur von revisorischen Prüfungen ist allgemein auf die Identifikation von Stärken und Schwächen (bspw. bei einzelnen Einheiten oder Prozessen) ausgerichtet und versucht dabei, stets die Risikoposition und potentielle Chancen zu identifizieren. Folglich entspricht die Unterstützung in dieser Phase dem neuzeitlichen Revi-

sionsbild, welches sowieso in zahlreichen Unternehmen gängige Praxis ist.

Durch den Einsatz der Internen Revision in dieser Phase können entweder die durch andere Abteilungen oder Funktionen generierten Informationen oder Prämissen hinsichtlich ihrer Plausibilität geprüft werden oder sogar aufgrund der Prozessunabhängigkeit der gesamte Informationsbeschaffungsprozess durch die Interne Revision erfolgen. Wird beispielsweise innerhalb der Phase der strategischen Analyse ein markantes Defizit bezüglich der eigenen Produktionsleistung deut-

Die Interne Revision ist in der Phase der Strategieimplementierung sehr nah am klassischen Aufgabengebiet der Revisionsfunktion.

lich, so könnte, um dieses Risiko oder diese Schwäche zu beseitigen, eine Prüfung des Produktionsprozesses durch die Interne Revision die konkreten Schwachstellen und Verbesserungspotentiale aufdecken.

Beide Ansätze haben zur Folge, dass die Qualität der Informationen grundsätzlich besser werden sollte. In einem solchen Fall ist das im vorherigen Abschnitt dargestellte Risiko des Objektivitätsverlustes und der Schuldzuweisung nicht so stark ausgeprägt, da die Revision zwar Informationen generiert, diese allerdings nicht entscheidungunterstützend aufbereitet oder gar bewertet.

Die Unterstützung kann dabei sowohl in der Umweltanalyse als auch bei der Unternehmensanalyse erfolgen. Die Interne Revision kann folglich bei allen Teilanalysen unterstützend tätig sein. Gegebenenfalls können sogar bestehende Informationen (bspw. aus vorangegangenen Prüfungen) in den Informationsbeschaffungsprozess der Strategieentwicklung einfließen.

3.2 Unterstützung bei der Strategieimplementierung

In der Phase der Strategieimplementierung erfolgt das „Ausrollen“ der Strategie auf alle untergeordneten Unternehmensbereiche, Funktionen und Marktsegment. Diese Phase innerhalb des Strategieprozesses ist ganz zentral für die Realisierung der übergeordneten Zielsetzungen. Folglich ist die ordnungsgemäße Durchführung aller Projekt, Programme und Maßnahmen zur Umsetzung der Strategie von entscheidender Bedeutung.

Aufgabe der Führungskräfte ist es im Rahmen der Strategieimplementierung somit, alle zuvor entwickelten, übergeordneten Zielsetzungen und Vorgaben auf den eigenen Fachbereich zu transferieren und anschließend zu operationalisieren. Dementsprechend ist eine zentrale Aufgabenstellung innerhalb dieser Phase die Operationalisierung sinnvoll und nachvollziehbar durchzuführen. Wenn beispielsweise die übergeordnete Zielsetzung ein Zuwachs des Marktanteils in Höhe von X Prozent ist, so sollte dieser Zielwert auch für den eigenen Bereich übersetzt werden. Entsprechend ist es gerade die Aufgabe des Managements, die Kommunikation und Übersetzung der Strategie zu ermöglichen.

Die Unterstützung seitens der Interne Revision lässt sich somit zunächst auf den klassischen Bereich des „Managerial Audits“ beschränken. Hier kann die Interne Revision prüfen, inwieweit das Management der operativen Bereiche tatsächlich die Operationalisierung der strategischen Vorgaben realisieren kann und die durch das Management durchgeführten Maßnahmen sinnvoll bzw. realistisch sind und Erfolg versprechen.

Neben den „Managerial Audits“ kann die Interne Revision auch im Rahmen ihrer Aufgaben bei „Operational Audits“ diese operative Implementierung prüfen. Zudem ist die Revision von einzelnen Projekten bereits ein wesentlicher Bestandteil von zahlreichen Revisionsabteilungen, weshalb die Prüfung von strategiebezogenen Projekten ebenfalls eine Aufgabe für die Interne Revision darstellen kann. Die Prüfung der operativen Umsetzung aller strategischen Maßnahmen erfolgt auf der Basis eines gewöhnlichen Prüfungsansatzes, jedoch werden die Prüfungsobjekte in einem solchen Fall nicht risikoorientiert, sondern strategieorientiert selektiert.

Folglich ist die Interne Revision zusammengefasst in der Phase der Strategieimplementierung sehr nah am klassischen Aufgabengebiet der Revisionsfunktion. Sowohl die „Managerial Audits“ als auch die „Operational Audits“ sind zwei zentrale Aufgabengebiete jeder Revision.

3.3 Unterstützung bei der strategischen Kontrolle

Innerhalb der letzten Phase des Strategieprozesses, der Phase der strategischen Kontrolle, kann die Interne Revision zwei verschiedene Aufgaben wahrnehmen. Einerseits kann die Interne Revision, wie bereits zuvor erwähnt, bei der Überprüfung der getroffenen Prämissen und beispielsweise bei angenommenen Veränderungen

ad hoc eingesetzt werden. Andererseits kann die Interne Revision die Erreichung der zuvor definierten Zielwerte überprüfen und insbesondere die Ursachen von eventuellen Abweichungen identifizieren.

Dies ist nicht mit dem Ansatz und den Aufgaben des strategischen Controllings zu verwechseln, vielmehr agiert die Interne Revision als Prüfer der Zielerreichung und Unterstützer bei der Identifikation von Abweichungsursachen.

Aufgrund des prozessbegleitenden Charakters dieser Phase und der Feedback- und Feedforwardschleifen sollten die gewonnenen Informationen an alle relevanten Adressaten bzw. in allen relevanten Phasen weiterverarbeitet werden. Die Interne Revision agiert in dieser Phase somit als „Review Partner“, welcher die Durchsetzung der Strategie prüft.

3.4 Die Interne Revision als Prüfer des Strategieprozesses

Neben der zuvor dargestellten Unterstützungsfunktion innerhalb des Strategieprozesses kann die Interne Revision selbstverständlich auch als Prüfer des Gesamtprozesses agieren. Für Unternehmen, welche den MaRisk (BA) unterliegen gibt AT 4.2. Tz. 4 beispielsweise die folgenden Regelungen vor: „Die Geschäftsleitung hat einen Strategieprozess einzurichten, der sich insbesondere auf die Prozessschritte Planung, Umsetzung, Beurteilung und Anpassung der Strategien erstreckt. Für die Zwecke der Beurteilung sind die in den Strategien niedergelegten Ziele so zu formulieren, dass eine sinnvolle Überprüfung der Zielerreichung möglich ist. Die Ursachen für etwaige Abweichungen sind zu analysieren.“ Die Interne Revision hat zudem aufgrund von BT 2.1 Tz. 1 unterschiedliche Aufgaben: „Die Prüfungstätigkeit der Internen Revision hat sich auf der Grundlage eines risikoorientierten Prüfungsansatzes grundsätzlich auf alle Aktivitäten und Prozesse des Instituts zu erstrecken.“ Gemäß der Erläuterung zu den MaRisk (BA) AT 4.2 Tz. 1 ist dabei auch der Strategieprozess zu prüfen. Folglich prüft die Interne Revision inwieweit der Strategieprozess tatsächlich funktioniert oder einzelne Prozessphasen oder Schnittstellen nicht gut funktionieren. Der Inhalt der Strategie liegt gemäß der Erläuterung allein in der Verantwortung der Geschäftsleitung. Die Prüfung ist mit der Prüfung von sonstigen unternehmerischen Prozessen vergleichbar, bei denen die Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit geprüft wird.

Entscheidend für den Erfolg dieser Prüfung ist die Fähigkeit der Internen Revision, diese Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit auch zu bewerten und insbesondere den Vergleich mit Standardmodellen (wie bspw. dem dargestellten Modell von Welge / Al-Laham) herzustellen.

Die Prüfung des Gesamtprozesses sollte im Auftrag des Vorstands erfolgen, welcher als erster Adressat insbesondere an einem effizienten und effektiven Strategieprozess interessiert ist.

Trotz der Regelungen der MaRisk für die Finanzbranche ist der Prüfauftrag selbstverständlich auch auf Unternehmen anderer Branchen transferierbar. Die Prüfung des Gesamtprozesses kann dabei sowohl als Ergänzung zur Unterstützungsfunktion als auch separiert angewendet werden.

4. Voraussetzungen zur Unterstützungstätigkeit durch die Interne Revision und Fazit

Damit die zuvor dargestellten Aufgaben der Internen Revision im Rahmen der Unterstützung im Strategieprozess tatsächlich umgesetzt werden können, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein.

- *Wahrnehmung der Revision:* Die Interne Revision muss als „Sparringspartner“ ein hohes Ansehen im Unternehmen und insbesondere auf der Führungsebene des Unternehmens haben.
- *Know-how der Revision:* Auch wenn die Interne Revision grundsätzlich immer eine gute Ausstattung an Know-how benötigt, sind die Anforderungen an eine im Strategieprozess unterstützende Revision deutlich größer. Dies ist jedoch keine Selbstverständlichkeit, da nicht jede Revisionsabteilung Kollegen mit entsprechender Qualifikation haben.
- *Ressourcenausstattung der Revision:* Besonders wenn die dargestellte Unterstützungsfunktion zusätzlich zu den bestehenden Revisionsaufgaben wahrgenommen werden soll, ist eine entsprechende Ressourcenausstattung von zentraler Bedeutung. Zusätzliche Aufgaben und Prüfungen müssen folglich durch zusätzliche Ressourcen umgesetzt werden.

Allgemein bietet das vorgestellte Modell zahlreiche Vorteile. Aus Sicht der Unternehmensführung hilft die vorgelagerte, unterstützende und

nachgelagerte Informationsbeschaffung im Rahmen der Revisionsprüfungen die Qualität im Strategieprozess zu verbessern. Zudem kann die Revision aufgrund des spezifischen Prüfungsknow-hows bei der Prüfung von getroffenen Prämissen oder der Überwachung der Strategieimplementierung helfen und hierdurch die Erfolgchancen der Strategieerreichung erhöhen. Die Revision kann frühzeitig Fehlentwicklungen aufdecken oder Verbesserungspotentiale identifizieren. Die Ergebnisse der Enquête-Befragung 2014 belegen zudem, dass bereits zahlreiche Revisionsabteilungen Ergebnisse zur Unterstützung von strategischen Prozessen bereitstellen. Auf die Frage was der Nutzungszweck der Revisionsergebnisse sei, geben die Teilnehmer auf einer Skala von „1 = nie“ bis „5 = immer“ durchschnittlich mit 2,79 an, dass die Ergebnisse zur „Steuerung strategischer Prozesse“ eingesetzt werden.

Nichtsdestotrotz bietet diese Unterstützungsfunktion auch zahlreiche Risiken. Die Position als „strategischer Prüfer“ scheint zunächst verlockend für die Positionierung der Internen Revision als auch der Revisoren zu sein. Die Wichtigkeit dieser Aufgabe ist entscheidend für die zukünftige Entwicklung des gesamten Unternehmens. Allerdings müssen zunächst die o.g. Voraussetzungen erfüllt sein. Eine Revisionsfunktion mit den dargestellten Aufgabengebieten muss über das normale Maß hinaus mit den strategischen Zielen und Vorgaben des Unternehmens vertraut sein und auch Fachkenntnis in Bereichen haben, die ansonsten nicht zum Aufgabengebiet der Revision gehören.

Zudem muss die Abstimmung mit den übrigen beteiligten Funktionen eindeutig geregelt sein, so dass es weder zu Abstimmungsproblemen noch zu Kompetenzüberschreitungen oder Doppelarbeit kommt.

Jedoch ist als größtes Risiko anzumerken, dass die Revision den zuvor angeführten Unabhängigkeitsverlust erreicht und die Beratung und selbstständige Bewertung von strategischen Sachverhalten als Hauptaufgabe wahrnimmt. Ein Wechsel hin zur strategieorientierten Planung von Prüfungen, in Ergänzung zur risikoorientierten Planung, ist ein grundsätzlicher Unterschied zur klassischen Revisionsfunktion und sollte sehr überlegt und geplant realisiert werden.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass sich die Interne Revision aufgrund ihres traditionellen Aufgabenprofils trotz allen Risiken als Unterstützer im Rahmen des Strategieprozesses eignet.

Literaturverzeichnis:

- Al-Laham, A.:** Strategieprozesse in deutschen Unternehmungen. Verlauf, Struktur und Effizienz. Wiesbaden 1997.
- Baum, H.-G./Coenberg, A.G./Günther, Th.:** Strategisches Controlling, 3. Auflage, Stuttgart 2004.
- Farmer, R.N./Richmann, B.M.:** Comparative Management and Economic Progress. Homewood, ILL 1965.
- Fleck, A.:** Hybride Wettbewerbsstrategien. Wiesbaden 1995.
- Gomez, P./Weber, B.:** Akquisitionsstrategie – Wertsteigerung durch Übernahme von Unternehmungen. Stuttgart 1989.
- Petersen, M.C.:** Erfolgreiche Unternehmensakquisitionen durch strategisches Wertmanagement. Analyse, Planung und Steuerung von Unternehmenskäufen, Zürich 1995.
- Porter, M.E.:** Wettbewerbsstrategie. Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, 10. Auflage, Frankfurt a.M. 1999.
- Steinöcker, R.:** Mergers and Acquisitions, Strategische Planung von Firmenübernahmen: Konzeption – Transaktion – Controlling, Düsseldorf 1998.
- Welge, M.K./Al-Laham, A.:** Strategisches Management, Grundlagen – Prozess – Implementierung, 6. Auflage, Wiesbaden 2012.
- Wirtz, B.W.:** Mergers & Acquisitions Management, Strategie und Organisation von Unternehmenszusammenschlüssen, Wiesbaden 2003.