

Die Interne Revision als Value Driver in der Strategie- Unterstützung

Organisatorische Erfordernisse für die Mehrwertschaffung durch Strategie-Unterstützung

Internal Audit as Value Driver in strategy support

Organisational requirements for adding value through strategy support

Masterarbeit

Zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business (MA)

der Fachhochschule FH Campus Wien

Masterstudiengang: Integriertes Risikomanagement

Vorgelegt von:

Mag.^a (FH) Claudia Loksik

Personenkennzeichen:

1910645017

Erstbetreuerin:

Mag.^a Ines Schubiger

Zweitbetreuerin:

Mag.^a Dr.ⁱⁿ Beatrice Preßl

Eingereicht am:

15.09.2021

Erklärung:

Ich erkläre, dass die vorliegende Masterarbeit von mir selbst verfasst wurde und ich keine anderen als die angeführten Behelfe verwendet bzw. mich auch sonst keiner unerlaubter Hilfe bedient habe.

Ich versichere, dass ich diese Masterarbeit bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Weiters versichere ich, dass die von mir eingereichten Exemplare (ausgedruckt und elektronisch) identisch sind.

Datum: 15.09.2021

Unterschrift:

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Christine Lohse', written in a cursive style.

Kurzfassung

Die Frage nach der Mehrwert-Schaffung durch die Interne Revision ist für den Berufsstand von großer Bedeutung. Eine exakte Definition für die Mehrwert-Schaffung ist bisher ausgeblieben. Fest steht jedoch, dass der Mehrwert durch die Erwartungen der wichtigsten Interessensgruppen der Internen Revision definiert wird. Im Jahr 2020 wurden auf Basis einer Studie drei Grundtypen einer Mehrwert-schaffenden Internen Revision abgeleitet: GRC-Partner, Trusted Adviser sowie Value Driver. Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem neuen Grundtyp des Value Drivers und mit der Frage nach den organisatorischen Voraussetzungen, welche für diesen Grundtyp erforderlich sind. Es ist folgende Forschungsfrage zu beantworten: Wie sollte eine Interne Revision als Aufbau- und Ablauforganisation im Rahmen des dualen Systems gestaltet sein, um den Reifegrad Value-Driver erreichen zu können?

Für die Beantwortung der Forschungsfrage bedarf es zunächst einer näheren Betrachtung des zugrundeliegenden inhaltlichen Konzepts des neuen Grundtyps Value Driver. Hierfür sind die Sichtweisen und Prognosen von Experten und Expertinnen der Internen Revision, unter der Berücksichtigung möglicher Chancen und Risiken von besonderer Bedeutung. Darauf aufbauend stellt sich die zentrale Frage nach den organisatorischen Erfordernissen. Aufgrund der strukturellen Bedeutung in Österreich erfolgt hierbei eine Einschränkung auf Unternehmen in einem dualistischen Corporate Governance System.

Einen wesentlichen Teil des Forschungsprozesses stellen die theoretischen Vorüberlegungen zu den Themenbereichen Strategie-Unterstützung, Aufbau- und Ablauforganisation sowie dualistisches Corporate Governance System dar. Darüber hinaus müssen quantitative und qualitative Forschungsergebnisse zur organisatorischen Ausgestaltung der Internen Revision berücksichtigt werden.

Als Untersuchungsmethode wurde ein qualitativer Forschungsansatz gewählt. Für die Erhebung wurden elf semi-strukturierte Interviews durchgeführt. Die Ergebnisse der durchgeführten Interviews wurden im Anschluss einer qualitativen Inhaltsanalyse nach Gläser und Laudel unterzogen, um zu einem Erkenntnisgewinn zu gelangen.

Die Ergebnisse der Untersuchung bringen kontroverse Sichtweisen zum Konzept des Value Drivers zum Ausdruck. Es wurde bestätigt, dass die Wahrung der Objektivität den höchsten Einfluss und somit eine mögliche Hürde für die Realisierung des Konzepts darstellt. Ebenso wird die Erbringung der klassischen Revisionstätigkeiten als primäre Kern-tätigkeit der Internen Revision und somit als unerlässliche Voraussetzung für die Existenz der Internen Revision betrachtet. Somit ist der Grundtyp Value Driver aus Sicht der Experten und Expertinnen nur in kumulierter Betrachtung mit den Grundtypen GRC-Partner und Trusted Adviser umsetzbar. Für die organisatorische Realisierung des Konzepts wird einerseits **die regionale Nähe der Internen Revision favorisiert** als auch eine inhaltliche Abgrenzung zwischen Prüfungs- und Beratungstätigkeiten über unternehmensinterne Regulatorien als erforderlich betrachtet. Hinsichtlich der Ablauforganisation ist aus der Sicht der Expertinnen und Experten eine digitale Automatisierung der Kerntätigkeiten des Grundtyps GRC-Partner erforderlich, so dass humane Ressourcen für die Realisierung des Grundtyps Value Driver verfügbar werden.

Abstract

The question of value creation by internal audit is of great importance for the profession. An exact definition of value creation has not yet been found. Certain is, however, that added value is defined by the expectations of the most important stakeholders of internal auditing. In 2020, three basic types of value-adding internal auditors were derived based on a study: GRC Partner, Trusted Adviser and Value Driver. This paper deals with the new basic type of value driver and with the organisational requirements necessary for this type. The following research question is to be answered: How should internal auditing be structured in terms of organisational structure and process organisation within the framework of the dual system in order to be able to achieve the maturity level of value driver?

To answer the research question, it is first necessary to take a closer look at the underlying content-related concept of the new basic type of value driver. For this, the views and forecasts of internal audit experts are of particular importance, considering possible opportunities and risks. Based on this, the central question of organisational requirements arises. Due to the structure in Austria, this is limited to companies in a dualistic corporate governance system.

An essential part of the research process is the theoretical preliminary work on the topics of strategy support, organisational structure and process organisation as well as the dualistic corporate governance system. In addition, quantitative and qualitative research results on the organisational design of internal auditing must be considered.

A qualitative research approach was chosen as the research method. Eleven semi-structured interviews were conducted for the survey. The results of the interviews were then subjected to a qualitative content analysis according to Gläser and Laudel in order to gain insights.

The results of the study express controversial views on the concept of the value driver. It was confirmed that the preservation of objectivity has the highest influence and thus constitutes a possible hurdle for the realisation of the concept. Likewise, the provision of classical auditing activities is seen as the primary core activity of internal auditing and therefore as an indispensable prerequisite. As a consequence, from the experts' point of view, the basic type Value Driver can only be implemented in cumulative consideration with the basic types GRC Partner and Trusted Adviser. For the organisational realisation of the concept, on the one hand the regional proximity of the internal audit is favoured and on the other hand a content-related demarcation between audit and advisory activities via internal company regulations is considered necessary. Regarding the process organisation, the experts believe that a digital automation of the core activities of the basic type GRC partner is necessary, so that human resources become available for the realisation of the concept value driver.

Abkürzungsverzeichnis

DIIR	Deutsches Institut für Interne Revision
ESG	Environmental Social Governance
IIA	Institute of Internal Auditors
IIRÖ	Institut für Interne Revision Österreich
IKS	Internes Kontrollsystem
IPPF	International Professional Practices Framework
IP	Interview Partnerinnen und Partner
IR	Interne Revision
SDG	Sustainable Development Goals

Schlüsselbegriffe

Aufbauorganisation

Ablauforganisation

Corporate Governance

Duales/Dualistisches System

Kommunikation

Monistisches System

Objektivität

Serving Two Masters-Problem

Strategie-Unterstützung

Value Driver

Inhaltsverzeichnis

1. EINLEITUNG	1
2. FORSCHUNGSFRAGE	5
3. THEORETISCHE GRUNDLAGEN UND STAND DER FORSCHUNG	6
3.1. Die Interne Revision als Value Driver	6
3.2. Limitationen der Beratungstätigkeit	13
3.3. Die Aufbau- und Ablauforganisation der Internen Revision.....	14
3.4. Die Interne Revision im dualistischen System	29
3.5. Anwendung der Theorie auf die Forschungsfrage	37
4. METHODIK	39
4.1. Forschungsdesign	39
4.2. Vorbereitung der Erhebung	41
4.3. Durchführung der Erhebung	47
4.4. Extraktion und Aufbereitung	49
5. ERGEBNISSE.....	53
6. DISKUSSION	68
6.1. Zusammenfassung und Interpretation	68
6.2. Fazit	72
6.3. Kritische Reflexion der Forschungsarbeit	74
6.4. Ausblick.....	75
LITERATURVERZEICHNIS	77
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	81
TABELLENVERZEICHNIS	82
ANHANG.....	83

1. EINLEITUNG

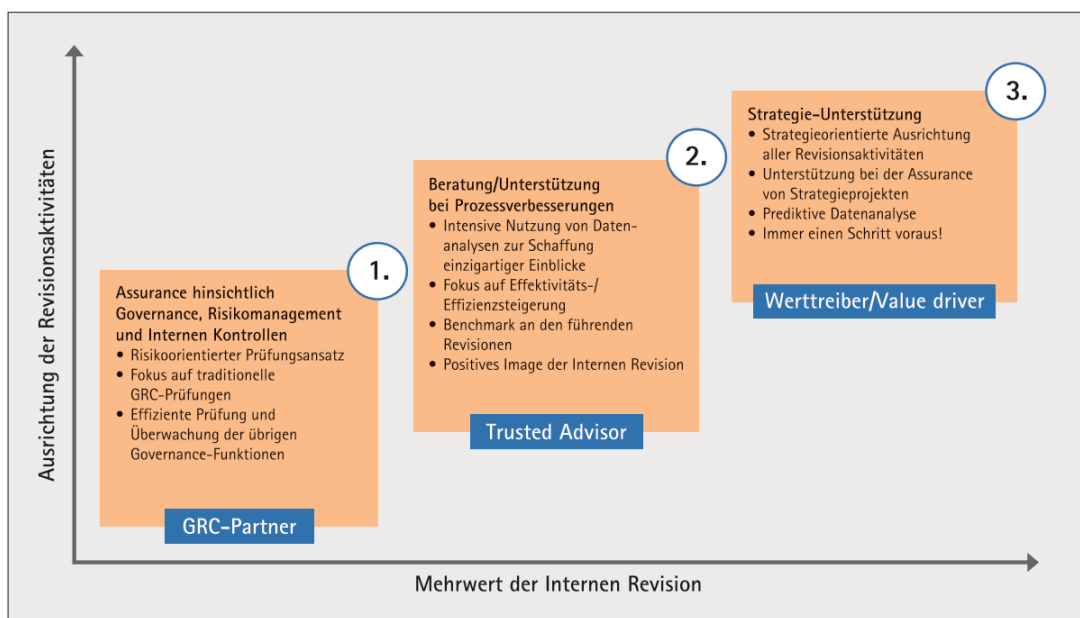
In den letzten Jahren waren Organisationen mit den Auswirkungen von häufig auftretenden politischen, gesundheitlichen und finanziellen Krisen sowie erweiterten Regulatorien konfrontiert (Eulerich & Eulerich, 2020, S. 83). Zusätzlich erfolgt aufgrund der Anwendung von neuen Technologien und Geschäftsmodellen ein Wandel innerhalb der Organisationen (Eulerich & Krane, 2019, S. 78). Die Auswirkungen dieser Änderungen bringen zahlreiche Herausforderungen und Risiken für die Organisationen mit sich. Häufig kommt es zur Unterschätzung der Kosten von Investitionen, einer Überschätzung der damit verbundenen Rückflüsse sowie der Vernachlässigung von anzupassenden oder neu zu integrierenden Prozessen (Mertenskötter et al., 2010, S. 6). All das motiviert Unternehmensleitungen zur verstärkten Inanspruchnahme von externer Unternehmensberatung (Hunecke, 2002, S. 55). Auch die Interne Revision ist gefordert, sich diesen laufend ändernden Rahmenbedingungen anzupassen, um weiterhin einen Mehrwert für ihre Stakeholder schaffen und folglich auch ihren eigenen Wert in der Organisation steigern zu können (Heesakkers et al., 2019, S. 9). Vor allem aufgrund der erhöhten regulatorischen Anforderungen durch Aufsichtsgremien erhält die Interne Revision immer mehr an Bedeutung hinsichtlich der Mehrwert-Schaffung (Langer & Pedell, 2010, S. 62). Hierzu ist klarzustellen, dass der Begriff „Mehrwert“ in der Fachliteratur zur Internen Revision zwar häufig verwendet wird, jedoch eine klare Definition mit exakten Leistungen und Messwerten aus Sicht der Stakeholder bislang fehlt (Eulerich & Lenz, 2020, S. 179). Aktuelle Studien belegen, dass das Anspruchsniveau zur Beurteilung der Mehrwert-Schaffung durch die Stakeholder variiert und von der Größe, der Komplexität sowie der Governance-Struktur der Organisation abhängig ist (Eulerich & Lenz, 2020, S. 179; Heesakkers et al., 2019, S. 14). An dieser Stelle muss außerdem hinterfragt werden, wie die Interne Revision selbst ihren Wertbeitrag oder auch die Mehrwert-Schaffung genau definiert. Im Regelwerk für die berufliche Praxis der Internen Revision findet sich folgende Definition: „Die Interne Revision erbringt einen Wertbeitrag für die Organisation (und ihre Interessengruppen), wenn sie objektive und zweckdienliche Prüfungssicherheit vermittelt sowie darüber hinaus zur Effektivität und Effizienz der Führungs- und Überwachungs-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse beiträgt.“ (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 57). Auch im Ethikkodex der Internen Revision wird auf die Mehrwert-Schaffung durch die Interne Revision eingegangen und in diesem Zusammenhang auf den Wertbeitrag hinsichtlich der Führungs-, Überwachungs-, Risikomanagement- und Kontrollprozesse hingewiesen (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 14). Auf den ersten Blick scheint somit die Definition der Schaffung von Mehrwert durch die Interne Revision klar umrissen zu sein (Eulerich & Eulerich, 2020, S. 84). Nichtsdestotrotz besteht noch eine Unklarheit hinsichtlich der Mehrwert-Schaffung durch Beratungsleistungen durch die Interne Revision. Wie definieren sich im Hinblick darauf die „Mehrwerte“, und wer entscheidet in einer Organisation darüber, ob die Interne Revision einen Mehrwert erbringt? Welche einflussnehmenden Faktoren im internen und externen Umfeld gibt es hierzu für die Interne Revision? Welche aktuellen Entwicklungen zeigen sich hinsichtlich der Erwartungen seitens ihrer Stakeholder?

In den letzten Jahren wird vermehrt gefordert, dass die Interne Revision von der Organisationsleitung als vertrauenswürdige Beratungsfunktion eingesetzt wird, wodurch sie als strategische Ressource einen Mehrwert für die Stakeholder schaffen könnte (Ruud &

Schramm, 2018, S. 793). Die erste Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Interne Revision selbst an den Strategien, Zielen und Risiken der Organisation ausgerichtet ist und diese somit auch benennen kann (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 36). Dass die Interne Revision das Potential hat, beratend agieren zu können, wurde in den vergangenen Jahren bereits mehrfach bestätigt. Bereits im Jahr 2002 hat Hunecke dazu festgestellt, dass unternehmensinterne Beratungsleistungen im Aufgabenspektrum der Internen Revision immer bedeutsamer werden (2002, S. 155). Die Ursache hierfür wird darin gesehen, dass sich die Interne Revision aufgrund der Durchführung von Prüfungsleistungen umfassende Kenntnisse über die Ziele, Strukturen und Prozesse der Organisation aneignet und dadurch über einen Wissensvorsprung gegenüber anderen internen sowie externen beratenden Stellen verfügt (Janke, 2003, S. 5). Diesen ganzheitlichen Unternehmens Einblick könnte sich die Unternehmensleitung zur Entwicklung von Handlungsempfehlungen zu Nutze machen (Ruud & Schramm, 2018, S. 794). Gemäß Eulerich könnte die Interne Revision aufgrund ihres methodischen Wissens in der Unterstützungsrolle sogar für das strategische Management zu einer Qualitätsverbesserung der entwickelten Strategie beitragen (2015, S. 58).

Auf Basis der Enquete 2020 haben Eulerich und Lenz ein Reifegradmodell für die Entwicklungsstufen der Internen Revision abgeleitet (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., S. 88; 2020, S. 180). Auf der dritten und somit höchsten Entwicklungsstufe zur Mehrwert-Schaffung wird die Interne Revision als Werttreiber im Rahmen der Strategie-Unterstützung bezeichnet (Eulerich & Lenz, 2020, S. 180). Hierzu stellt sich die Frage, welche Chancen und Risiken mit der Wahrnehmung der Beratungsfunktion in Form einer Strategie-Unterstützung verbunden sind.

Abb. 1: Entwicklungsstufen der Internen Revision



Quelle: Eulerich & Lenz, 2020, S. 180

Im gezeigten Modell wird auch die Entwicklungsstufe „Trusted Advisor“ genannt. Hierzu hat Widowitz im Jahr 2020 in Österreich eine qualitative Studie durchgeführt. In bezug auf

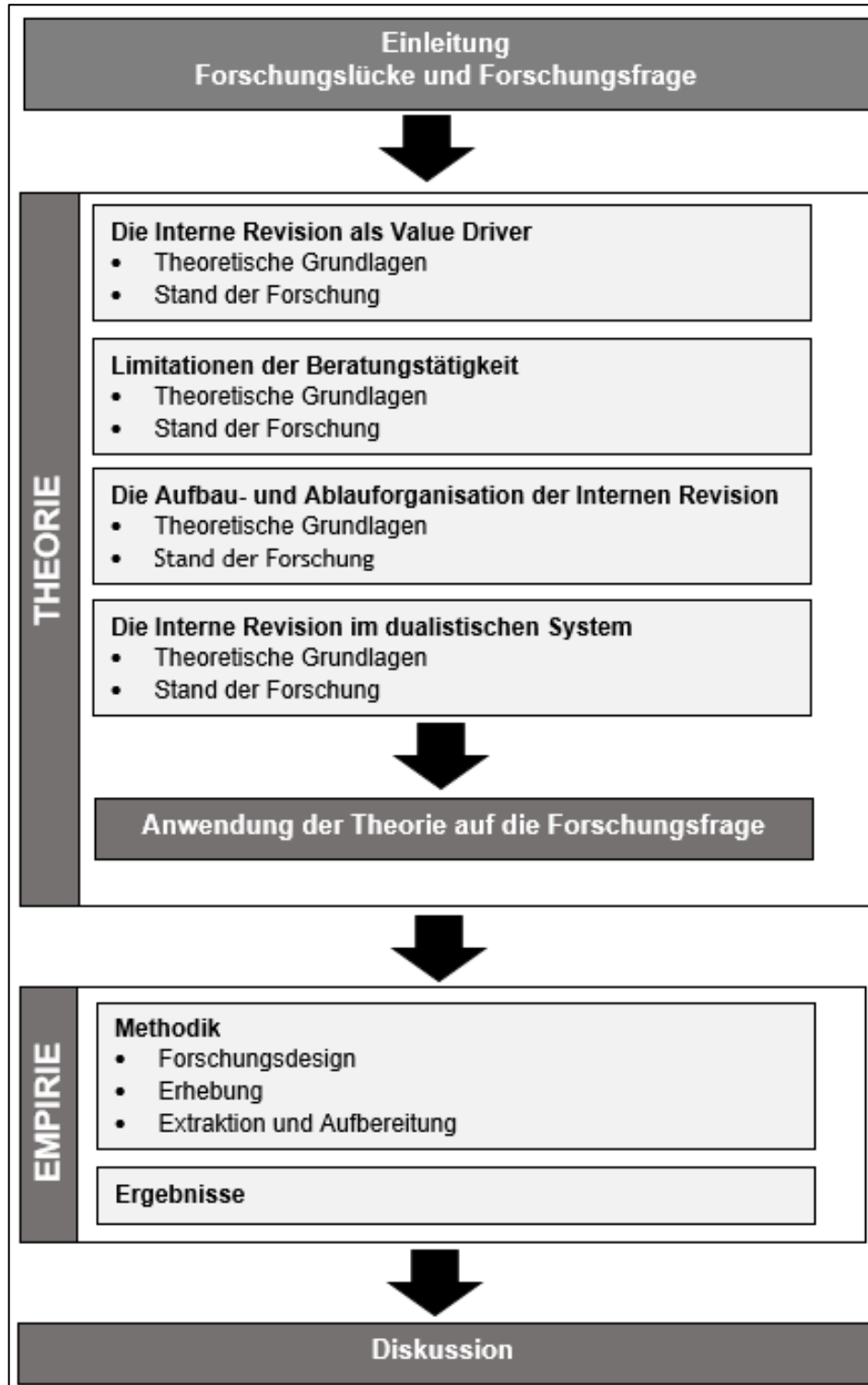
die geplante Untersuchung zur Entwicklungsstufe „Value Driver“ sind vor allem folgende Erkenntnisse von Widowitz zum Konzept des Trusted Advisers relevant:

- Die Durchführung von Prüfungsleistungen wird weiterhin als primäre Aufgabe der Internen Revision betrachtet (Widowitz, 2020, S. 106). Dennoch glauben die Studienteilnehmenden, dass der Anteil von Beratungsleistungen durch die Interne Revision steigen wird (Widowitz, 2020, S. 106). Begründet wird das mit der voranschreitenden Digitalisierung und der damit einhergehenden Automatisierung von Prüfungsleistungen, wodurch personelle Ressourcen in der Internen Revision frei werden könnten, welche wiederum in der Erbringung von Beratungsleistungen einsetzbar wären (Widowitz, 2020, S. 107).
- Als Voraussetzungen für die Trusted-Advisor-Funktion werden vor allem eine wertschätzende Haltung gegenüber der Internen Revision sowie die Unterstützung durch die Unternehmensleitung, vor allem auch durch die Bereitstellung entsprechender Ressourcen, genannt (Widowitz, 2020, S. 108).
- Als einschränkende Faktoren für eine Erbringung von Beratungsleistungen werden mögliche Interessenskonflikte hinsichtlich der Objektivität sowie die Gefährdung der Unabhängigkeit der Internen Revision genannt (Widowitz, 2020, S. 110).
- Insgesamt wurde die Erbringung von Beratungsleistungen – inklusive der strategischen Beratung - von den Studienteilnehmenden als kritisch beurteilt. Das wird insbesondere mit möglichen Interessenskonflikten sowie dem Risiko der Selbstprüfung begründet. (2020, S. 106–121).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass sich durch die verstärkte Einbringung der Internen Revision als Beratungsfunktion einige Vor- und Nachteile sowie Chancen und Risiken ergeben. Die vorliegende Forschungsarbeit greift einen der Aspekte auf und untersucht, inwiefern eine Mehrwert-Schaffung durch die Interne Revision ermöglicht werden kann. In diesem Zusammenhang liegt der Fokus auf der von Eulerich und Lenz vorgestellten Entwicklungsstufe der „Strategie-Unterstützung“ (2020, S. 180).

Hinsichtlich der Gliederung der vorliegenden Forschungsarbeit widmet sich der erste Teil den theoretischen Vorüberlegungen. Dabei wird zunächst auf die theoretischen Grundlagen eingegangen und anschließend der aktuelle Forschungsstand zu den Themengebieten der Forschungsfrage dargestellt. Zum Abschluss des theoretischen Teils wird ein Zwischenfazit gezogen und auf die Anwendbarkeit der Theorie auf die Forschungsfrage eingegangen. Der empirische Teil beginnt mit der detaillierten Beschreibung der praktischen Umsetzung der Forschungsmethodik. Im Anschluss daran erfolgen die Darstellung und Analyse der Untersuchungsergebnisse. Den Abschluss bilden die Schlussfolgerungen sowie der Ausblick auf mögliche künftige Forschungsfragen.

Abb. 2: Aufbau der Forschungsarbeit



Quelle: Eigene Darstellung

2. FORSCHUNGSFRAGE

In der Einleitung wurde dargelegt, dass das Konzept des Trusted Advisors bereits untersucht wurde. Die Erfordernisse zum Konzept des Value-Drivers wurden hingegen noch nicht erforscht. Im Hinblick darauf wird in der vorliegenden Forschungsarbeit insbesondere der Aspekt der erforderlichen organisatorischen Ausgestaltung einer Internen Revision aufgegriffen. Es werden unterschiedliche Aufbau- und Strukturierungsmöglichkeiten der Internen Revision in kleinen- und mittelgroßen Organisationen sowie in einer Konzernstruktur betrachtet. Ebenso wird die Positionierung und folglich die Zusammenarbeit und Kommunikation der Internen Revision mit der Organisationsleitung und vorhandenen Aufsichtsgremien analysiert. Im Zusammenhang damit wird ein besonderes Augenmerk auf die Chancen und Herausforderungen der Internen Revision als Value-Driver im dualistischen System gelegt. Es wird untersucht, inwiefern die genannten Faktoren einen Einfluss auf das Konzept des Value-Drivers haben.

Daraus leitet sich die folgende Forschungsfrage ab:

Wie sollte eine Interne Revision als Aufbau- und Ablauforganisation im Rahmen des dualen Systems gestaltet sein, um den Reifegrad Value Driver in der Strategie-Unterstützung erreichen zu können?

Zur Beantwortung dieser Forschungsfrage ergeben sich folgende forschungsleitende Fragen:

- **F1:** Wie ist das Konzept „Value Driver in der Strategie-Unterstützung“ in der inhaltlichen Umsetzung zu beurteilen?
- **F2:** Wie sollte eine Interne Revision idealerweise organisatorisch gestaltet sein, damit das Konzept des Value-Drivers möglich ist?
- **F3:** Wie kann es der Internen Revision in einem dualistischen System gelingen ein so gutes Vertrauensverhältnis zum Vorstand aufzubauen, dass sie mit Beratungsleistungen zur Strategie-Unterstützung beauftragt wird?
- **F4:** Inwiefern müsste geltende Regelungen zur beruflichen Praxis der Internen Revision angepasst werden, damit eine Interne Revision als Value-Driver nicht mehr den häufig genannten Risiken wie Interessenskonflikten sowie dem Verlust der Unabhängigkeit und Objektivität, ausgesetzt ist?
- **F5:** Welche Änderungen werden sowohl seitens der Internen Revision als auch seitens ihrer Stakeholder hinsichtlich einer möglichen Rolle als Value-Driver erwartet?

Die Beantwortung der Forschungsfrage erfordert Informationen über die Sichtweisen und Prognosen der betroffenen Berufsgruppe der Internen Revisorinnen und Revisoren (Gläser & Laudel, 2010, S. 12). Da hierbei die Beschreibung von subjektiven Wahrnehmungen und deren kausalen Sachverhalten unter Berücksichtigung des jeweiligen Kontexts im Vordergrund steht, gelangt eine qualitative Forschungsmethodik zur Anwendung (Gläser & Laudel, 2010, S. 27).

3. THEORETISCHE GRUNDLAGEN UND STAND DER FORSCHUNG

Um eine konzeptionelle und inhaltliche Grundlage zur Beantwortung der Forschungsfrage zu schaffen, erfolgen in diesem Kapitel die theoretischen Vorüberlegungen mit den Themen Strategie-Unterstützung, Limitationen der Beratungstätigkeit, organisatorische Ausgestaltungsmöglichkeiten sowie den Vor- und Nachteilen durch das duale Corporate Governance System. Dabei werden im ersten Schritt die für den Untersuchungsgegenstand maßgeblichen theoretischen Grundlagen erläutert, und darauf basierend wird auf den jeweiligen Stand der Forschung eingegangen.

3.1. Die Interne Revision als Value Driver

Zur Annäherung an das Thema der Mehrwertschaffung durch die Interne Revision werden zunächst die unterschiedlichen Ebenen betrachtet, auf welche die Interne Revision gemäß Zwingmann (2007, S. 46), grundsätzlich aktiv einwirken kann:

- Wertsteigerungsbeiträge für das Gesamtunternehmen,
- operative Prozessverbesserungen für die jeweiligen Organisationseinheiten,
- Wertsteigerung in Bezug auf die Führung der Revisionsabteilung.

Auf allen drei Ebenen kann eine Interne Revision nur dann wertsteigernd tätig werden, wenn eine ausgeprägte Kommunikationskultur zwischen der Internen Revision und ihren Stakeholdern vorherrschend ist (Zwingmann, 2007, S. 46). Hinsichtlich einer möglichen Rolle der Internen Revision in der Strategie-Unterstützung ist eine gute Kommunikationsbasis zwischen der Internen Revision und der Unternehmensführung erforderlich. Damit dieser Zustand erreicht werden kann, muss sichergestellt werden, dass die Interne Revision regelmäßig an Managementmeetings teilnimmt (Zwingmann, 2007, S. 46). Zudem ist es unerlässlich, dass zwischen der Internen Revision und der Unternehmensleitung Feedbackgespräche stattfinden, im Zuge derer die Unternehmensleitung ihre Erwartungshaltung und Optimierungspotenziale hinsichtlich Wertsteigerung an die Interne Revision kommuniziert (Zwingmann, 2007, S. 46). Abbildung 3 fasst die Überlegungen von Zwingmann zur Wertsteigerung zusammen.

Abb. 3: Kommunikation als Basis der Wertsteigerung

Kommunikation als Basis der Wertsteigerung		
Kommunikation mit Unternehmensleitung	Kommunikation mit IR-Mitarbeitern	Kommunikation mit externen Partnern (z. B. WP)
<ul style="list-style-type: none"> ◆ regelmäßige Abstimmung zu Prüfungsplanung + Prüfungsfeststellungen → Jour Fix ◆ Einbindung IR in Bereichsrunden und Management-Meetings der Unternehmensleitung ◆ persönliches Feedback über Performance des Revisionsleiters durch Unternehmensleitung ◆ u. U. auch Durchführung Management Appraisal für Führungskräfte der IR 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ regelmäßige Abteilungsmeetings zum Informationsaustausch (z. B. monatlich) ◆ u. U. jährliches internationales IR-Treffen ◆ jährliche Mitarbeitergespräche mit allen Mitarbeitern der IR ◆ Unternehmensleitung nimmt in unregelmäßigen Abständen auch an Abteilungsmeetings der IR teil 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ regelmäßige, z. B. quartalsweise, Abstimmungsgespräche zur Prüfungsprogrammplanung ◆ Austausch der Prüfungsergebnisse ◆ Vermeidung von Doppelarbeit
		Kommunikation mit Kunden
		<ul style="list-style-type: none"> ◆ regelmäßig ◆ vertrauensvoll ◆ ehrlich ◆ kundenorientiert, aber unabhängig

Quelle: Zwingmann, 2007, S. 47

Vor diesem Hintergrund ist die Interne Revision aufgerufen, ständig nach Wegen zur Optimierung der Kommunikation zu suchen und diese zu diskutieren (Eulerich & Lenz, 2020, S. 180).

Im nächsten Schritt stellt sich die Frage, ob ein Bedarf zur Mitwirkung der Internen Revision in der Rolle als Value Driver in der Strategie-Unterstützung besteht. Zusätzlich zum Beitrag der Internen Revision zur Zielrealisierung der gesamten Organisation durch die Überprüfung der prozessualen Zielerreichung (H. Buderath & Langer, 2007, S. 158), hat sich in den letzten Jahren gezeigt, dass eine Hinwendung zu strategischen Risiken erkennbar wird (Drasček & Amling, 2021, S. 122). Einerseits kam es zu einer Überarbeitung des COSO-ERM-Modells, andererseits wurde das Drei-Linien-Modell modifiziert (Drasček & Amling, 2021, S. 124). In beiden Fällen zeigt sich, dass die Strategie verstärkt in den Fokus gerät und sogar als Basis für interne Audits herangezogen wird (Drasček et al., 2019, S. 48; Drasček & Amling, 2021, S. 124). Auch das IPPF besagt mit dem Standard 2200, dass sich die Interne Revision unter anderem an den Strategien der Organisation ausrichten sollte (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 45). Gemäß der im Jahr 2020 durchgeführten Enquete sind 38,1 % der befragten Internen Revisionen vollkommen nach der Strategie der Organisation ausgerichtet (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 19). 50,7 % der befragten Internen Revisionen sind nur teilweise an der Unternehmensstrategie ausgerichtet und insgesamt 11,1 % der befragten Internen Revisionen sind gar nicht an der Strategie ausgerichtet oder kennen diese nicht (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 19). Aus diesen Ergebnissen lässt sich ableiten, dass maximal 38,1 % der befragten Internen Revisionen derzeit in der Lage wären, an der Strategie-Unterstützung mitzuwirken, sobald folgende weitere Voraussetzungen erfüllt werden (Welge et al., 2017, S. 319):

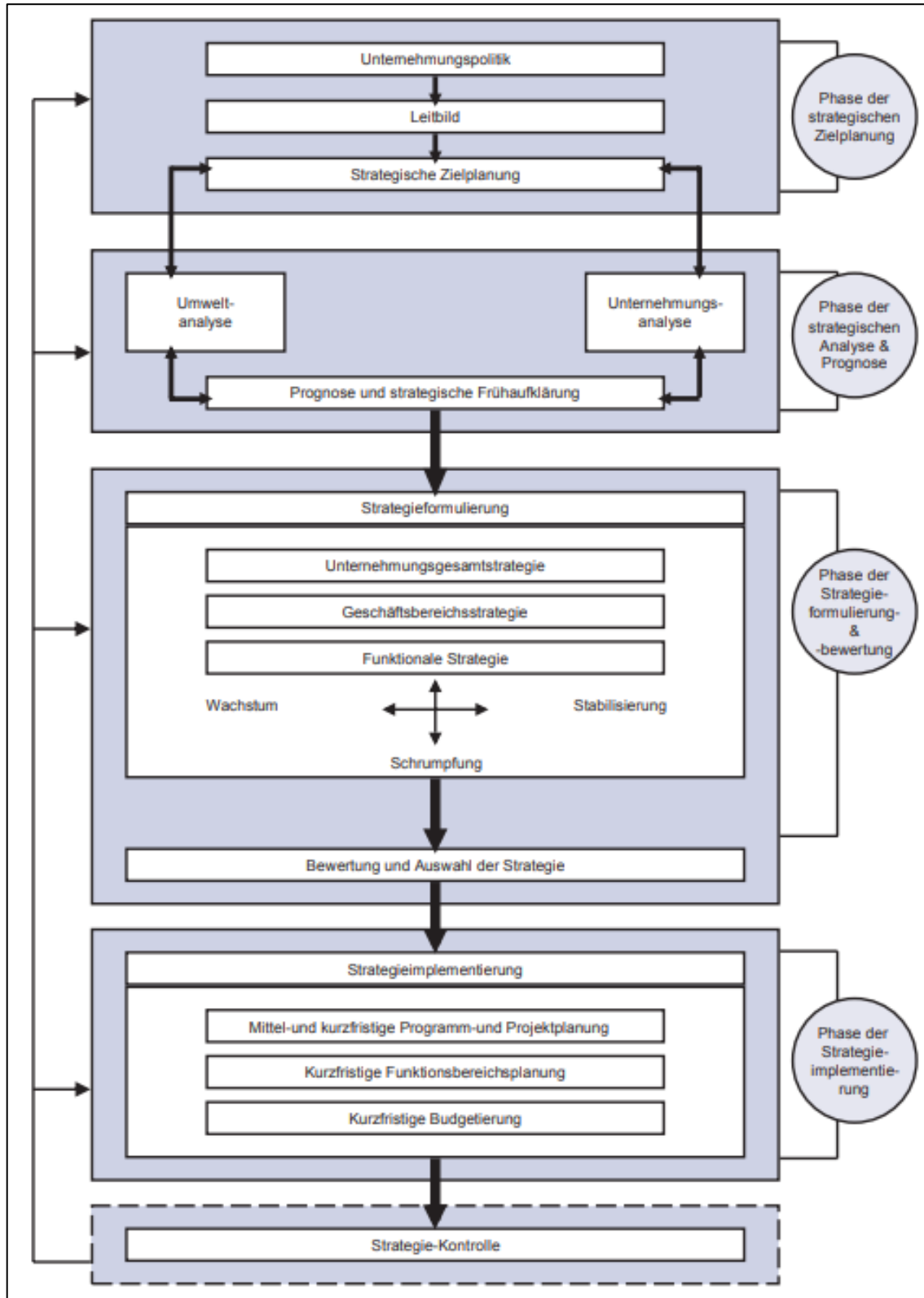
- Die Interne Revision genießt ein hohes Ansehen in der Organisation, insbesondere in der Führungsebene. Das impliziert auch ein starkes Vertrauensverhältnis zwischen der Internen Revision und der Geschäftsführung.
- Die Interne Revision verfügt über ein detailliertes Know-How über die Werte und Prozesse der Organisation. Zudem ist die Interne Revision mit den normativen Vorgaben und strategischen Zielen vertraut.
- Die Verfügbarkeit von ausreichenden personellen Ressourcen zur Durchführung der Revisions- und Beratungsleistungen in der Internen Revision ist gewährleistet.

Hinsichtlich des Nutzungszweckes der Revisiionsergebnisse für die Optimierung strategischer Prozesse sehen die befragten Internen Revisionen bisher eine geringe Bedeutung (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2017, S. 59, 2020, S. 85).

Bisher hat sich Beratungstätigkeit der Internen Revision zwangsläufig durch die Prüfungstätigkeit ergeben, denn im Rahmen der Prüfungstätigkeiten wurden Empfehlungen abgeleitet, Lösungswege aufgezeigt oder sogar konkrete Optimierungsmaßnahmen für die geprüfte Organisationseinheit erarbeitet (Füss, 2005, S. 71). Das Konzept des Trusted Advisers, welches gemäß den drei Grundtypen der Internen Revision den zweiten Reifegrad darstellt, besagt, dass die Interne Revision mit ihrer Beratungstätigkeit zu Optimierungen in den operativen Prozessen beiträgt (Eulerich & Lenz, 2020, S. 180). Das Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung geht noch einen Schritt weiter und fordert eine strategieorientierte Ausrichtung aller Revisionsaktivitäten (Eulerich & Lenz, 2020, S. 180). Der Wechsel von einer risikoorientierten zur strategieorientierten Revisionsplanung ist ein

grundsätzlicher Unterschied zur klassischen Revisionsfunktion (Welge et al., 2017, S. 320). Der Schritt von der Beratungsleistung im Rahmen der Prüfungstätigkeit zu einer Tätigkeit als Value Driver in der Strategieberatung ist somit bedeutsam, denn zuvor hatte die Beratungsleistung aus der Problemanalyse resultiert. Das ist der Unterschied zwischen dem Konzept des Trusted Advisers und jenem des Value Drivers. Der Value Driver erbringt die Beratungsleistungen auf Basis der umfassenden Kenntnisse, Ziele, Strukturen und Prozesse der Organisation und verfügt somit über einen Wissensvorsprung gegenüber externen Beratern und Beraterinnen (Janke, 2003, S. 5). Vielmehr berät der Value Driver aufgrund eines konkreten Beratungsauftrages. Diesen ganzheitlichen Unternehmenseinblick kann sich die Unternehmensleitung zur Entwicklung von Handlungsempfehlungen zu Nutzen machen (Ruud & Schramm, 2018, S. 794). Zudem ergeben sich weitere Vorteile, wie die verbesserte Akzeptanz der Internen Revision in der Organisation und daraus resultierend auch eine höhere Arbeitszufriedenheit unter den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Internen Revision (Füss, 2005, S. 72). Nach Eulerich (2015, S. 58) kann die Interne Revision aufgrund ihres methodischen Wissens in ihrer Unterstützungsrolle für das strategische Management zu einer Qualitätsverbesserung der entwickelten Strategie beitragen. Das in Abbildung 4 gezeigte Prozessmodell des Strategischen Managements gemäß Welge, Al-Laham und Eulerich umfasst vier Phasen und schließt mit der Strategie-Kontrolle ab (2017, S. 195).

Abb. 4: Konzeption des strategischen Managements



Quelle: Welge et al., 2017, S. 195

Bezugnehmend auf das Strategiemodell von Welge, Al-Laham und Eulerich (2017, S. 195) zeigt die nachfolgende Tabelle 1 die Möglichkeiten zur Mitwirkung der Internen Revision in

den einzelnen Phasen. Eulerich (2015, S. 58) hebt hierzu hervor, dass die Interne Revision keinesfalls in der Funktion oder unter dem Titel einer strategischen Beratung oder als strategieformulierende Einheit auftreten darf, da hierdurch ihre Unabhängigkeit und ihre eigentliche Revisionsfunktion aus dem Fokus geriete.

Tabelle 1: Die Interne Revision im Strategieplanungsprozess

Phasen im Strategieplanungsprozess	Möglichkeiten zur Mitwirkung durch die Interne Revision
<p>Strategische Zielplanung</p> <p>In dieser Phase erfolgt auf Basis der normativen Werte, abgeleitet aus der Vision und Mission, die Festlegung der langfristigen Ziele (Welge et al., 2017, S. 308). Im Rahmen der Kontextanalyse werden die relevanten Anspruchsgruppen und deren Erwartungen definiert (Welge et al., 2017, S. 308).</p>	<p>Input Interne Revision</p> <p>Die strategische Zielplanung ist kein geeignetes Einsatzgebiet für die Interne Revision, da hier die Ziel- und Wunschvorstellungen der Share- und Stakeholder gebündelt werden (Eulerich, 2015, S. 63). Allenfalls kann sie im Informationsbeschaffungsprozess oder bei der Plausibilitätsprüfung mitwirken (Welge et al., 2017, S. 315).</p>
<p>Phase der strategischen Analyse & Prognose</p> <p>In dieser Phase erfolgt die Analyse der strategischen Ausgangslage (Welge et al., 2017, S. 308). Dabei werden die Wirkungszusammenhänge der verschiedenen internen und externen Einflussfaktoren analysiert (Welge et al., 2017, S. 308). In diesem Zusammenhang wird zwischen der Umfeldanalyse und der Unternehmensanalyse differenziert (Welge et al., 2017, S. 309–310). Aus der Umfeldanalyse resultiert die Chancen- und Risikanalyse, während aus der Unternehmensanalyse die Stärken-Schwächen-Analyse entsteht (Welge et al., 2017, S. 309–310). Im Anschluss werden beide Analysen als SWOT-Analyse zusammengeführt, welche die Ausgangsbasis für die Strategieformulierung bildet (Welge et al., 2017, S. 310–311).</p>	<p>Input Interne Revision</p> <p>In dieser Phase kann eine Überprüfung der Analysen durch die Interne Revision erfolgen (Eulerich, 2015, S. 59). Das entspricht auch einem modernen Bild der Internen Revision und müsste bereits in zahlreichen Organisationen gängige Praxis sein (Eulerich, 2015, S. 63).</p> <p>Speziell die Stärken-Schwächen-Analyse sowie die Chancen-Risiken-Analyse kann mithilfe eines SWOT-Ansatzes, in welchem einerseits eine Unternehmensanalyse und andererseits eine Umfeldanalyse erfolgt, durch die Interne Revision überprüft werden (Eulerich, 2015, S. 63). Die Interne Revision kann hier konkrete Schwachstellen und Optimierungspotentiale aufdecken (Eulerich, 2015, S. 63).</p> <p>Da die Interne Revision lediglich die Qualität und Vollständigkeit der zugrunde liegenden Informationen prüft und nicht entscheidungsunterstützend agiert, besteht kein Risiko des Objektivitätsverlustes und der Prozessabhängigkeit (Eulerich, 2015, S. 63).</p>

Phasen im Strategieplanungsprozess	Möglichkeiten zur Mitwirkung durch die Interne Revision
<p>Phase der Strategieformulierung und -bewertung</p> <p>Basierend auf den verdichteten Ergebnissen der SWOT-Analyse erfolgt im nächsten Schritt die Strategieformulierung und -bewertung in drei verschiedenen Hierarchiestufen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Unternehmensstrategie: Auf dieser Hierarchiestufe wird die Strategie für das gesamte Unternehmen formuliert und bewertet (Welge et al., 2017, S. 311). • Geschäftsbereichsstrategien: Auf dieser Hierarchiestufe erfolgt die Strategieformulierung und -bewertung für die strategischen Geschäftsfelder der Organisation (Welge et al., 2017, S. 312). • Funktionsbereichsstrategien: Die Ebene der Funktionsbereiche stellt die niedrigste organisatorische Ebene im Unternehmen dar (Welge et al., 2017, S. 312). Daher erfolgt auf dieser Stufe die Konkretisierung der strategischen Ziele über Maßnahmen und Programme (Welge et al., 2017, S. 313). 	<p>Input Interne Revision</p> <p>Aus der Beschreibung der Phase der Strategieformulierung lässt sich ableiten, dass hierin kein passendes Einsatzgebiet für die Interne Revision zu finden ist, da sie hier nicht mehr prozessunabhängig agieren und nachgelagert zur Verantwortung gezogen werden könnte.</p>
<p>Phase der Strategieimplementierung</p> <p>In dieser Phase erfolgt die Operationalisierung der finalen Strategie in Form von konkreten Projekten und Aktivitäten in den Funktionalbereichen (Welge et al., 2017, S. 313).</p>	<p>Input Interne Revision</p> <p>In dieser Phase hat die Interne Revision zwei zentrale Aufgabengebiete:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Managerial Audit: Hier kann die Interne Revision überprüfen, ob das Management die Strategie tatsächlich ausreichend operationalisiert hat, so dass sie zur Umsetzung gelangen kann (Eulerich, 2015, S. 64). • Operational Audit: Hier kann die Interne Revision die vollständige und zeitgerechte sowie budgetkonforme Umsetzung der Strategie projektbegleitend prüfen. Bei der Prüfung der operativen Umsetzung aller strategischen Maßnahmen werden die Prüfobjekte nicht risikoorientiert, sondern strategieorientiert selektiert (Eulerich, 2015, S. 64).

Phasen im Strategieplanungsprozess	Möglichkeiten zur Mitwirkung durch die Interne Revision
<p>Strategie-Kontrolle</p> <p>Prozessbegleitend findet bereits während der Umsetzung die Strategie-Kontrolle statt, um relevante Abweichungen zur Strategie frühzeitig identifizieren und folglich Gegenmaßnahmen einleiten zu können (Welge et al., 2017, S. 314). Der Realisationserfolg kann beispielsweise durch Kennzahlensysteme überprüft werden (Welge et al., 2017, S. 314).</p>	<p>Input Interne Revision</p> <p>Hier kann die Interne Revision sowohl prozessbegleitend als auch nachgelagert zwei Aufgaben als Review Partner und Partnerin wahrnehmen (Eulerich, 2015, S. 64–65):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Überprüfung der Prämissen • Überprüfung der festgelegten Zielwerte und Identifikation der Ursachen, falls Abweichungen festgestellt werden. <p>In der nachgelagerten Kontrolle kann der Realisationserfolg der angestrebten Strategie überprüft werden und gegebenenfalls Ursachen von Abweichungen analysieren (Eulerich, 2015, S. 65). Die Mitwirkung der Internen Revision in dieser Phase darf nicht mit der Tätigkeit des strategischen Controllings verwechselt werden. Die Interne Revision nimmt hier die Überprüfung der Zielerreichung wahr und agiert als „Review Partner“, welcher den Durchsetzungsgrad der Strategie prüft (Eulerich, 2015, S. 65).</p>

Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2015, S. 58–66; Welge et al., 2017, S. 315

Neben der soeben dargelegten Mitwirkung in den einzelnen Phasen, kann die Interne Revision auch die Überprüfung des Gesamtprozesses wahrnehmen (Eulerich, 2015, S. 65). In dieser Funktion prüft die Interne Revision, ob der gesamte Strategieplanungsprozess samt Schnittstellen funktioniert (Eulerich, 2015, S. 65).

Aus Sicht der Unternehmensführung kann die vorgelagerte und begleitende sowie nachgelagerte Mitwirkung der Internen Revision die Qualität des Strategieplanungsprozesses verbessern (Eulerich, 2015, S. 65–66). Aus Sicht der Internen Revision bestehen jedoch auch zahlreiche Risiken (Eulerich, 2015, S. 66).

Drasček und Amling (Drasček & Amling, 2021, S. 123) verstehen unter der Strategie-Unterstützung durch die Interne Revision eine allumfassende „Strategieprüfung“ und haben hierzu eine methodische Annäherung entwickelt. Im ersten Schritt empfehlen sie, noch vor der Analyse der Strategie einen verstärkten Fokus auf die Identifikation der Stakeholder-Erwartungen zu legen (Drasček & Amling, 2021, S. 126–127). In der Phase der strategischen Analyse sollen, zusätzlich zur SWOT-Analyse, weitere Instrumente wie Szenario-Berechnungen sowie historische Trends berücksichtigt werden (Drasček & Amling, 2021, S. 127). Hinsichtlich der Überprüfung der Strategieimplementierung empfehlen Drasček und Amling, sofern es sich bei der Organisation um einen Konzern handelt, einen Abgleich der Konzernstrategie mit den Strategien der Tochtergesellschaften (Drasček & Amling, 2021, S. 130). In der letzten Phase der Strategieprüfung gem. Drasček und Amling wird

der Zielerreichungsgrad der Strategieimplementierung überprüft. Die Empirie zeigt hinsichtlich des Zielerreichungsgrades eine Fehlerquote von 50 bis 90 % (Cândido & Santos, 2015, S. 2), weshalb für die Interne Revision ein Fokus auf die Analyse von gescheiterten Strategieimplementierungen empfohlen wird (Drasček & Amling, 2021, S. 130). In einer Hinsicht sollte die Interne Revision besonders achtsam sein: Bei der Einhaltung einer Grenze zwischen der formellen und der inhaltlichen Strategieprüfung, damit Managemententscheidungen nicht in Frage gestellt werden, sofern sie plausibel sind (Drasček & Amling, 2021, S. 130–131).

3.2. Limitationen der Beratungstätigkeit

Als wesentliche Chance für die Interne Revision in der Strategie-Unterstützung ist eine Imageaufwertung der Internen Revision von der gefürchteten „Polizeifunktion“ zur wertgeschätzten Beratungsfunktion anzuführen (Hunecke, 2002, S. 159). Daraus lässt sich interpretieren, dass der Internen Revision aufgrund ihrer Beratungstätigkeit in der Organisation mehr Vertrauen entgegengebracht wird. Durch die Kombination von Prüfungs- und Beratungsleistungen könnten sich in weiterer Folge Synergien ergeben, welche einen potentiellen Wertbeitrag für die Organisation darstellen (Füss, 2005, S. 71). Gleichzeitig besteht jedoch das Risiko, dass mit der Beratungsleistung durch die Interne Revision ein Verlust der Prozessunabhängigkeit einher gehen könnte (Füss, 2005, S. 71).

Ein wesentliches Risiko könnte darin bestehen, dass die Trennung zwischen der Gestaltungsempfehlung, und -ausführung nicht eingehalten wird und die Interne Revision folglich nicht mehr prozessunabhängig agiert (Eulerich, 2015, S. 58; Peemöller & Kregel, 2014, S. 36). Ein weiterer möglicher Nachteil besteht, wenn ein Prüfbedarf bei jener Organisationseinheit oder jenem Projekt entsteht, bei welchem zuvor eine Beratungsleistung durch die Interne Revision erbracht wurde. Dadurch können Interessenskonflikte sowie das Risiko der Selbstprüfung entstehen (Mertenskötter et al., 2010, S. 43). In diesem Zusammenhang ist der Standard 1130.A3 zu beachten, in welchem darauf hingewiesen wird, dass die Objektivität bei der Zuordnung von Ressourcen zu Prüfungsaufträgen zu wahren ist, wenn es einen vorangegangenen Beratungsauftrag bei der betreffenden Organisationseinheit gegeben hat (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 27). Die Einhaltung dieser Regel kann vor allem Revisionsabteilungen oder Stabstellen, welche nur aus einer Person bestehen, vor große organisatorische Herausforderungen hinsichtlich der Annahme von Beratungsaufträgen stellen.

Ein weiterer einschränkender Aspekt liegt in den zeitlich und personell begrenzten Ressourcen der Internen Revision. Die personellen Ressourcen der Internen Revision müssen so ausgestaltet sein, dass sie ihre Aufgaben erfüllen kann (IIA Austria - Institut für Interne Revision Österreich, 2008). Daraus ergibt sich, dass eine mögliche prüfungsunabhängige Beratung durch die Interne Revision bereits bei der Planung der Aufbauorganisation mitbedacht und berücksichtigt werden muss. Die Basis für die Gestaltung der Aufbauorganisation ist in der Strategie der Internen Revision verankert, welche wiederum in Einklang mit der Unternehmens- und der Wettbewerbsstrategie sowie der Risikoneigung der Organisation stehen sollte (Amling & Bantleon, 2007, S. 194). Hinsichtlich der Strategie ist somit zu entscheiden, in welchem Ausmaß die Interne Revision ihre personellen Ressourcen auf die Durchführung von Prüfungen oder auf die Bereitstellung von Beratungsleistungen verteilt (Amling & Bantleon, 2007, S. 195). Diese Entscheidung ist

gemeinsam mit der Unternehmensleitung festzulegen (Amling & Bantleon, 2007, S. 196). Sofern entschieden wird, dass ein bestimmter Anteil der Revisionsleistungen auf die Erbringung von Beratungsleistungen hinsichtlich Strategiegestaltung entfällt, so ist das in der Revisionsordnung festzulegen (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 22).

3.3. Die Aufbau- und Ablauforganisation der Internen Revision

Ziel der Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation ist es, der Internen Revision die Erbringung eines größtmöglichen Wertbeitrags für die Organisation zu ermöglichen (Schroeder et al., 2010, S. 120), denn als unabhängige Überwachungsstelle ist es die Aufgabe der Internen Revision die gesamte Organisation zu unterstützen (Marx, 2011, S. 97). Zugleich ist die Interne Revision selbst Teil der Organisation und beeinflusst diese wiederum über die Durchführung der Revisions- und Beratungsleistungen (Marx, 2011, S. 97–99). Idealerweise ist die Aufbau- und Ablauforganisation der Internen Revision spiegelbildlich an die Organisation des Unternehmens angepasst (H. M. Buderath, 2004, S. 682). Aus diesem Grund muss sich die Interne Revision laufend den Veränderungen der Organisation des Unternehmens anpassen (H. M. Buderath, 2004, S. 682). Dabei ist zu beachten, dass die Aufbau- und Ablauforganisation in einem wechselseitigen Verhältnis zueinander stehen (Schroeder et al., 2010, S. 122). Daraus lässt sich zusammenfassend interpretieren, dass die Aufbau- und Ablauforganisation sich fortwährend gegenseitig beeinflussen.

Hinsichtlich der Aufbauorganisation ist einerseits über die geeignete Positionierung der Internen Revision in der Aufbauorganisation des Unternehmens und andererseits über die Gestaltung der Struktur innerhalb der Internen Revision zu entscheiden (Amling & Bantleon, 2007, S. 196). Die hierarchische Verankerung in der Aufbauorganisation des Unternehmens kann als Linienstelle oder als Stabstelle im Organisationsorganigramm erfolgen. Die Besonderheit einer Stabstelle ist, dass diese der Organisationsleitung üblicherweise als Beratungsgremium dient, welche aus einer starken neutralen Position auch Kontroll- und Überwachungsfunktionen ausüben kann (Schroeder et al., 2010, S. 120). Zudem wird durch die organisatorische Einordnung als Stabstelle die Unabhängigkeit vom Betriebsgeschehen hervorgehoben (Peemöller & Husmann, 2008, S. 584). In beiden Fällen – als Linienstelle oder als Stabstelle - empfiehlt sich eine hierarchische Eingliederung direkt unter der Unternehmensleitung, da hierdurch die Unabhängigkeit der Internen Revision gestärkt wird (Schroeder et al., 2010, S. 120). Damit wird gewährleistet, dass die Interne Revision zur Ausübung der Prüf- und Beratungsleistungen genügend Freiräume zur Verfügung hat und gleichzeitig über die erforderliche Legitimität gegenüber den anderen Organisationseinheiten verfügt (Eulerich, 2018, S. 136). Ein weiteres Argument für diese Positionierung ist die vorrangige Unterstützungsfunktion der Internen Revision für die Unternehmensführung (Bünis et al., 2018, S. 32; Schroeder et al., 2010, S. 120). Gegen die Eingliederung direkt unter der Unternehmensführung spricht hingegen, dass dadurch keine Prüfungen auf dieser Ebene möglich sind und die Interne Revision somit in ihrem prüferischen Wirkungskreis auf hierarchisch untergeordnete oder gleichrangige Organisationseinheiten beschränkt ist (Eulerich, 2018, S. 136; Peemöller & Kregel, 2014, S. 110). In einem sogenannten Two-Tier-System, in welchem die Geschäftsführung bzw. der Vorstand durch den Aufsichtsrat

oder einen Prüfungsausschuss überwacht wird, wäre auch eine disziplinarische Anbindung der Internen Revision an eines dieser beiden Organe denkbar (Eulerich, 2018, S. 137). Weitere Überlegungen zur Positionierung der Internen Revision in einem Two-Tier-System folgen in Kapitel 3.4.

Sobald die Entscheidung zur organisatorischen Einbettung getroffen wurde, ist sie in der Revisionsordnung zu konkretisieren (Peemöller & Kregel, 2014, S. 109). Danach ist über die Aufbauorganisation der Internen Revision zu entscheiden. Eulerich (2018, S. 122–123) unterscheidet zwei Grundmuster:

- Den zentralisierten Organisationsansatz, in welchem alle Revisionsaktivitäten von einer zentralen Revision kontrolliert werden,
- sowie den dezentralisierten Organisationsansatz, bei welchem mehrere Revisionsfunktionen eigenständig an dezentralen Standorten agieren.

Die folgende Tabelle 2 gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Einsatzmöglichkeiten sowie die Vor- und Nachteile dieser beiden Organisationsansätze:

Tabelle 2: Unterschiede zentralisierter versus dezentralisierter Organisationsansatz

Die zentralisierte Revisionsfunktion	Die dezentralisierte Revisionsfunktion
Definition und Charakteristik	
Die Steuerung, Bündelung und Kontrolle aller Revisionsaktivitäten- und ressourcen erfolgt durch eine zentrale Revision an einem Ort (Eulerich, 2018, S. 122). Die Verantwortung für das gesamte Audit-Universum liegt bei der zentralen Revision. Die Prüfung von eventuell vorhandenen dezentralen Organisationseinheiten erfolgt ebenfalls durch die zentrale Revisionsfunktion (Eulerich, 2018, S. 122).	Die Steuerung und Durchführung der Revisionsaktivitäten erfolgt durch voneinander unabhängige und eigenständig agierende Revisionsfunktionen am jeweiligen Standort (Eulerich, 2018, S. 123). Es gibt keine übergeordnete Steuerung (Kahlen et al., 2017, S. 151).
Übliches Vorkommen	
Kleine und mittlere Unternehmen (Eulerich, 2018, S. 122)	Große und internationale Unternehmen (Eulerich, 2018, S. 123)
Berichtslinie	
Direkt an die Organisationsleitung (Eulerich, 2018, S. 122)	Direkt an das lokale Management (Kahlen et al., 2017, S. 151)
Merkmale	
<ul style="list-style-type: none"> • Hoher Grad an Standardisierung (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Direkte und kurze Kommunikationswege innerhalb der Revision, zu weiteren GRC-Funktionen sowie zur Organisationsführung (Kahlen et al., 2017, S. 151) 	Spezialisierung auf lokale Gegebenheiten wie Märkte und Gesetzgebung (Kahlen et al., 2017, S. 151)

Die zentralisierte Revisionsfunktion	Die dezentralisierte Revisionsfunktion
Vorteile	
<ul style="list-style-type: none"> • Vermeidung von Redundanzen und Doppelgleisigkeiten (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Schlankere Strukturen durch Bündelung der Ressourcen (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Hohe Auslastung der Internen Revision (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Einheitliche Qualitätsstandards und vergleichbare Prüfungsergebnisse (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Einheitliche Kultur und Sprache innerhalb der Internen Revision (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Einfacher Wissenstransfer innerhalb der gesamten Internen Revision (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Höhere Flexibilität bei sich änderndem Risikoprofilen unterschiedlicher Geschäftsfelder (Kahlen et al., 2017, S. 151) 	<ul style="list-style-type: none"> • Kenntnisse über lokale Gesetze und Märkte (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Kulturelle und sprachliche Nähe (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Geringer zeitlicher und finanzieller Aufwand für Reisen (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Nähe zu lokalen Führungskräften und Fachbereichen (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Schnelle Umsetzung von lokalen Revisions- und Beratungsanforderungen (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Dezentralisation entspricht dem Organisationsprinzip (Kahlen et al., 2017, S. 151)
Nachteile	
<ul style="list-style-type: none"> • Fehlende Marktkenntnisse der dezentralen Organisationseinheiten (Eulerich, 2018, S. 123) • Fehlende Kenntnisse zum Tagesgeschäft der dezentralen Organisationseinheiten (Eulerich, 2018, S. 123) • Fehlende kulturelle und sprachliche Kompetenzen (Eulerich, 2018, S. 123) • Hoher zeitlicher und finanzieller Aufwand für Reisen (Eulerich, 2018, S. 123) • Übersetzungskosten (Kahlen et al., 2017, S. 151) • Möglicherweise zu geringer Prüfungsturnus an dezentralen Standorten (Kahlen et al., 2017, S. 151) 	<ul style="list-style-type: none"> • Potentielle lokale Einflussnahme auf Revisionsberichte durch das lokale Management (Kahlen et al., 2017, S. 151) • „Serving-Two-Masters“-Problematik, indem ein Master das lokale Management darstellt und die zentrale Organisationsführung als zweiter Master fungiert (Eulerich, 2018, S. 124) • Unterschiedliche Standards und Qualitätsniveaus zwischen den dezentralen Revisionseinheiten (Peemöller & Husmann, 2008, S. 586) • Gefahr der Abkopplung der dezentralen Revisionseinheiten von der zentralen Organisationsleitung und damit einhergehend die Entwicklung eines Eigenlebens der lokalen Einheiten (Kahlen et al., 2017, S. 151)

Quelle: In Anlehnung an Peemöller & Husmann, 2008, S. 586, Eulerich, 2018, S. 122–124; Kahlen et al., 2017, S. 151

Für die Ausgestaltung dezentraler interner Revisionseinheiten sind laut Amling & Bantleon (2007, S. 197–198) auch folgende Gestaltungsvarianten denkbar:

- **Pooling: Zusammenfassung aller Prüferinnen und Prüfer in einen Pool** (Amling & Bantleon, 2007, S. 197): Je nach Bedarf werden unterschiedliche Revisions-Teams gebildet und danach kehren die Prüferinnen und Prüfer wieder in den Pool zurück. Der Vorteil dieser Organisationsform ist eine hohe Flexibilität bei der Planung von Prüfungen. Aufgrund der fehlenden Spezialisierung besteht jedoch das Risiko, dass innerhalb des Pools nur oberflächliche Kenntnisse aufgebaut werden (Amling & Bantleon, 2007, S. 197).
- **Competence Centers (Fachgruppen): Spezialisierung der Prüferinnen und Prüfer auf bestimmte Fachgebiete** (Amling & Bantleon, 2007, S. 197). Die Spezialisierung auf bestimmte Fachgebiete, beispielsweise IT-Revision oder Finanz-Revision hat den Vorteil, dass für die jeweiligen Prüfungsgebiete ein tiefgehendes Know-How aufgebaut wird (Amling & Bantleon, 2007, S. 197). Es besteht jedoch das Risiko, dass Prüfungsgebiete nicht anhand der entsprechenden Risikolage der Organisation, sondern basierend auf den vorhandenen Wissensgebieten ausgewählt werden (Amling & Bantleon, 2007, S. 197). Hinsichtlich der Erbringung von Beratungsleistungen, zum Beispiel für die Begleitung der Implementierung eines gesamtheitlichen Managementsystems, könnte diese Organisationsform von Nachteil sein, da für Aufträge dieser Art generalistisches Wissen zielführend ist (Amling & Bantleon, 2007, S. 197).
- **Aufteilung auf Geschäftsfelder innerhalb der Internen Revision** (Amling & Bantleon, 2007, S. 197). Ähnlich einer Spartenorganisation, sind die Revisorinnen und Revisoren bei dieser Organisationsform den jeweiligen strategischen Geschäftsfeldern der Organisation zugeordnet (Amling & Bantleon, 2007, S. 198). Der jeweilige Spartenmanager oder Vorstand des Geschäftsfelds hat somit immer die gleiche Ansprechperson innerhalb der Internen Revision (Amling & Bantleon, 2007, S. 198).
- **Back-Office: Prüferinnen und Prüfer werden von bestimmten Tätigkeiten, insbesondere Verwaltung und Qualitätssicherung, entlastet** (Amling & Bantleon, 2007, S. 198). Bei dieser Organisationsform besteht das Revisions-Team aus einem Prüfungs-Team und einem Back-Office-Team, welches im Hintergrund arbeitet und beispielsweise die Qualitätssicherung, das Monitoring der Follow-Ups oder allgemeine Verwaltungsaufgaben der Internen Revision übernimmt (Amling & Bantleon, 2007, S. 198).
- **Mischformen:** Bei dieser Organisationsform kann die Interne Revision wie eine Matrixorganisation gestaltet sein, in welchem das Competence-Center-Konzept mit einem Pooling-Konzept kombiniert wird (Amling & Bantleon, 2007, S. 198).

Die Entscheidung zwischen einem zentralisierten und einem dezentralisierten Organisationsansatz ist von verschiedenen Faktoren abhängig, welche exemplarisch in Tabelle 3 zusammengefasst sind.

Tabelle 3: Faktoren für die Wahl der Organisationsform

Faktoren	Merkmale der Organisation	Tendenz Organisationsform
Unternehmensgröße	<ul style="list-style-type: none"> • Große Unternehmen • Viele Standorte • Hohe Anzahl dezentrale Prüfungen 	Dezentral
Grad der Internationalisierung	<ul style="list-style-type: none"> • Geringe geographische Distanzen • Geringe Internationalisierung • Hauptaktivitäten im Land der Zentrale 	Zentral
Rechtlicher Rahmen zur Einrichtung einer Internen Revision	Landesspezifisches Gesetz zur Einrichtung einer lokalen Internen Revision	Dezentral
Komplexität der Organisation	<ul style="list-style-type: none"> • Ausgeprägte Holdingstrukturen • Diversifizierte Geschäftsfelder 	Dezentral
Organisationsprinzip der zentralen Leitung	<ul style="list-style-type: none"> • Organisationsleitung wünscht eine zentrale Ansprechperson • Organisationsleitung wünscht einheitliche Steuerung und Prozesse der Internen Revision 	Zentral
Kulturelle Vielfalt	<ul style="list-style-type: none"> • Standorte in ähnlichen Kulturkreisen • Geringe Anzahl Mitarbeitende in Ländern mit unterschiedlicher Kultur 	Zentral
Revisionspersonal	<ul style="list-style-type: none"> • Standortspezifisches Spezialistenwissen erforderlich (z.B. rechtliche oder technische Expertise) • Sprachliche Qualifikationen 	Dezentral
Kosten	<ul style="list-style-type: none"> • Hohe Reisekosten • Hohe Übersetzungskosten 	Dezentral
Branche	Branchenabhängige regulatorische oder gesetzliche Anforderungen	Dezentral

Quelle: In Anlehnung an Kahlen et al., 2017, S. 154

Hinsichtlich internationaler Unternehmen werden von Eulerich (2017, S. 38) und Krane (2020, S. 82) Hybrid- oder Hublösungen als Organisationsoption erläutert. Diese Strukturen charakterisieren sich durch dezentrale und lokale Revisionsfunktionen, welche von einer übergeordneten zentralen Revision gesteuert werden (Kahlen et al., 2017, S. 151). Hinsichtlich der Ausgestaltung einer Hybrid- oder Hublösung führt Eulerich (2017, S. 41) zwei mögliche Varianten an:

- **Ausschließliche Steuerung durch die Zentrale**

Hierbei ist die dezentrale Interne Revision der zentralen Internen Revision disziplinarisch und fachlich unterstellt. Somit erfolgt die Planung und Koordination der dezentralen Revisionseinheit durch die zentrale Interne Revision. Ebenso berichtet die dezentrale Revisionseinheit alle Revisienergebnisse direkt an die zentrale Interne Revision. Durch diese Ausgestaltung sollen Einflüsse des lokalen Managements auf die dezentrale

Revisionseinheit vermieden werden, wodurch einem möglichen Verlust der Objektivität und Unabhängigkeit vorgebeugt wird.

- **Duale Steuerung durch die Zentrale und das lokale Management**

Bei dieser Ausgestaltungsform berichtet die dezentrale Revisionseinheit sowohl an die zentrale Interne Revision als auch an das lokale Management. Die Planung der lokalen Revisionstätigkeit erfolgt durch die dezentrale Interne Revision in Abstimmung mit dem lokalen Management. Durch diese duale Form wird einerseits die Objektivität und Unabhängigkeit durch die Anbindung an die Zentrale sichergestellt und gleichzeitig die Nähe zum lokalen Management gewährleistet (2018, S. 126–127). Als wesentlichen Vorteil führt Krane (2020, S. 82) hierzu an, dass die lokale Interne Revision vor Ort durch die zu prüfenden oder beratenden Organisationseinheiten, aufgrund der gemeinsamen Organisationszugehörigkeit möglicherweise als vertrauenswürdiger wahrgenommen wird und dadurch mehr Informationen erhält.

Amling und Banthleon (2007, S. 201) präzisieren die duale Variante dahingehend, dass sie die dezentrale Revisionseinheit dem lokalen Management disziplinarisch unterstellen und gleichzeitig gegenüber der zentralen Internen Revision eine fachliche Unterstellung vorsehen.

Als Nachteil einer Hybrid,- oder Huborganisation werden erhöhte Komplexität sowie erhöhter Steuerungsaufwand angeführt (Kahlen et al., 2017, S. 151). Zudem entstehen durch diese Organisationsform zusätzliche Kosten für Personal und Arbeitsmittel in den dezentralen Organisationseinheiten (Eulerich, 2017, S. 41). Peemöller und Husmann (2008, S. 586) sehen folgende mögliche Aufteilung zwischen einer Konzernzentrale Interne Revision und den dezentralen Revisionseinheiten:

Tabelle 4: Aufgabenteilung zentrale Konzernrevision versus dezentrale Revision

Zentrale Interne Konzernrevision	Dezentrale Revision
Entwicklung einheitlicher Prüfungsrichtlinien	Durchführung der Prüfungen in den lokalen Organisationseinheiten auf Basis der zentralen Prüfungsrichtlinien
Vorgabe von konzernweiten Prüfungsschwerpunkten für den Prüfungsjahresplan	Durchführung der lokalen Prüfungsjahresplanung unter Berücksichtigung der konzernweiten Vorgaben und unter Abstimmung mit der zentralen Konzernrevision
Vorgabe von konzernweit einheitlichen Standards für Prüfungsberichte	Durchführung des lokalen Berichtswesens der Revisionstätigkeiten auf Basis der Konzernstandards
Auswertung der Prüfungsberichte der dezentralen Revision	Kontinuierliche Optimierung der Prüfungsberichte unter Berücksichtigung des Feedbacks der Konzernrevision
Wissensmanagement und Sammlung von Informationsmaterial für die dezentralen Revisionsbereiche	Zurverfügungstellung von dezentralen Informationen für die Sammlung der Konzernrevision
Schulung der dezentralen Prüfer	

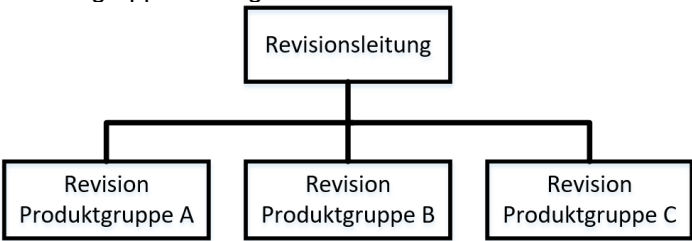
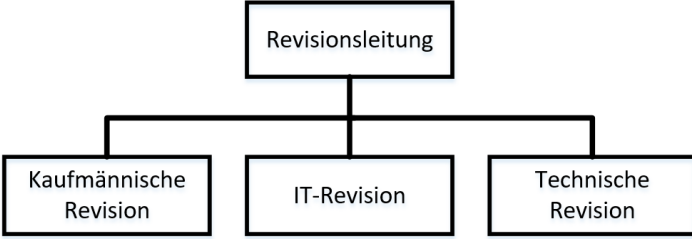
Zentrale Interne Konzernrevision	Dezentrale Revision
Durchführung von Sonderprüfungen für die Konzernspitze	
Externe Qualitätssicherung der dezentralen Revision	

Quelle: In Anlehnung an Peemöller & Husmann, 2008, S. 586

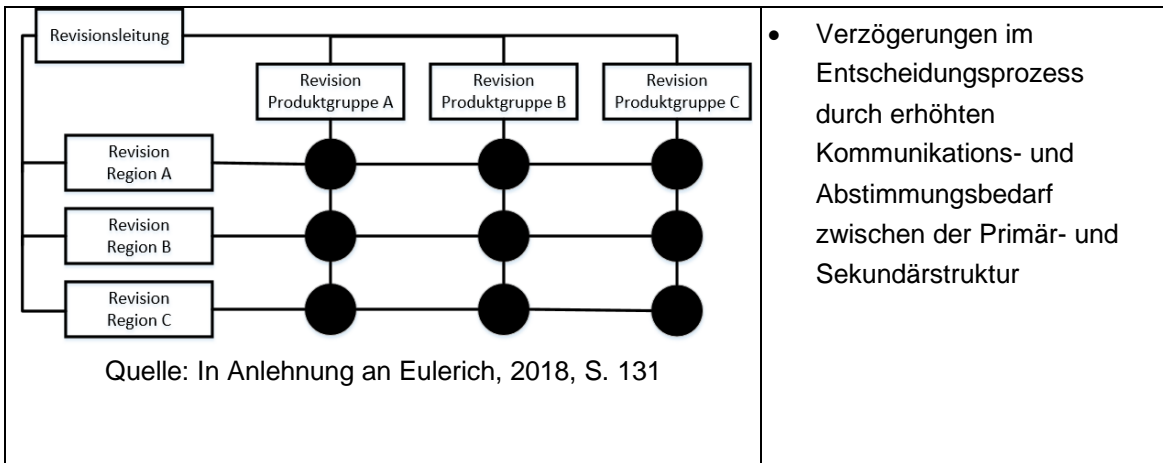
Im Rahmen einer Fallstudie wurden im Jahr 2017 in Deutschland 14 deutsche und global agierende Unternehmen zur Organisationsform befragt (Kahlen et al., 2017, S. 150). Die Studie ergab, dass 64 % der Unternehmen für die Interne Revision eine Hybridform gewählt haben sowie 36 % der Unternehmen eine zentrale Organisationsform aufweisen (Kahlen et al., 2017, S. 155). Kein einziges der befragten Unternehmen hatte eine rein dezentral organisierte Revisionsfunktion, woraus geschlossen werden kann, dass die ausschließlich dezentral organisierte Interne Revision – zumindest bei internationalen Unternehmen – keine Anwendung in der Praxis findet (Kahlen et al., 2017, S. 155).

Neben der Fragestellung, ob eine Interne Revision zentral oder dezentral ausgestaltet werden sollte, unterscheidet Eulerich (2018, S. 127) außerdem zwischen einer Objektorganisation, einer funktionalen Organisation, einer Regionalorganisation sowie einer Matrixorganisation. Tabelle 5 zeigt zusammenfassend die Vor- und Nachteile der jeweiligen Organisationsform.

Tabelle 5: Aufbauorganisation der Internen Revision

Aufbauorganisation	Pro und Contra
<p>Objektorganisation: Divisionale Organisation oder Spartenorganisation, welche anhand der Spezialisierung auf Produkte oder Produktgruppen erfolgt.</p>  <p>Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2018, S. 128</p>	<p>Pro (Eulerich, 2018, S. 128):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spezialisierte Kenntnisse der Revision • Flexibilität aufgrund kleinerer Organisationseinheiten <p>Contra (Eulerich, 2018, S. 128):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verlust von Synergien • Mangelnde Durchsetzungskraft
<p>Funktionale Organisation Verrichtungsorganisation, in welchen die Spezialisierung anhand der Kompetenzen der Internen Revision erfolgt.</p>  <p>Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2018, S. 129</p>	<p>Pro (Haferkorn, 2005, S. 70):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Spezialisierte Kenntnisse pro Funktionseinheit durch hohe funktionsbezogene Erfahrung der Internen Revision • Geringe Gefahr von Doppelarbeit <p>Contra (Haferkorn, 2005, S. 70):</p>

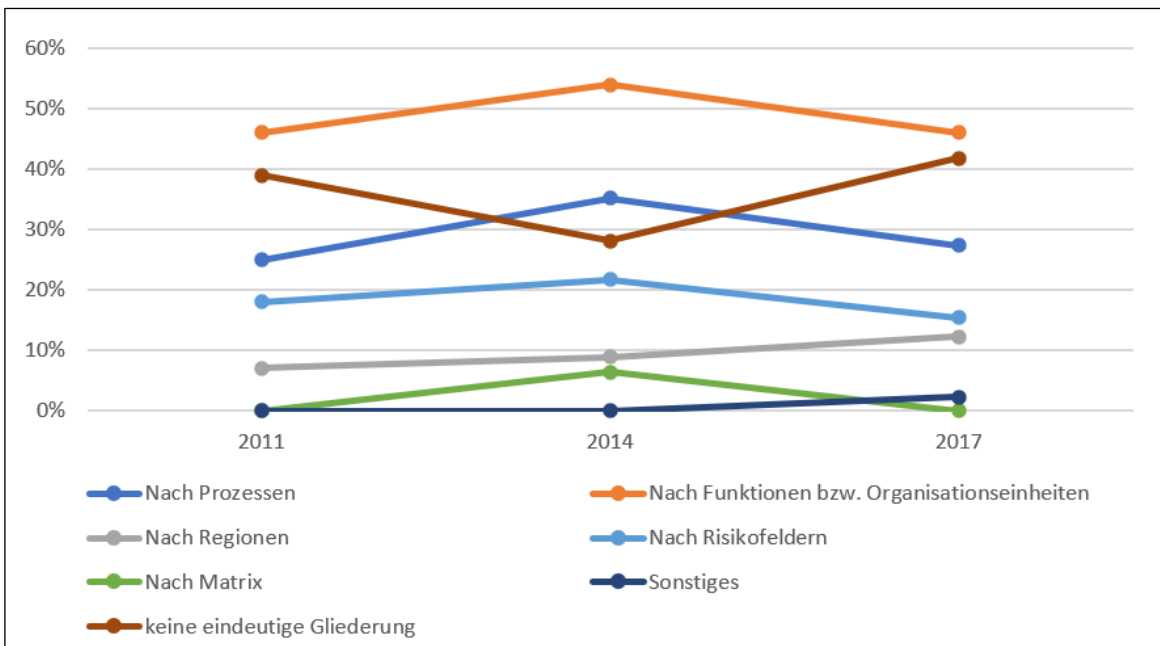
	<ul style="list-style-type: none"> • Adequate Abdeckung von Funktionsschnittstellen • Erhöhter Schnittstellen u. Koordinationsaufwand zwischen den Revisions-einheiten • Bereichsdenken und folglich kaum bereichsübergreifendens und somit unternehmerisches Denken zu erwarten
<p>Regionalorganisation</p> <p>Die Organisation erfolgt anhand der geographischen Standorte beispielsweise nach Kontinenten, Ländern oder Regionen, wie beispielsweise in der folgenden Abbildung.</p> <div data-bbox="212 808 906 1043" style="text-align: center;"> <pre> graph TD RL[Revisionsleitung] --- RE[Revision Europa] RL --- RA[Revision Asien] RL --- RN[Revision Nordamerika] </pre> </div> <p>Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2018, S. 130</p>	<p>Pro (Eulerich, 2018, S. 130):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Berücksichtigung der regionalen wirtschaftspolitischen und gesetzlichen Besonderheiten und somit erhöhte Anpassungsfähigkeit der Revision • Sprachliche und kulturelle Kenntnisse • Regionale Nähe der Internen Revision <p>Contra (Eulerich, 2018, S. 130):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modifikationsbedarf bei sich ändernden regionalen Bedingungen • Erhöhter Koordinationsbedarf zur Identifikation von Unternehmensweiten Interdependenzen und der Gesamtrisikoposition.
<p>Matrixorganisation</p> <p>Organisation anhand einer Primärstruktur mit einer gleichrangigen Sekundärstruktur. Häufig kommt es zur Kombination der Objektorganisation mit der Regionalorganisation.</p>	<p>Pro (Eulerich, 2018, S. 131):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Funktionale, regionale und produktspezifische Anforderungen können berücksichtigt werden • Hohes Problemlösungspotential durch kombinierten Einsatz von spezialisiertem Fachwissen <p>Contra (Eulerich, 2018, S. 131):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Konfliktpotential aufgrund von Kompetenzüberschneidungen



Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2018, S. 127–131; Haferkorn, 2005, S. 70

Daraus ist ersichtlich, dass jede Organisationsform mit Vor- und Nachteilen sowie Chancen und Risiken einhergeht, und es die optimale Organisationsform somit nicht gibt (Haferkorn, 2005, S. 69). Je vielfältiger die zu erledigenden Aufgaben in den Organisationseinheiten sind, desto herausfordernder ist es, die Aufbauorganisation – und somit auch die Aufbauorganisation der Internen Revision – standardisiert zu gestalten (Haferkorn, 2005, S. 70). Im deutschsprachigen Raum hat sich, gemäß den Untersuchungen der Enquete in den Jahren 2011, 2014 und 2017, die funktionale Organisationsform durchgesetzt.

Abb. 5: Aufbauorganisation der Internen Revision von 2011 bis 2017

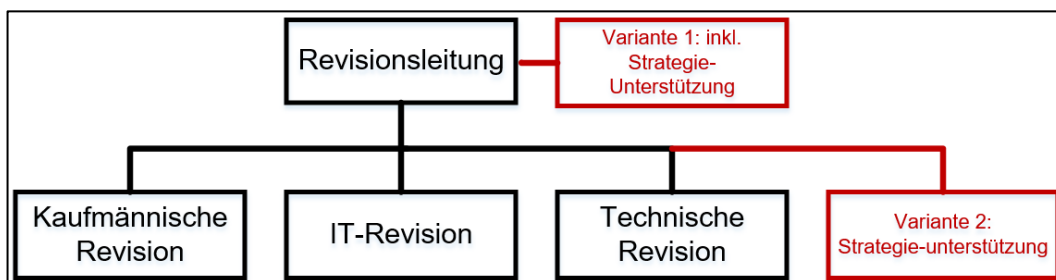


Quelle: In Anlehnung an DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2011, S. 19, 2014, S. 20, 2017, S. 18

Da die funktionale Organisationsform in der Internen Revision im deutschsprachigen Raum überwiegt, wird an dieser Stelle nochmal auf die Theorie Bezug genommen. Haferkorn (2005, S. 70) beschreibt in einem Artikel zum Thema Systemprüfung zur

Unternehmenssteuerung, dass sich die funktionale Organisationsform vor allem für jene Organisationen eignet, deren Portfolio ein homogenes Produkt- und Leistungsspektrum im aufweist. Sobald es zu einer Ausweitung und somit Differenzierung des Angebots kommt, kann die Funktionalorganisation bremsend wirken (Haferkorn, 2005, S. 70). Hier wäre in der Untersuchung zu hinterfragen, ob eine Beratungstätigkeit der Internen Revision als Aufgabenerweiterung im Rahmen der Leitung der Internen Revision (Variante 1) oder als weitere spezialisierende Sparte innerhalb der Funktionalorganisation der Internen Revision zu ergänzen ist (Variante 2).

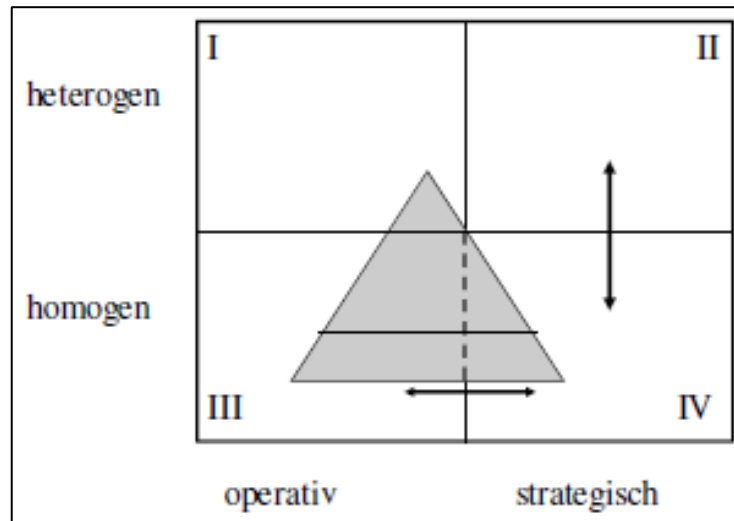
Abb. 6: Gestaltungsmöglichkeiten in der funktionalen Organisation



Quelle: In Anlehnung an Eulerich, 2018, S. 129

Da die Strategieentwicklung eine zentrale Aufgabe der Geschäftsführung einer Organisation ist, lässt sich hinsichtlich der Gestaltung der funktionalen Aufbauorganisation der Internen Revision ebenfalls ableiten, dass die Strategie-Unterstützung in der Leitungsfunktion der Internen Revision anzusiedeln ist. Gegen die Variante 2 spricht zudem, dass eine Unternehmensstrategie üblicherweise langfristig zu betrachten ist und eine Spezialisierung über eine eigene Sparte in der Internen Revision zu einer Unterauslastung führen könnte. In der Einleitung des Kapitels wurde bereits erwähnt, dass eine Interne Revision nur dann erfolgreich agieren kann, wenn ihre Aufbau- und Ablauforganisation an die Organisation des Unternehmens angepasst ist (Eulerich, 2018, S. 121). Dieser Argumentation folgend bringt Bauer (2010, S. 53–61) noch einen weiteren Aspekt zur Aufbauorganisation ein demgemäß es neben den bereits vorgestellten aufbauorganisatorischen Elementen einer Internen Revision erforderlich ist, die funktionalen und geschäftsprozessbezogenen Aktivitäten der Organisation zu betrachten, um die Aufbauorganisation der Internen Revision an jene der Organisation anzupassen. Zu diesem Zweck werden im ersten Schritt die funktionale Organisationsstruktur sowie die funktionsübergreifenden Prozesse der Organisation analysiert, um die erforderliche IKS-Struktur und übergreifende Verantwortlichkeiten erkennen zu können (Bauer, 2010, S. 53–55). Dadurch soll die Strukturierung der Arbeit einer Internen Revision und gleichzeitig die Angleichung an die Aufbauorganisation der Organisation gelingen (Bauer, 2010, S. 57). Als weiteren Aspekt zur organisatorischen Ausgestaltung einer Internen Revision führt Bauer (2010, S. 59) die Revisionspyramide an.

Abb. 7: Revisionspyramide nach Bauer



Quelle: Bauer, 2010, S. 61

Diese Methodik fußt auf der Annahme, dass eine homogene Organisationsstruktur tendenziell eine standardisierte Revisionsarbeit begünstigt, während hingegen eine heterogene Organisationsstruktur eine höhere Flexibilität in der Revisionsarbeit, insbesondere durch Special Audits, erfordert (Bauer, 2010, S. 61). Die Platzierung der Revisionspyramide im Raster Special Audits umfasst gemäß Bauer (2010, S. 59) sowohl klassische Management-Audits wie beispielsweise die Prüfung des Strategieprozesses als auch Post-Project-Audits, Fraud-Audits sowie gutachterliche Tätigkeiten und Beratungsleistungen durch die Interne Revision. Aus dieser Sichtweise lässt sich interpretieren, dass eine heterogene Organisationsstruktur einen höheren Anteil von Beratungsleistungen durch die Interne Revision begünstigt.

Zusätzlich zu den bereits beschriebenen Organisationsformen gibt es noch die Möglichkeit des Outsourcing der Tätigkeiten der Internen Revision, wobei zu prüfen ist, ob die gesetzliche Grundlage der betroffenen Organisation ein Outsourcing zulassen. Das Outsourcing der Internen Revision ist vor allem für kleinere Organisationen eine kostengünstige Variante (Amling & Bantleon, 2007, S. 203). In Konzernunternehmen ist die Ausgliederung der Internen Revision in ein bestehendes Tochterunternehmen denkbar (Amling & Bantleon, 2007, S. 203). Beim Outsourcing und somit vollständiger Auslagerung von Revisionsleistungen ist der Standard 2070 zu beachten, in welchem das Outsourcing geregelt ist (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 40). Über diesen Standard wird die externe Revisionsdienstleisterin und der externe Revisionsdienstleister dazu verpflichtet, ein auf die Organisation abgestimmtes Qualitätssicherungs- und Verbesserungsprogramm aufzubauen, welches nachweislich mit den Standards und dem Ethikkodex übereinstimmt (Dieterle & Bünis, 2018, S. 182). Die nachfolgende Tabelle 6 verdeutlicht die Vor- und Nachteile der vollständigen Auslagerung der Internen Revision.

Tabelle 6: Outsourcing von Revisionsleistungen: Vor- und Nachteile

Vorteile Outsourcing	Nachteile Outsourcing
<ul style="list-style-type: none"> • Stärkung der Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision, da keine disziplinarische Unterstellung an die Organisationsleitung besteht • Erfüllung der Voraussetzungen für ein Management Auditing • Hohe Professionalisierung • Synergieeffekte bei der Verlagerung auf die Steuerberatung oder Wirtschaftsprüfung • Durch den Einsatz von unterschiedlichen Prüfern und Prüferinnen für Revisionsleistungen sowie Beratern und Beraterinnen für Beratungsleistungen kann es nicht zu Interessenskonflikten kommen 	<ul style="list-style-type: none"> • Schwierige Informationsbeschaffung • Gefahr der Abhängigkeit von externen Prüfern und Prüferinnen • Verlust der präventiven Wirkung • Verlust der IKS-Prüfung als Aufgabe der Internen Revision • Verlust der innerbetrieblichen Ausbildungsfunktion • Steigende Kosten der Fremdleistungen

Quelle: In Anlehnung an Peemöller & Husmann, 2008, S. 590

Im Gegensatz zum Outsourcing, bei welchem die komplette Interne Revision ausgelagert wird, wird unter Co-Sourcing die Teilauslagerung von Revisionsleistungen verstanden (Amling & Bantleon, 2007, S. 251). Für kleine und mittelgroße Organisationen bietet sich Co-Sourcing besonders an, um einerseits die umfassende Erfüllung der Revisions- und Beratungstätigkeiten und gleichzeitig eine größere Unabhängigkeit sicherstellen zu können (Peemöller & Husmann, 2008, S. 588–589). Damit können einerseits Kapazitätsengpässe, welche durch Sonderaufträge entstehen können, behoben werden und andererseits fehlende Spezialkenntnisse durch die Hinzuziehung von externen Expertinnen und Experten ergänzt werden (Amling & Bantleon, 2007, S. 251). Gemäß einer Studie aus dem Jahr 2015 (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V.) verstärkt sich weltweit bereits jede dritte Interne Revision durch Co-Sourcing.

Folgende Vor- und Nachteile ergeben sich durch Co-Sourcing von externer Expertise:

Tabelle 7: Vor- und Nachteile des Co-Sourcing aus Sicht der Organisation

Vorteile externes Co-Sourcing	Nachteile externes Co-Sourcing
<ul style="list-style-type: none"> • Zugang zu Spezialwissen, z.B. Fraud, Wirtschaftsforensik oder IT-Revision • Stärkung der Unabhängigkeit und Objektivität der Internen Revision • Höhere Überzeugungskraft, weil externe Expertise meist hohes Ansehen genießt • Ansehen der Internen Revision bleibt bei unpopulären Prüfungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Akzeptanzprobleme in der Organisation und in der Internen Revision bei einem zu hohen Anteil des Co-Sourcing • Co-Sourcing von anspruchsvollen Prüfungen führen zu einem Imageverlust der Internen Revision

<p>unbeschädigt, z.B. bei absehbaren Personalmaßnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Falls eine zentral organisierte Interne Revision dezentrale Prüfungen durchführen soll, können Leistungen von externen lokalen Prüferinnen und Prüfern zugekauft werden. Damit wird die Kenntnis von lokalen Gesetzen und Regulatorien sichergestellt. • Einsparung von regelmäßigen Weiterbildungskosten für Spezialkenntnisse • Niedrigere Personalfixkosten, da auf die Einstellung von Internen Revisorinnen und Revisoren für spezielle Prüfungsfelder verzichtet werden kann 	<ul style="list-style-type: none"> • Durch die Einsparung der Weiterbildung und kann es zum Abfluss von Know-How kommen • Bedingte Verfügbarkeit der gewünschten externen Prüferinnen und Prüfer • Gefahr der Abhängigkeit von bevorzugten externen Anbieterinnen und Anbietern • Hohe Kosten für Fremdleistungen, insbesondere für Banken und Versicherungen, da diese aufgrund der unechten Umsatzsteuerbefreiung nicht Vorsteuerabzugsberechtigt sind.
---	---

Quelle: In Anlehnung an Amling & Bantleon, 2007, S. 252

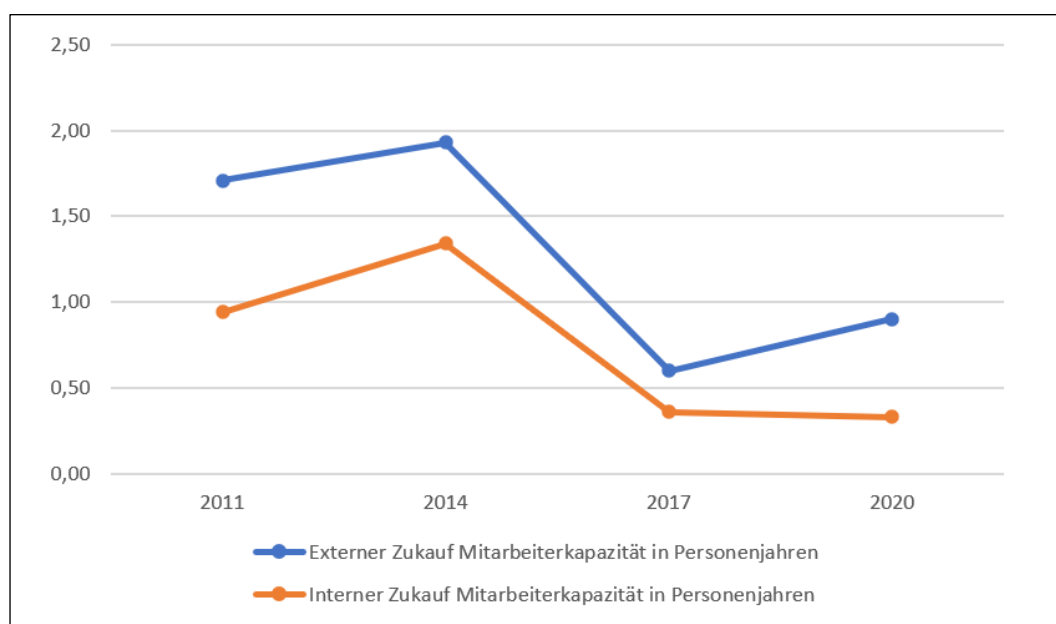
Zudem zählt Tagkalidou Synergieeffekte durch Best Practice Wissen und branchenübergreifende Erfahrung der externen Prüferinnen und Prüfer zu den Vorteilen von Co-Sourcing (Tagkalidou, 2020, S. 4).

Im Zusammenhang mit Co-Sourcing ist zu hinterfragen, wie das Hinzuziehen von externen Revisionsleistungen zu beurteilen ist, wenn die Interne Revision auch Inhouse-Beratungsaufträge annimmt. Möglicherweise wird es in der Organisation kritisch betrachtet, dass die Interne Revision punktuell Leistungen zukaufte, damit intern mehr Kapazität für Beratungsaufträge zur Verfügung steht. Daher sollte in den Richtlinien der Internen Revision exakt definiert sein, welche Revisionsleistungen aus welchem Grund zugekauft werden. Als Alternative zum klassischen Co-Sourcing, bei welchem von extern Audit-Expertise zugekauft wird, bietet sich das interne Co-Sourcing als Ergänzung zur bestehenden Audit-Aufbauorganisation an. Unter internem Co-Sourcing versteht man die bedarfsweise Hinzuziehung von organisationsinterner Expertise zu internen Audits (Prien & Meyer, 2019, S. 66). Die hinzugezogenen unternehmensinternen Expertinnen und Experten führen gemeinsam mit dem Auditteam unter der Führung der internen Audit-Führungskraft die Revisionsleistungen durch (Prien & Meyer, 2019, S. 66). Dabei ist zu beachten, dass zwischen den hinzugezogenen internen Expertinnen und Experten und den zu prüfenden Organisationseinheiten und -stellen sowie bezüglich der Auditthemen keinerlei Interessenskonflikte bestehen (Prien & Meyer, 2019, S. 66). Die Vorteile, die sich durch das interne Co-Sourcing ergeben, sind einerseits, dass keine externen zusätzlichen Kosten entstehen und andererseits internes Know How genutzt wird. Gleichzeitig muss die Interne Revision nicht für jedes Spezialthema Spezialistinnen und Spezialisten bereit halten (Prien & Meyer, 2019, S. 66). Dadurch wird nicht nur die Kapazität der Internen Revision, sondern die gesamte Kapazität aller Organisationsinterner Expertinnen und Experten optimal genutzt.

Gemäß den Ergebnissen der Enquete im Jahr 2011 und im Jahr 2014 wurde die Auslagerung von Kernprozessen der Internen Revision seitens der befragten Leiterinnen und Leiter der Internen Revisionseinheiten als Risiko für die Organisation eingestuft

(Eulerich, 2014, S. 230). Gemäß der Enquete 2020 wird dem Out- und Co-Sourcing seitens der Befragten perspektivisch wieder weniger Bedeutung als im Jahr 2017 beigemessen (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 87). Dennoch sind 36 % der Befragten der Ansicht, dass die Bedeutung von ausgelagerten Revisionsleistungen künftig wieder steigen wird (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 88). Dieses Ergebnis wird auch durch die nachfolgend dargestellte Entwicklung der internen und externen Co-Sourcing-Aktivitäten von 2011 bis 2020 belegt.

Abb. 8: Entwicklung Internes und externes Co-Sourcing der Internen Revision



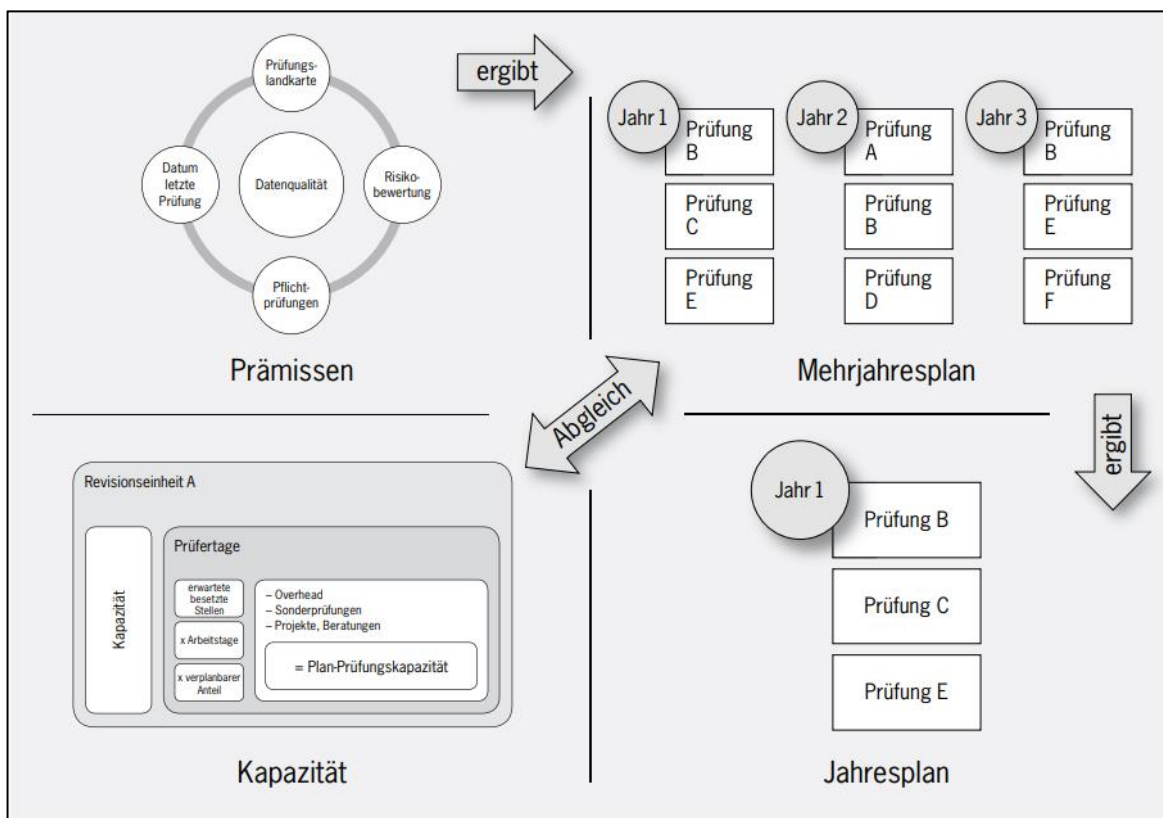
Quelle: In Anlehnung an DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 69

Während die Aufbauorganisation die Strukturen zur Leistungserbringung durch die Interne Revision schafft, regelt die Ablauforganisation den Prozess der Prüfungs- und Beratungstätigkeiten (Schroeder et al., 2010, S. 122). Dabei ist die strategische und operative Planung der Revisionstätigkeiten und somit auch die Ressourcenaufteilung zwischen Prüfungs- und Beratungstätigkeiten von großer Bedeutung. Die strategische Planung muss einerseits den für die Interne Revision durch die Unternehmensführung vorgegebenen strategischen Rahmenbedingungen und Zielen folgen sowie gleichzeitig unter Berücksichtigung der übergeordneten Unternehmensstrategie erfolgen (Schroeder et al., 2010, S. 123–126). Auf Basis der strategischen Planung erfolgt anschließend die Überleitung in den jährlichen operativen Revisionszyklus der Internen Revision (Schroeder et al., 2010, S. 123). Bauer (2010, S. 108) differenziert beim Revisionszyklus vier Grundelemente: Risikobewertung, Revisionsplanung, Prüfungsorganisation sowie Aufbereitung und Analyse.

Um eine künftige Wahrnehmung der Rolle als Value Driver in der Strategie-Unterstützung realisieren zu können, gilt es zu hinterfragen, inwiefern die klassische Ablauforganisation zu ändern und zu ergänzen ist. Das beginnt bereits im ersten Schritt, in der Phase der Risikobewertung, in welcher zusätzlich zur risikoorientierten Bewertung eine strategieorientierte Beurteilung zu ergänzen ist. Aktuelle Studienergebnisse legen nahe,

dass die Interne Revision an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen festhalten sollte, um langfristig relevant zu bleiben (Eulerich & Lenz, 2020, S. 179). Daraus kann geschlussfolgert werden, dass in der Ablauforganisation, trotz der Berücksichtigung von Beratungsleistungen im strategischen Management, auch weiterhin die Erbringung der Prüfungsdienstleistungen sichergestellt werden muss. Somit ist in dieser Hinsicht die Kapazitätsplanung der Internen Revision relevant. Bünis und Gossens (2011, S. 315) empfehlen hinsichtlich des Ablaufs der Revisionsplanung in der Abbildung 9 einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum, um Kapazitäten sicherzustellen.

Abb. 9: Abgleich Mehrjahresplan mit Kapazitäten in der Internen Revision



Quelle: Bünis & Gossens, 2011, S. 315

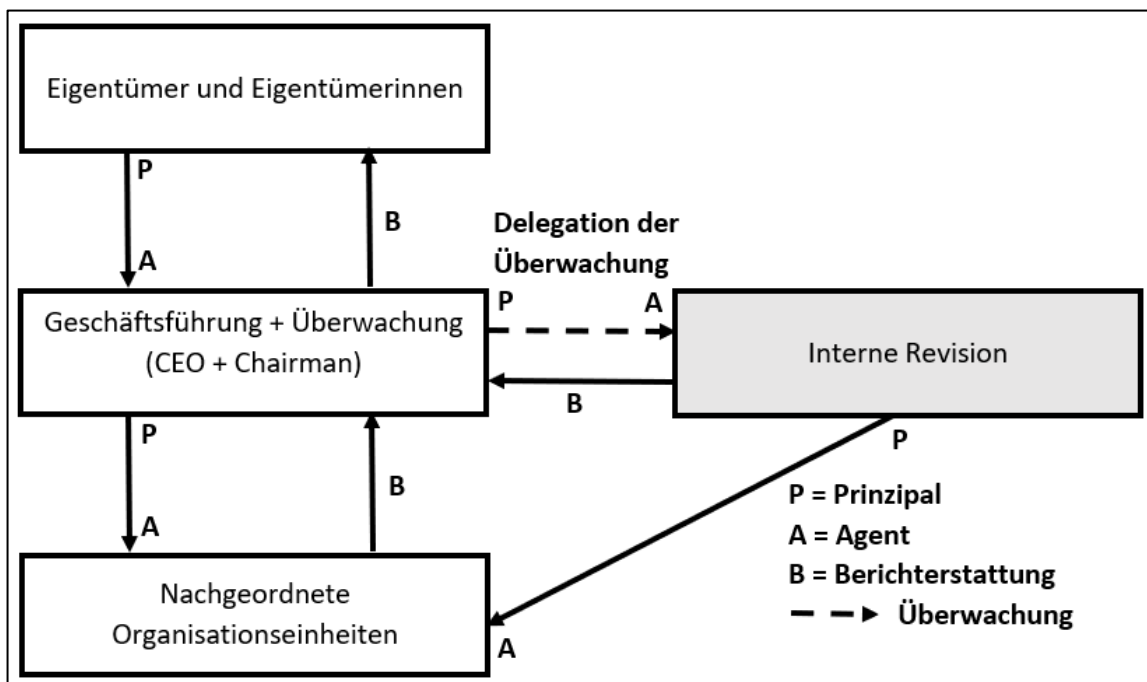
3.4. Die Interne Revision im dualistischen System

Neben der Unternehmensführung stellt die Unternehmensüberwachung die zweite wesentliche Komponente in einem Corporate Governance System dar (Freidank & Pasternack, 2011, S. 39). Die Positionierung der Internen Revision in der Unternehmensorganisation ist abhängig von der jeweiligen Corporate Governance Struktur (Marx, 2011, S. 99). Schewe (2005, S. 68) unterscheidet grundsätzlich zwei gegensätzliche Corporate Governance Systeme:

- das monistische System, auch genannt das One-Tier-System sowie
- das dualistische System, welches auch als „Dualsystem“ (Velte, 2011, S. 299) oder Two-Tier-System bezeichnet wird.

Im monistischen System wird die Unternehmensleitung und -überwachung von einem Organ beziehungsweise Gremium, durchgeführt (Marx, 2011, S. 101). Mit der operativen Leitung des Board of Directors wird der Chief Executive Officer, der CEO, bevollmächtigt (Welge & Eulerich, 2014, S. 40). Aus den Mitgliedern des Boards wird zudem ein Vorsitzender – Chairman of the Board – gewählt, welcher die Kontrollkompetenz wahrnimmt (Welge & Eulerich, 2014, S. 40). Es ist möglich, dass beide Funktionen in Personalunion ausgeübt werden, wodurch sich der Nachteil ergibt, dass keine Unabhängigkeit zwischen Unternehmensführung und Unternehmensüberwachung besteht (Welge & Eulerich, 2014, S. 40). Der Vorteil dieses Systems liegt hingegen im zeitnahen Informationsaustausch (Welge & Eulerich, 2014, S. 40).

Abb. 10: Die Interne Revision im monistischen Führungssystem



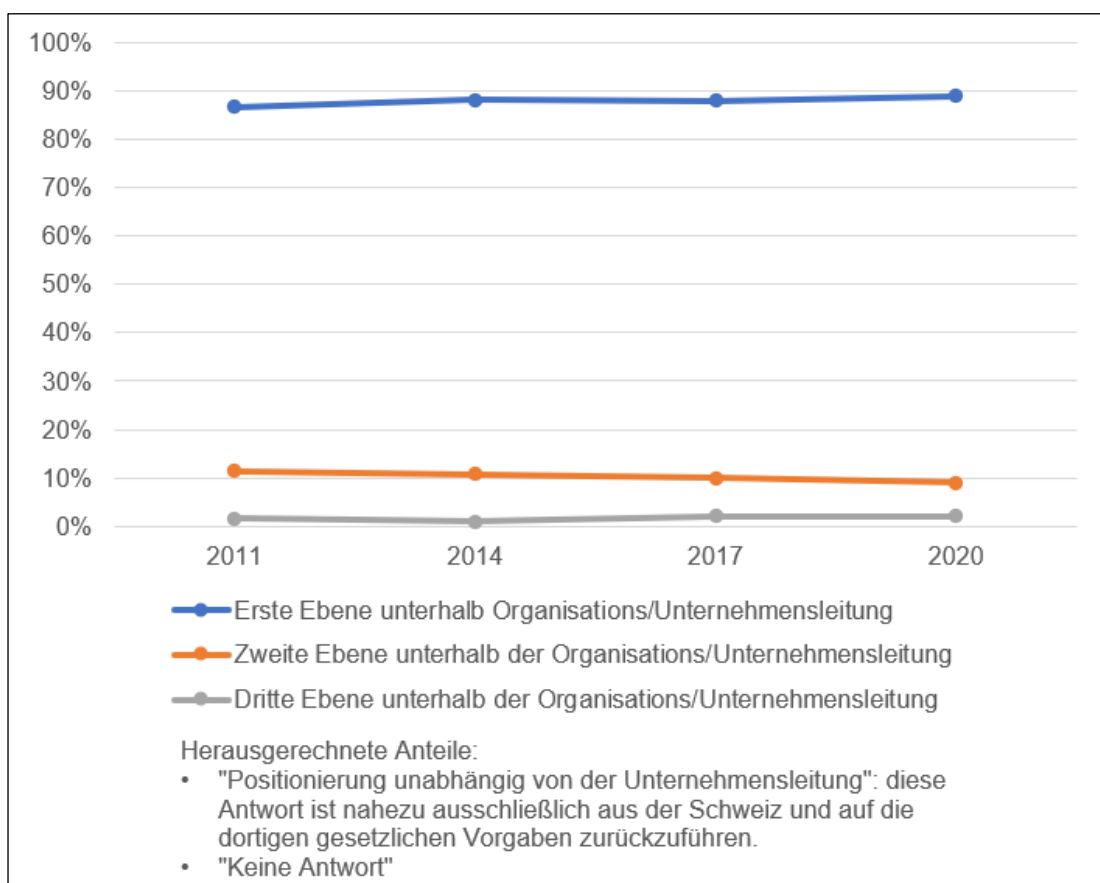
Quelle: In Anlehnung an Velte, 2011, S. 302

Im Jahr 2021 publizierte ein Forschungsteam in Zusammenarbeit mit dem FH Campus Wien ein Positionspapier mit Empfehlungen und Leitlinien zur Gestaltung der Corporate Governance in Unternehmen (Schubiger et al., 2021, S. 4). Demzufolge haben die Eigentümer und Eigentümerinnen einen wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung der Corporate

Governance der Organisation, da sie einen Einfluss auf die Auswahl der ersten und zweiten Führungsebene haben (Schubiger et al., 2021, S. 6). Sowohl im monistischen wie auch im dualistischen System gewährleistet die Geschäftsführung die Durchführung der Unternehmensüberwachung und kann diese zur Entlastung an die Interne Revision delegieren (Velte, 2011, S. 300). Für die Positionierung der Internen Revision empfehlen Peemöller und Husmann, unabhängig vom System der Corporate Governance, eine direkte disziplinarische und funktionelle Unterstellung unter den Vorstand oder die Organisationsleitung (2008, S. 584). Für die Interne Revision bedeutet diese hohe organisatorische Eingliederung eine Aufwertung der Revisionsfunktion und somit eine Unterstützung der ordnungsgemäßen und zweckmäßigen Erfüllung der Revisions- und Beratungstätigkeiten (Peemöller & Husmann, 2008, S. 584).

Gemäß den Ergebnissen der regelmäßig stattfindenden Enquete ist im deutschsprachigen Raum in den letzten Jahren ein leichter Anstieg der Positionierung der Internen Revision unter der ersten Führungsebene zu bemerken.

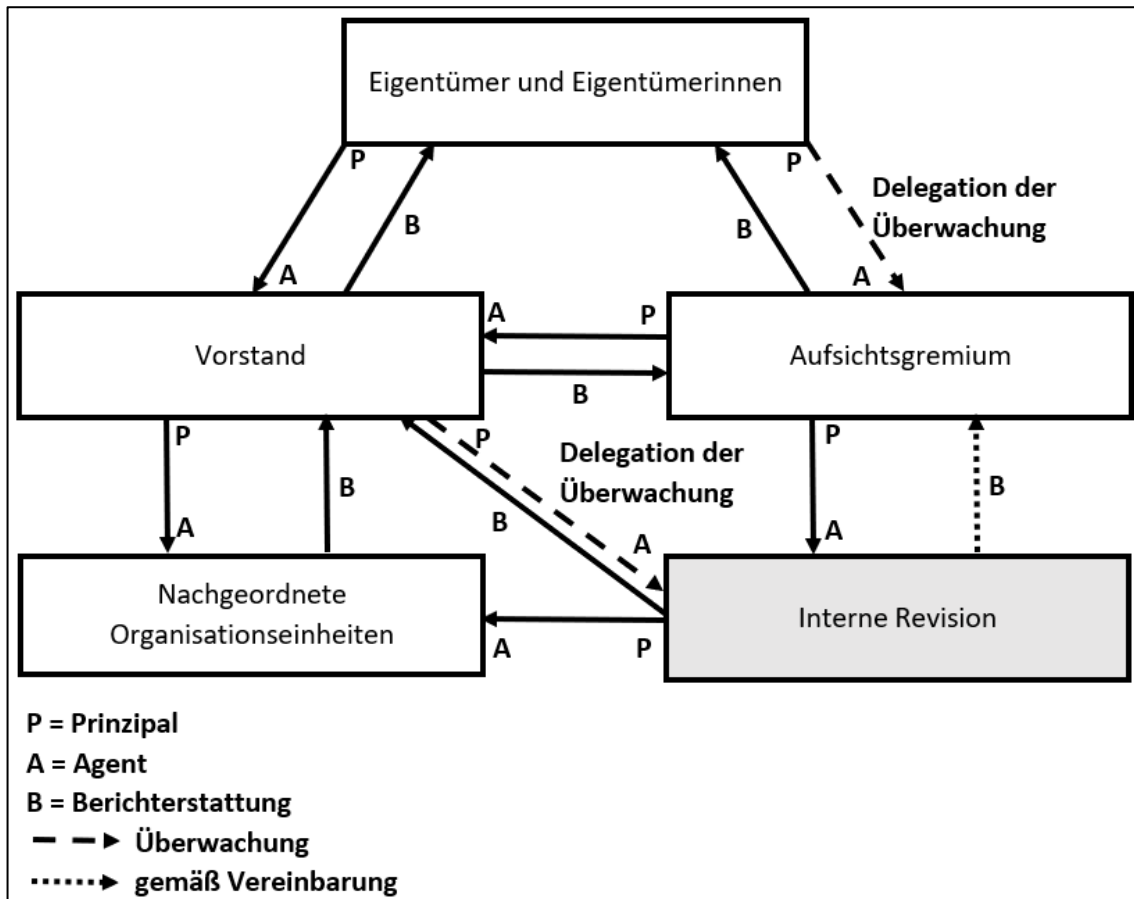
Abb. 11: Entwicklung der hierarchischen Positionierung der Internen Revision



Quelle: In Anlehnung an DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2011, S. 20, 2014, S. 23, 2017, S. 20, 2020, S. 21

Im dualistischen Führungssystem, welches in Österreich und Deutschland vorherrschend ist, sind zwei getrennte Organe für die Unternehmensführung und Unternehmensüberwachung zuständig (Schewe, 2005, S. 78; Schubiger et al., 2020, S. 129).

Abb. 12: Die Interne Revision im dualistischen Führungssystem



Quelle: In Anlehnung an Velte, 2011, S. 300

In diesem System übernimmt das Aufsichtsorgan im Auftrag der Eigentümer und Eigentümerinnen die Überwachung des Vorstands (Velte, 2011, S. 300). Das Aufsichtsgremium ist gegenüber den Eigentümern und Eigentümerinnen zur Berichterstattung über die Überwachungstätigkeit verpflichtet (Velte, 2011, S. 300). Die Existenz des Aufsichtsgremiums schmälert jedoch nicht die Verantwortung zur Unternehmensüberwachung durch den Vorstand (Peemöller, 2004, S. 18). Der Vorstand kann jedoch die Durchführung der Überwachung der nachgeordneten Organisationseinheiten an die Interne Revision delegieren (Velte, 2011, S. 300). Die Interne Revision nimmt durch die delegierte Kontrollkompetenz gegenüber den zu überwachenden Organisationseinheiten eine Prinzipalrolle ein und berichtet die Ergebnisse an den Vorstand (Velte, 2011, S. 300). Gleichzeitig überwacht das Aufsichtsgremium die Tätigkeit der Internen Revision und ist daher auf den Erhalt von Revisionsergebnissen- und -berichten angewiesen (Eulerich, 2012, S. 293; Velte, 2011, S. 300). Eine Berichterstattung seitens der Internen Revision an den Aufsichtsrat ist gesetzlich nur für bestimmte Branchen verpflichtend, kann jedoch zusätzlich durch Abstimmung zwischen Vorstand, Aufsichtsorgan sowie den Gesellschaftern und Gesellschafterinnen in der Geschäftsordnung der Internen Revision verankert werden (Velte, 2011, S. 299). Gemäß Velte (2011, S. 299) wird zur Stärkung der Corporate Governance eine systemübergreifend enge Zusammenarbeit zwischen dem Aufsichtsorgan und der Internen

Revision gefordert. Dadurch gerät die Interne Revision, welche funktional und disziplinarisch üblicherweise dem Vorstand zugeordnet ist, in ein Spannungsverhältnis zwischen Vorstand und Aufsichtsorgan (Eulerich, 2012, S. 292).

Eulerich (2012, S. 292) bezeichnet dieses Spannungsverhältnis als „Serving Two Masters-Problem“. Durch die unterschiedlichen Interessen, Ansprüche und Machtpositionen der Adressatinnen und Adressaten entsteht ein Konfliktpotential (Eulerich, 2012, S. 293). Während der Fokus der Unternehmensleitung üblicherweise in der Erhöhung der Effizienz und Effektivität der operativen Prozesse liegt, hat das Aufsichtsgremium ein Hauptaugenmerk auf die Ordnungsmäßigkeit der Prozesse sowie auf die Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems (Eulerich, 2012, S. 293). Eulerich (2012, S. 295) unterscheidet grundsätzlich die folgenden vier Problemfelder als Ausgangspunkt für die „Serving-Two-Masters“-Problematik.

- **Inhalte**

Dem „Three-Lines-Model“ folgend ergeben sich als Mindestinhalte für die Revisionstätigkeit die Überprüfung des Jahresabschlusses, des Rechnungswesens und der Finanzberichterstattung sowie die Sicherstellung der Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems, des Compliance-Managementsystems und des Risikomanagementsystems (Eulerich, 2012, S. 296). Aus Sicht des Aufsichtsgremiums sollte jedoch auch die Tätigkeit der Geschäftsführung durch die Interne Revision überwacht werden (Eulerich, 2012, S. 296). Gemäß der Handlungsempfehlung des bereits erwähnten Positionspapiers zum Thema Corporate Governance muss die Interne Revision etwaige Verdachtsmomente gegen die Geschäftsführung umgehend an das Aufsichtsgremium berichten (Schubiger et al., 2021, S. 16). Eine Überwachung der disziplinarisch und funktional vorgesetzten Stelle ist aus Sicht der Internen Revision jedoch schwer durchführbar (Eulerich, 2012, S. 296). Denn die Überwachung der Geschäftsführung durch die Interne Revision kann das Vertrauensverhältnis zwischen Geschäftsführung und Interner Revision negativ beeinträchtigen (Eulerich, 2012, S. 298). Zudem wären in weiterer Folge negative Auswirkungen auf die zukünftige Entwicklung der Internen Revision in der Organisation zu befürchten (Eulerich, 2012, S. 298). Daraus lässt sich schließen, dass eine Mitwirkung der Internen Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung unmöglich werden könnte. Es stellt sich die Frage, ob diese Befürchtung die Interne Revision zu opportunistischem Verhalten verleiten kann (Eulerich, 2012, S. 298).

- **Prozesse und Organisation**

Durch die organisatorische Anbindung der Internen Revision an die Geschäftsführung kann üblicherweise der Zugriff seitens des Aufsichtsgremiums auf die Interne Revision nur über die Geschäftsführung erfolgen (Eulerich, 2012, S. 293). Ebenso erfolgt üblicherweise die Genehmigung zur Prüfungsplanung der Internen Revision durch die Geschäftsführung bzw. den Vorstand und nur in seltenen Fällen durch das Aufsichtsgremium (Eulerich, 2012, S. 294). Gleichzeitig reduziert eine gut funktionierende Interne Revision das Haftungsrisiko für das Überwachungsgremium (Eulerich, 2012, S. 295). Aus diesem Grund kann es vorkommen, dass das Aufsichtsgremium versucht, direkt auf die Interne Revision zuzugreifen oder Einfluss zu nehmen (Eulerich, 2012, S. 295). Das kann sich beispielsweise durch die Ergänzung direkter Berichtswege zwischen Interner Revision und Aufsichtsgremium oder durch die Teilnahme der Internen Revision an Sitzungen des Aufsichtsgremiums ergeben (Eulerich, 2012, S. 295). Aus Sicht der

Internen Revision können sich insbesondere durch die Implementierung von direkten Berichtslinien zum Aufsichtsgremium, auch wenn diese sinnvoll sein können, Interessenskonflikte ergeben (Büchner et al., 2014). Eine direkte disziplinarische Zuordnung der Internen Revision an das Aufsichtsgremium wird nicht als vorteilhaft angesehen, denn damit würde man der Geschäftsführung die Interne Revision als Instrument zur Überwachung der Wirksamkeit der Prozesse entziehen (Büchner et al., 2014, S. 7).

- **Personen**

Die Interne Revision hat einerseits die Aufgabe durch Prüfungs- und Beratungsleistungen für die Organisation einen Mehrwert zu generieren und soll andererseits dabei die Corporate Governance sicherstellen (Eulerich, 2012, S. 296). Im Beziehungsgeflecht zwischen Unternehmensführung und Aufsichtsgremium können durch die Informationshoheit der jeweiligen Organe, Herausforderungen für die Interne Revision resultieren (Eulerich, 2012, S. 296). Beispielsweise kann eine Filterfunktion im Berichtswesen der Revisionsergebnisse seitens der Unternehmensführung zu einer Informationsasymmetrie und einer Verschlechterung der Überwachungsqualität führen (Eulerich, 2012, S. 296). Daraus lässt sich schlussfolgern, dass eine unaufgeforderte Information der Internen Revision an das Aufsichtsgremium das Vertrauensverhältnis zwischen der Internen Revision und der Unternehmensführung belasten könnte. Das Vertrauensverhältnis zwischen der Geschäftsführung und Interner Revision ist wiederum die Basis, um Beratungsaufträge in der Strategie-Unterstützung zu erhalten.

- **Externe Einflüsse**

Zu den externen Einflüssen, welche das Spannungsverhältnis noch erweitern können, zählen regulatorische oder aufsichtsbehördliche Vorgaben sowie die Abschlussprüfung, da diese eigene Interessen an den Revisions- und Beratungsergebnissen der Internen Revision haben (Eulerich, 2012, S. 296). In diesem Zusammenhang ist die Überwachung der Revisionsfunktion, welche durch das Aufsichtsgremium zu erfolgen hat, zu beachten (Büchner et al., 2014, S. 9). Die Durchführung einer Prüfung der Internen Revision kann im Rahmen der Abschlussprüfung durch das Aufsichtsgremium beauftragt werden (Büchner et al., 2014, S. 9). Daraus ergibt sich, dass wenn das Aufsichtsgremium nicht von der Wirksamkeit der Internen Revision überzeugt ist, dies zu einem Konfliktpotential im Dreier-Verhältnis zwischen Aufsichtsgremium, Geschäftsführung und Interner Revision führen kann.

Gemäß einer Studie der FH Campus Wien in Kooperation mit dem Institut für Interne Revision in Österreich ist seitens der Internen Revisionen verstärkt der Wunsch hinsichtlich einer Zuordnung der Internen Revision zum Aufsichtsgremium zu erkennen (Schubiger et al., 2020, S. 128). Seitens der befragten Aufsichtsgremien wird hingegen künftig keine stärkere Zuordnung der Internen Revision gewünscht, sondern die bisher vorherrschende disziplinarische und funktionale Anbindung an die Geschäftsführung präferiert (Schubiger et al., 2020, S. 129). Ebenso wird zukünftig seitens der befragten Revisionen eine verstärkte Kommunikation zwischen Interner Revision und dem Aufsichtsgremium erwartet (Schubiger et al., 2020, S. 128). Das Aufsichtsgremium selbst erwartet künftig auch eine stärkere Kommunikation zur Internen Revision (Schubiger et al., 2020, S. 129).

Um die Rolle der Internen Revision im dualistischen System konfliktfrei zu gestalten, ist es erforderlich klare Rahmenbedingungen zu schaffen (Büchner et al., 2014, S. 8). Dabei sollten die Berichts- und Auftragslinien der Internen Revision in der Geschäftsordnung der

Internen Revision geregelt werden (Büchner et al., 2014, S. 8). Somit sollte eine mögliche Mitwirkung der Internen Revision in der Strategie-Unterstützung hierbei gleich mitgedacht werden. Außerdem wird eine Dokumentation des Informationsaustausches zwischen Interner Revision und dem Aufsichtsgremium empfohlen (Büchner et al., 2014, S. 13). Das würde einerseits zur Transparenz und Nachvollziehbarkeit des Corporate Governance beitragen und andererseits auch das Vertrauensverhältnis zwischen Interner Revision und Geschäftsführung stärken.

Durch die organisatorische Anbindung der Internen Revision an die Geschäftsführung und die daraus resultierende Berichtslinie an die Geschäftsführung entsteht zu Lasten der Eigentümer und Eigentümerinnen eine Informationsasymmetrie (Welge & Eulerich, 2014, S. 14). Im dualistischen System können die Eigentümer und Eigentümerinnen diesen Wissensvorsprung auf Seiten der Geschäftsführung durch den Einsatz eines Aufsichtsgremiums, welches die Geschäftsführung überwacht, minimieren.

Wesentlich für die spannungsfreie Revisions- und Beratungsfähigkeit der Internen Revision im dualistischen System ist somit das Vertrauen seitens der Stakeholder. Es stellt sich die Frage, ob es der Internen Revision, trotz möglichen Zugriffsrechts durch das Aufsichtsgremium auf die Interne Revision, gelingen kann ein Vertrauen zur Geschäftsführung aufzubauen, so dass sie eine Rolle in der Strategie-Unterstützung erhält. Dennoch besagt der Standard 2440.C2, dass im Laufe der Erbringung von Beratungsleistungen festgestellte Schwächen im Bereich Führung und Überwachung der Unternehmensleitung sowie dem Aufsichtsgremium berichtet werden müssen (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., 2018, S. 54). Dabei stellt sich erneut die Frage, ob die Interne Revision zur gleichen Zeit direkt an den Vorstand und die Überwachungsgremien berichtet, oder ob die Berichterstattung durch den Vorstand erfolgt. Folglich sollten die Berichtslinien bereits vor dem Beginn des Strategieplanungsprozesses festgelegt werden, um Konfliktpotentiale gering zu halten. Dennoch muss sich die Interne Revision das Vertrauen der Stakeholder, welches die Basis für die Beauftragung von Beratungsleistungen ist, erarbeiten und langfristig erhalten (Eulerich, 2018, S. 145). Die „Trust Equation“ von Maister et. al (Eulerich, 2018, S. 145), welche in der Abbildung 13 gezeigt wird, kann der Internen Revision im Rahmen einer Selbstevaluierung helfen ihre Vertrauensfähigkeit zu beurteilen:

Abb. 13: Formel zur Bestimmung der Vertrauenswürdigkeit

$$\text{Vertrauenswürdigkeit} = \frac{\text{Glaubwürdigkeit} + \text{Verlässlichkeit} + \text{Stärke der Beziehung}}{\text{Eigeninteresse}}$$

Quelle: Maister et al. 2001 zitiert nach Eulerich, 2018, S. 145

Um die vier in der Formel enthaltenen Komponenten einschätzen zu können, bietet Eulerich (2018, S. 145) folgende Anhaltspunkte:

- **Glaubwürdigkeit**

Die Glaubwürdigkeit der Internen Revision wird zwar von den Anspruchsgruppen bestimmt, kann jedoch durch Fachwissen, Prüfungserfahrung sowie Kenntnisse über die Organisation und deren Umfeld vermittelt werden (Eulerich, 2018, S. 145).

- **Verlässlichkeit**

Die Interne Revision kann durch konsequentes Verhalten gegenüber den Anspruchsgruppen sowie durch faktenbasierte Vorschläge und Maßnahmen ihre Verlässlichkeit positiv beeinflussen (Eulerich, 2018, S. 145).

- **Stärke der Beziehung**

Die Interne Revision kann innerhalb der Organisation starke Beziehungen aufbauen, indem sie verständnisvoll und an die jeweilige Situation angepasst mit den zu prüfenden und zu beratenden Organisationseinheiten kommuniziert (Eulerich, 2018, S. 146).

- **Eigeninteresse**

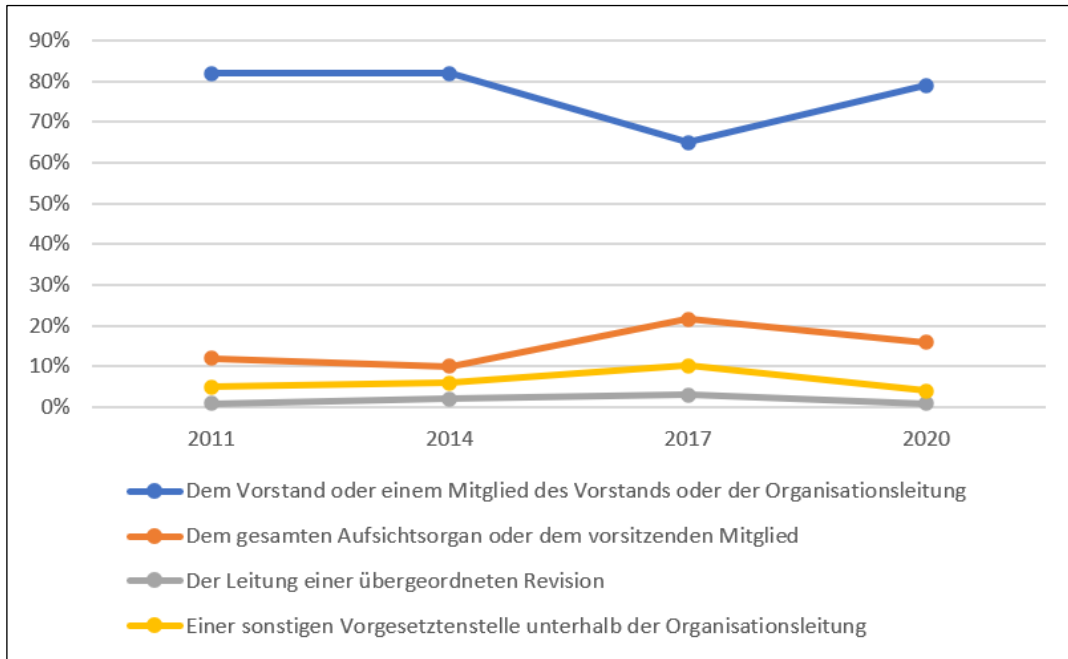
Die Interne Revision stellt ihre eigenen Interessen nicht über die Interessen der Organisation, ist nicht darauf ausgerichtet ihre Zielvorgaben und eventuelle Belohnungen auf Kosten der übrigen Organisationseinheiten zu erreichen oder ihrem eigenen Ansehen in der Organisation zu viel Bedeutung beizumessen (Eulerich, 2018, S. 146).

Krane (2020, S. 85) führt zusätzlich zu den genannten Indikatoren noch mögliche weitere Einflussfaktoren wie eine ähnliche Kultur oder die gleiche Nationalität und Sprache bei internationalen Hubstrukturen an, welche das Vertrauensverhältnis zwischen Interner Revision und den zu prüfenden und beratenden Organisationseinheiten verstärken können.

Im Rahmen einer Interviewstudie, welche in Kooperation mit dem DIIR-Arbeitskreis „Revision im internationalen Umfeld“ erfolgte, wurden begünstigende Faktoren für das Zusammenwirken von Interner Revision und ihren Stakeholdern in internationalen Hubstrukturen untersucht (Krane, 2020, S. 83). Demnach wirkt es sich negativ auf das Vertrauensverhältnis aus, wenn die dezentrale Interne Revision Prüfungs- und Beratungsergebnisse nicht an die lokale Unternehmensleitung, sondern an die zentrale Interne Revision oder Unternehmensleitung, welche sich möglicherweise im Ausland befindet, berichtet (Krane, 2020, S. 83). Als Definition für „dezentral“ wurde hierbei definiert, dass Revisionsfunktionen an mehreren Standorten eines internationalen Unternehmens angesiedelt sind und dort unabhängig von der zentralen Revisionsfunktion agieren (Krane, 2020, S. 83). Insgesamt wurde festgestellt, dass die genannten Einflussfaktoren die Zugehörigkeitsgefühle zwischen den handelnden Personen beeinflussen (Krane, 2020, S. 88–89). Die Zugehörigkeitsgefühle bestimmen in weiterer Folge die Beziehungen und somit das Vertrauensverhältnis (Krane, 2020, S. 88–89).

Hinsichtlich des Forschungsstands zur organisatorischen Anbindung der Internen Revision, ist gemäß den Untersuchungen der Enquete in den Jahren 2011, 2014, 2017 und 2020 (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al.) erkennbar, dass die Leitung der Internen Revision im Zeitraum 2011 bis 2020 in den deutschsprachigen Ländern zum überwiegenden Anteil direkt dem Vorstand bzw. der Unternehmens- oder Organisationsleitung unterstellt war. Im Jahr 2020 waren rund 79 % disziplinarisch dem Vorstand oder der Unternehmensleitung zugeordnet, während rund 16 % einem Aufsichts- oder Kontrollorgan beziehungsweise dessen vorsitzendem Mitglied unterstellt waren (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020, S. 21). Gleichzeitig ist über die Jahre ein leicht steigender Trend zur Anbindung an das Aufsichtsgremium erkennbar, welcher in der Abbildung 14 gezeigt wird.

Abb. 14: Die disziplinarische Zuordnung der Leitung der Internen Revision



Quelle: In Anlehnung an DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2014, S. 23, 2017, S. 20, 2020, S. 21

3.5. Anwendung der Theorie auf die Forschungsfrage

Zum Abschluss der theoretischen Auseinandersetzung mit den Grundlagen und dem Forschungsstand erfolgt an dieser Stelle auf Basis der forschungsleitenden Fragen, ein Zwischenfazit.

- **Welche Chancen und Risiken leiten sich aus dem vorgestellten Grundtyp „Value-Driver in der Strategie-Unterstützung“ für die Interne Revision ab?**

Hinsichtlich allgemeiner Beratungstätigkeit durch die Interne Revision wurden in der Fachliteratur bereits häufig die sich ergebenden Chancen und Risiken aufgezeigt. Ein Aspekt, welcher bisher noch nicht eingehend betrachtet wurde, ist die Mitwirkung der Internen Revision in der Strategie-Unterstützung. Anhand des Modells von Welge und Al-Laham zeigt Eulerich auf, in welchen Phasen des Strategieprozesses die Interne Revision sinnvollerweise mitwirken könnte. Doch stellt sich auch die Frage, wie es der Internen Revision gelingen kann, sowohl prozessbegleitend zu beraten als auch nachgelagert zu prüfen, ohne die Objektivität zu verlieren und in eine Selbstprüfung zu geraten.

- **Wie sollte eine Interne Revision idealerweise organisatorisch gestaltet sein, damit das Konzept des Value-Drivers möglich ist?**

Im Kapitel 3.3. wurden mögliche Herangehensweisen an die Aufbauorganisation der Internen Revision gemäß den theoretischen Grundlagen vorgestellt. Als wichtiger Aspekt wurde die Angleichung der Aufbauorganisation der Internen Revision an die Aufbauorganisation des Unternehmens identifiziert. Ebenso wurde festgestellt, dass in größeren und internationalen Organisationen häufig Mischformen der Aufbauorganisation vorzufinden sind, während in kleineren Organisationen die Interne Revision häufig als Stabstelle fungiert. Bei der Betrachtung des Forschungsstandes wurde festgestellt, dass die häufigste Organisationsform in der Praxis einer funktionalen Aufbauorganisation entspricht (DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. et al., 2020). Daraus abgeleitet wurden zwei mögliche Varianten zur Berücksichtigung einer Internen Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung vorgeschlagen.

- **Wie kann es der Internen Revision in einem dualistischen System gelingen, ein so gutes Vertrauensverhältnis zum Vorstand aufzubauen, dass sie mit Beratungsleistungen zur Strategie-Unterstützung beauftragt wird?**

Es wird aus den theoretischen Vorüberlegungen abgeleitet, dass sich die Interne Revision in einem dualistischen Corporate Governance System in einem Spannungsfeld zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsgremium befindet. Durch die daraus resultierende sogenannte „Two-Masters-Problematik“ ergeben sich für die Interne Revision einige Herausforderungen. Die größte Herausforderung besteht darin, die ihr funktional und disziplinarisch vorstehende Geschäftsführung im Auftrag des Aufsichtsgremiums zu überwachen, ohne das Vertrauen der Geschäftsführung zu verlieren. Zudem schreiben die Standards vor, dass das Feststellen von Mängeln in der Führung sofort von der Internen Revision an die Unternehmensführung und das Aufsichtsgremium zu melden sind. In einem aktuellen Positionspapier wird sogar empfohlen, bloße Verdachtsmomente umgehend an das Aufsichtsorgan zu berichten. Diese Vorgaben und Empfeh-

lungen erschweren es der Internen Revision, ein vertrauensvolles Verhältnis zur Unternehmensführung aufzubauen. Ein gutes Vertrauensverhältnis zwischen der Geschäftsführung und der Internen Revision wird jedoch als Basis für die Zusammenarbeit im Strategiemanagementprozess angenommen. Unter keinen Umständen darf es seitens der Internen Revision zu einem opportunistischen Verhalten kommen, um das Vertrauen der Geschäftsführung zu erlangen. Stattdessen sollen Handlungsempfehlungen wie die exakte Definition und Regelung der Berichtslinien im dualistischen System die Interne Revision dabei unterstützen, als vertrauensvoller Sparring-Partner und Sparring-Partnerin aufzutreten. Zusätzlich sollen Verhaltensempfehlungen die Interne Revision im Aufbau von Vertrauensverhältnissen unterstützen.

- **Inwiefern müsste das derzeit geltende Regelwerk zur beruflichen Praxis der Internen Revision angepasst werden, damit eine Interne Revision als Value-Driver nicht mehr den häufig genannten Risiken, wie Interessenskonflikten sowie dem Verlust der Unabhängigkeit und Objektivität, ausgesetzt ist?**

Die beruflichen Standards für die Interne Revision haben einen starken Fokus auf die klassischen Revisionstätigkeiten. Zumal das Konzept des Trusted Advisers in vielen Internen Revisionen bereits angekommen ist, könnte es hilfreich sein, auch in den Standards Empfehlungen und Vorgaben zur Beratungsfunktion zu formulieren, so dass vorab mögliche Verletzungen der Objektivität und der Unabhängigkeit leichter zu identifizieren sind. In weiterer Folge könnten für das Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung methodische Empfehlungen in die Standards aufgenommen werden. Hierzu gibt es bereits aktuelle theoretische Grundlagen, auf deren Basis Handlungsanleitungen in den Standards zur Anwendung kommen könnten. Zudem könnte der Wertbeitrag durch die Interne Revision deutlicher ausformuliert werden.

- **Welche Änderungen werden sowohl seitens der Internen Revision als auch seitens ihrer Stakeholder hinsichtlich einer möglichen Rolle als Value Driver erwartet?**

In der Einleitung wurde bereits die Wandlung der Internen Revision vom reinen Überwachungsinstrument der Geschäftsführung zur beratenden Unterstützungsfunktion für die Unternehmensleitung thematisiert. Dabei muss jedoch die Wahrung der Prüfungstätigkeiten durch die Interne Revision weiterhin sichergestellt werden, damit die Interne Revision auch in Zukunft ihre Relevanz in der Organisation behält. Durch die mögliche Rolle als Value Driver wäre ein Umdenken von der derzeit risikoorientierten Prüfungsplanung zur strategieorientierten Prüfungsplanung vorstellbar. Derzeit wird in der Forschung beobachtet, dass eine verstärkte direkte Anbindung der Internen Revision an die oberste Unternehmensleitung stattfindet. Gleichzeitig haben Studienergebnisse gezeigt, dass sich die Interne Revision künftig eine stärkere Anbindung an das Aufsichtsgremium wünscht. So eine Entwicklung könnte sich negativ auf eine mögliche Entwicklung der Internen Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung auswirken.

4. METHODIK

In diesem Kapitel erfolgt zunächst ein Überblick zum Forschungsdesign und den zugrundeliegenden Prinzipien, bevor die Vorgehensweise detailliert beschrieben wird.

4.1. Forschungsdesign

Um die Forschungsfrage beantworten zu können, war es erforderlich die Sichtweisen und Prognosen der betroffenen Berufsgruppe der Internen Revisorinnen und Revisoren zu erheben (Gläser & Laudel, 2010, S. 12). Zu diesem Zweck kam die Erhebungsmethode der Expertinnen- und Expertenbefragung zur Anwendung (Gläser & Laudel, 2010, S. 12).

Auf Basis der Forschungsfrage und der theoretischen Analyse zur Problemstellung wurde daher im ersten Schritt deduktiv ein initiales Kategoriensystem ermittelt (Gläser & Laudel, 2010, S. 203).

Im nächsten Schritt wurde ein Interviewleitfaden entwickelt und erfolgte die Rekrutierung der Expertinnen und Experten (Gläser & Laudel, 2010, S. 117). Die Durchführung der Befragung erfolgte anhand mündlicher und semistrukturierter Expertinnen- und Experten-Interviews (Gläser & Laudel, 2010, S. 111; Strübing, 2018, S. 102).

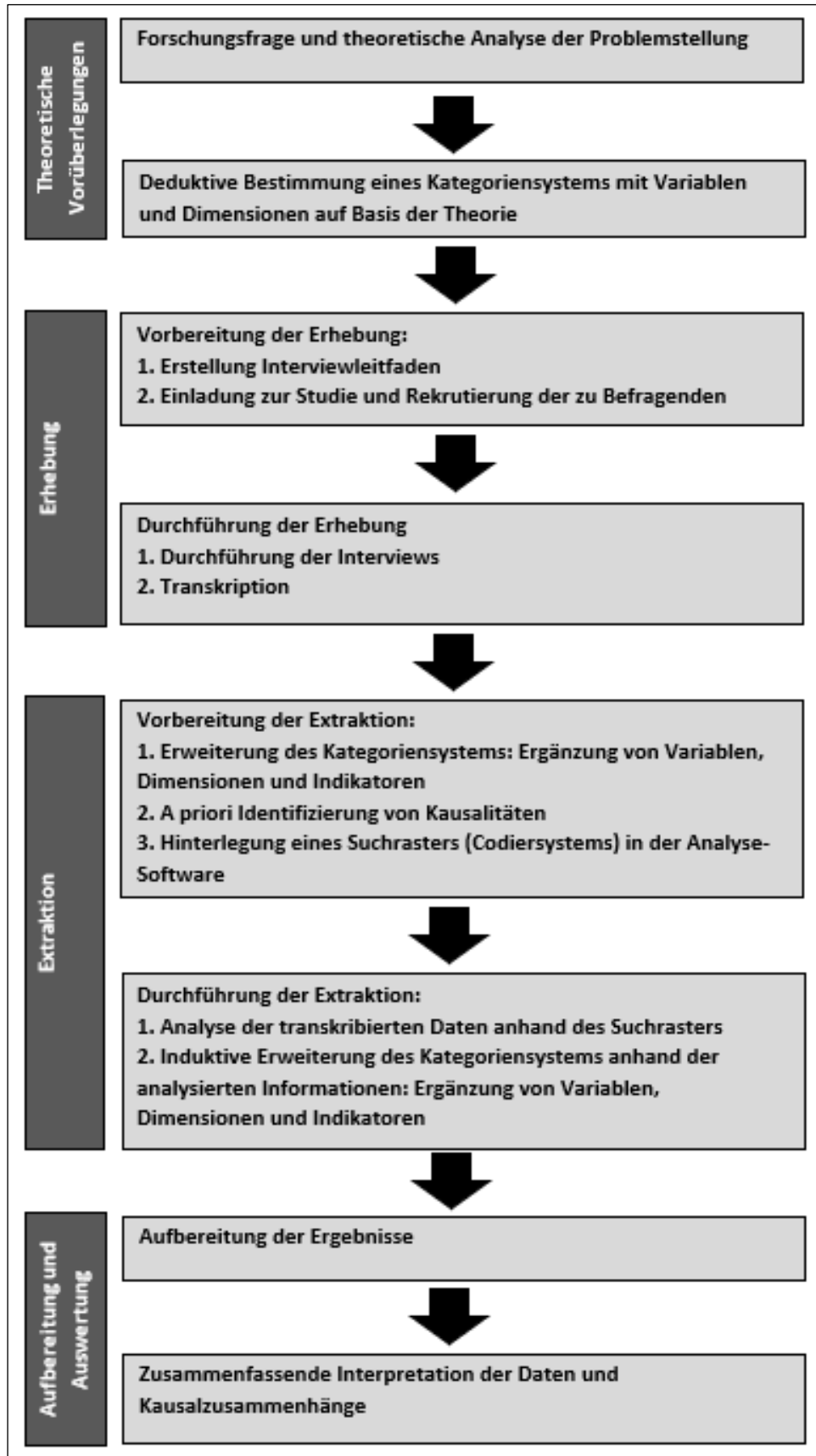
Danach erfolgte die Datenerhebung und die Transkription (Gläser & Laudel, 2010, S. 193). Die angewendeten Transkriptionsregeln werden in Kapitel 4.3. näher erläutert. Als Auswertungsmethode der Ergebnisse gelangte die qualitative Inhaltsanalyse mittels Extraktion gemäß Gläser und Laudel (2010, S. 203) zur Anwendung. Das Ziel dieser Technik ist es, Kausalzusammenhänge zwischen bestimmten Kategorien herauszuarbeiten und zusammenzufassen (Gläser & Laudel, 2010, S. 203).

Nach der Befragung erfolgte eine vollständige Transkription und Anonymisierung der Untersuchungsergebnisse (Lamnek & Krell, 2016, S. 379). Jene Kategorien und Merkmalsausprägungen, welche bereits deduktiv in der Phase der theoretischen Auseinandersetzung konzipiert wurden, wurden anschließend im Rahmen der Datenaufbereitung induktiv durch die Extraktion der Befragungsergebnisse mit neuen Variablen und Dimensionen erweitert (Gläser & Laudel, 2010, S. 201).

Abschließend erfolgte die Interpretation der Kausalzusammenhänge der Untersuchungsergebnisse und somit die Beantwortung der Forschungsfrage (Gläser & Laudel, 2010, S. 275). Aus den Ergebnissen der Untersuchung und dem damit erbrachten Beitrag zur Theorie können neue Hypothesen für die Forschung formuliert werden (Gläser & Laudel, 2010, S. 275).

Die detaillierten Abläufe zur Datenerhebung und werden in den folgenden Unterkapiteln 4.2. bis 4.3. dargestellt. Die Abbildung 15 zeigt die Vorgehensweise im Überblick.

Abb. 15: Forschungsdesign



Quelle: In Anlehnung an Gläser & Laudel, 2010, S. 203

Hinsichtlich der methodologischen Grundlagen für die qualitative Forschung wurden folgende vier Prinzipien von Gläser und Laudel (2010, S. 29–31) sowie Meinefeld (1995, S. 83–94) berücksichtigt:

- „Das Prinzip der Offenheit“ (Gläser & Laudel, 2010, S. 30):
Dem Prinzip wurde durch die laufende Adaptierung des Kategoriensystems Folge geleistet.
- „Das Prinzip des theoriegeleitenden Vorgehens“ (Gläser & Laudel, 2010, S. 31):
Durch die Berücksichtigung der theoretischen Vorüberlegungen in der Konzeption des Interviewleitfadens und des Kategoriensystems wurde das Prinzip des theoriegeleiteten Vorgehens realisiert.
- „Das Prinzip des regelgeleiteten Vorgehens“ (Gläser & Laudel, 2010, S. 31):
Trotz der Offenheit wurde das erhobene Material systematisch bearbeitet, so dass ein regelgeleitetes Vorgehen sichergestellt wurde.
- „Das Prinzip vom Verstehen als Basishandlung sozialwissenschaftlicher Forschung“ (Meinefeld, 1995, S. 85):

4.2. Vorbereitung der Erhebung

Basierend auf den theoretischen Vorüberlegungen und der Forschungsfrage wurde der semi-strukturierte Leitfaden mit offener Fragestellung für die Erhebung konzipiert (Gläser & Laudel, 2010, S. 42). Die offene Fragestellung wurde hierbei als essentiell erachtet, um neue Informationen, welche aus den theoretischen Vorüberlegungen noch nicht erschlossen werden konnten, generieren zu können. Die Gestaltung des Leitfadens basierte auf nachfolgender Logik. Eingangs wurde nochmals die Forschungsfrage erläutert und das zugrundeliegende Modell mit den Konzepten der drei Grundtypen der Internen Revision vorgestellt beziehungsweise in Erinnerung gerufen. Dann wurde im ersten Schritt die generelle Sichtweise der Expertinnen und Experten zu den Chancen und Risiken des neuen Konzepts der Internen Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung diskutiert. Hierbei wurden die möglichen Mitwirkungsbereiche der Internen Revision in den einzelnen Strategiephasen unter Berücksichtigung der Aspekte „Wahrung der Objektivität“, „Sicherstellung der Unabhängigkeit“, „Risiko zu Interessenskonflikten“ sowie „Risiko zur Selbstprüfung“ berücksichtigt. Diese eingehende Betrachtung, welche zur Beantwortung der ersten forschungsleitenden Frage erforderlich ist, wurde für den Beginn der Befragung als essentiell erachtet, da ein befürwortendes Verständnis der in Frage kommenden Tätigkeitsbereiche für die anschließende Diskussion zur Ausgestaltung der organisatorischen Erfordernisse entscheidend ist. Als Hilfestellung zur Beantwortung wurden damit im Zusammenhang stehende Grafiken vorbereitet. Im Anschluss daran wurde der Themenbereich für die Untersuchung der Gestaltungsformen einer möglichen Aufbauorganisation formuliert. Hierbei wurden die gängigen Aufbauorganisationen sowie Outsourcing-Möglichkeiten an Externe in den Fragestellungen berücksichtigt und zur Hilfestellung entsprechende Grafiken vorbereitet. Um die dritte forschungsleitende Frage beantworten zu können, wurde im dritten Themenblock auf die Besonderheiten der Internen Revision im dualistischen System und mögliche damit im Zusammenhang stehende Hindernisse in Bezug auf das Konzept des dritten Grundtyps der Internen Revision eingegangen (Eulerich &

Lenz, 2020, S. 180). Hierbei wurden die Aspekte „Serving-Two-Masters Problem“, „Vertrauen“, „Kommunikation“ sowie „Berichtswege“ berücksichtigt. Abschließend wurden die Erwartungen der Befragten hinsichtlich der erforderlichen Änderungen in der organisatorischen Ausgestaltung der Internen Revision, welche sich aus dem Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung ergeben, im Leitfaden berücksichtigt. Der finale Leitfaden kann dem Anhang entnommen werden.

Parallel zur Konzeption des Interviewleitfadens wurde mit der deduktiven Gestaltung eines Kategoriensystems begonnen. Dabei wurde in Anlehnung an die Forschungsmethodik von Gläser und Laudel (2010, S. 203) zwischen Kategorienblöcken, Variablen, Dimensionen und Indikatoren differenziert. An dieser Stelle wird angemerkt, dass Gläser und Laudel die Begrifflichkeiten „Variablen“ und „Dimensionen“ statt der Mayring’schen Bezeichnungen „Kategorien“ und „Unterkategorien“ verwenden (2010, S. 203; Laudel, 1999, S. 74–75). Die festgelegten Kategorienblöcke repräsentieren die Themenbereiche, welche durch die forschungsleitenden Fragen eingegrenzt wurden. Innerhalb der Kategorienblöcke wurden Variablen definiert, welche für die Beantwortung der forschungsleitenden Fragen als relevant betrachtet werden. Die Merkmalsausprägungen der Variablen wurden in den Dimensionen dargestellt und leiten sich aus der theoretischen Literatur ab. Zusätzlich wurden Indikatoren definiert, welche zur Beurteilung der Merkmalsausprägungen hilfreich waren. Das dabei entstandene System bildete den Suchraster für die Auswertung des Datenmaterials, welcher gemäß der Forschungsmethodik erforderlich ist (Gläser & Laudel, 2010, S. 206). Ein wesentliches Kriterium für die Inhaltsanalyse gemäß Gläser und Laudel (2010, S. 205) ist das Prinzip der Offenheit. Daher wurde das System vorab festgelegt und im Laufe der Datenauswertung adaptiert und ergänzt. In der finalen Version des Suchrasters sind vier Kategorienblöcke mit 20 Variablen und zahlreichen Dimensionen vorhanden. Die Tabelle 8 zeigt die Variablen und Dimensionen des finalen Kategoriensystems beziehungsweise des finalen Suchrasters. Die dabei induktiv ermittelten Dimensionen werden durch eine farbliche Markierung in der Farbe Grau gekennzeichnet. Eine umfassendere Darstellung, welche auch die Indikatoren umfasst, wurde den Betreuerinnen im Beiheft übermittelt.

Tabelle 8: Kategoriensystem

Themenblock A:		
Die Interne Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung		
Variablen	Dimensionen	Forschungsleitende Frage
1. Inhaltliche Ausrichtung der Internen Revision	Sichtweisen zum GRC-Partner - Grundtyp 1 des Modells von Eulerich und Lenz (2020, S. 180)	F1
	Sichtweisen zum Trusted Adviser – Grundtyp 2 des Modells von Eulerich und Lenz (2020, S. 180)	F1
	Value Driver Strategie-Unterstützung – Grundtyp 3 des Modells von Eulerich und Lenz (2020, S. 180)	F1
	Alle drei Grundtypen kumulativ	

2. Image der Internen Revision	Positive Auswirkungen	F1
	Negative Auswirkungen	F1
	Erfordernisse für 3. Grundtyp	F1
3. Wahrung der Objektivität	Voraussetzungen	F1
	Risiken durch den Grundtyp Value Driver	F1
4. Sicherstellung der Unabhängigkeit	Voraussetzungen	F1
	Risiken durch den Grundtyp Value Driver	F1
5. Vermeidung von Interessenskonflikten	Durch den Grundtyp Value Driver nicht vermeidbar	F1
	Vorbeugende Maßnahmen	F1
6. Risiko der Selbstprüfung	Als Resultat des Grundtyps Value Drivers	F1
	Vorbeugende Maßnahmen	F1
7. Strategische Ausrichtung der Internen Revision	Die Interne Revision im Alignment zur Gesamtstrategie des Unternehmens	F1
	Unternehmensstrategie ist bekannt, jedoch ist die Interne Revision nicht danach ausgerichtet	F1
	Unternehmensstrategie ist nicht bekannt	F1
	Ausrichtung auf Unternehmensstrategie mit Schwerpunktsetzung auf strategische Risiken	F1
8. Inhaltliche Mitwirkung im Strategieprozess	Ex ante: Strategieimplementierung durch projektbegleitende Involvierung	F1
	Ex ante: Mitwirkung im Lenkungsausschuss	F1
	Ex post: Strategiekontrolle zur Überprüfung der strategischen qualitativen und quantitativen Ziele	F1
	Ex post: Strategiekontrolle hinsichtlich Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit	F1
	Ex post: Prüfung Gesamtprozess	F1
	Sichtweisen zu inhaltlichen Themenbereichen	F1

Themenblock B: Organisatorische Ausgestaltung der Internen Revision		
Variablen	Dimensionen	
9. Ausgestaltung Aufbauorganisation	Regionale Aufbauorganisation	F2
	Funktionale Aufbauorganisation	F2
	Matrixorganisation	F2
	Hybridorganisation mit zentralen und dezentralen Internen Revisionen	F2
	Small Audit Shop	F2
	Outsourcing/Co-Sourcing	F2
10. Ausgestaltung Ablauforganisation	Beratung als fixer Bestandteil im Jahresprüfplan	F2
	Beratungsleistungen finden nur ad-hoc statt	F2
	Beratungsleistungen finden nur informell statt	F2
	Automatisierung/Digitalisierung	F2
	Ressourceneinsatz (qualitativ und quantitativ)	F2
11. Regelungen Ablauforganisation	Branchenübliche Regelungen	F4
	Konzern/Unternehmensinterne Regelungen	F4
	Erfordernisse zur Anpassung der Standards aufgrund des 3. Grundtyps	F4
	Regelungen und Rollendefinition pro Projekt	F4
Themenblock C: Die Interne Revision im dualistischen System		
Variablen	Dimensionen	
12. Spannungsfeld der Internen Revision zwischen Geschäftsführung oder Vorstand und Aufsichtsgremium	Keine Wahrnehmung	F3
	Wahrnehmungen im Spannungsfeld	F3
	Sichtweisen zu Opportunismus seitens der Internen Revision	F3
13. Standard 2440.C2	Sichtweisen und Erfahrungen	F3
14. Vertrauen	Erfordernisse für ein gutes Vertrauensverhältnis	F3
	Bisherige Erfahrungen	F3
15. Kommunikation	Zwischen Interner Revision und Geschäftsführung oder Vorstand	F3

	Zwischen Interner Revision und Aufsichtsgremium	F3
16. Berichtslinie zum Aufsichtsgremium	Direkt	F3
	Indirekt über Geschäftsführung oder Vorstand	F3
17. Beauftragung der Internen Revision	Geschäftsführung oder Vorstand	F3
	Aufsichtsgremium	F3
18. Organisatorische Anbindung zum Aufsichtsgremium	Vorteile	F3
	Nachteile	F3
Themenblock D: Künftige Änderungen für die Interne Revision und deren Stakeholder		
Variablen	Dimensionen	
19. Anpassungen Aufbauorganisation	Sind erforderlich	F5
	Sind nicht erforderlich	
20. Anpassungen Ablauforganisation	Sind erforderlich	F5
	Sind nicht erforderlich	

Quelle: Eigene Darstellung

Nach der Vorbereitung des Leitfadens und des Kategoriensystems erfolgte am 02. Juli 2021 die Aussendung einer schriftlichen Einladung zur Teilnahme an der Studie durch das Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) an die Mitglieder des Instituts. Das Ziel der Einladung war es, geeignete Studienteilnehmende zur Teilnahme an der Untersuchung zu motivieren (Gläser & Laudel, 2010, S. 159). Dabei war zu beachten, dass ein theoretisches Vorverständnis und Interesse zum Untersuchungsgegenstand bei den zu Befragenden vorhanden sein muss (Lamnek & Krell, 2016, S. 363). Für die Auswahl der Expertinnen und Experten wurden daher folgende Kriterien festgelegt:

- Mindestens dreijährige Tätigkeit als Mitarbeiter oder Mitarbeiterin in der Internen Revision oder einjährige Tätigkeit als Abteilungsleitung oder Teamleitung
- Gesellschaftsrechtliche Organisationsform als Kapitalgesellschaft mit einem Aufsichtsorgan
- Keine Einschränkung auf Branchen
- Erkenntnisinteresse an den folgenden Themen: Ablauf- und Aufbauorganisation der Internen Revision, unternehmensinterne strategische Beratung durch die Interne Revision, künftige Entwicklungstendenzen für die Interne Revision im dualistischen System.

Als Zielwert für die Befragung wurden zehn Interviews mit Expertinnen und Experten angestrebt. Dem Aufruf folgend haben sich zwölf Personen zur Teilnahme an der Studie gemeldet. Davon musste eine Expertin ihre Teilnahme wieder absagen, da sie aufgrund unternehmensinterner Regelungen keiner Audio-Aufnahme zustimmen durfte. Zudem waren zwei weitere Experten im gleichen Unternehmen tätig und wünschten eine gemeinsame Teilnahme an der Befragung. Hierzu wird angemerkt, dass die Durchführung der Befragung ursprünglich in Form von Einzel-Interviews geplant war. Gemäß Gläser und Laudel

kann jedoch die Durchführung von Gruppen-Interviews einen positiven Effekt haben, wenn durch die Erzählanregungen zwischen den Expertinnen und Experten interessante Diskussionen zum Forschungsgegenstand entstehen (2010, S. 168). Gleichzeitig stellt ein Gruppen-Interview auch höhere Anforderungen an die Führung und Steuerung des Interviews, so dass diese Situation auch riskant für den Output der Befragung sein kann (Gläser & Laudel, 2010, S. 169). Aufgrund des erhofften positiven Effekts wurde dem Wunsch zum Gruppen-Interview entsprochen. Ein weiterer Experte wurde gezielt angeschrieben und war ebenfalls mit der Teilnahme einverstanden.

Somit konnten elf Experten und eine Expertin für zehn Einzel-Interviews und ein Gruppen-Interview für die Studie gewonnen werden. Daraus folgend wurden insgesamt elf Interview-Termine vereinbart. Nach der Terminzusage wurden die Interviewpartnerinnen und Interviewpartner um eine schriftliche Zustimmung zur digitalen Aufzeichnung gebeten (Gläser & Laudel, 2010, S. 171). Dies wurde als erforderlich erachtet, um den Informationsverlust nach der Befragung gering zu halten (Strübing, 2018, S. 117). In dieser Einwilligungserklärung wurde den Befragungsteilnehmern und Befragungsteilnehmerinnen zudem absolute Vertraulichkeit zugesichert, so dass durch die Beschreibung der Untersuchungsergebnisse im Rahmen der Studie keine Rückschlüsse auf die Identität der teilnehmenden Personen oder Unternehmen möglich sind.

4.3. Durchführung der Erhebung

Die Interviews wurden im Zeitraum vom 08. Juli 2021 bis 05. August 2021 durchgeführt. Das genaue Durchführungsdatum sowie weitere statistische Daten können der Tabelle 9 entnommen werden.

Tabelle 9: Statistische Daten der Interviews

Nr.	Datum	Position	Berufsjahre Interne Revision	Modus
IP 1	08.07.2021	Interne Revision	> 20 Jahre, davon mehrere Jahre als Leitung Interne Revision	Online-Termin
IP 2	09.07.2021	Leitung Interne Revision Konzernrevision	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 3	09.07.2021	Leitung Interne Revision	> 20 Jahre	Online-Termin
IP 4	12.07.2021	Leitung Interne Revision, Konzernrevision	> 20 Jahre	Online-Termin
IP 5	19.07.2021	Teamleitung Interne Revision	> 20 Jahre	Präsenz-Termin
IP 6	20.07.2021	Leitung Interne Revision	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 7	21.07.2021	Interne Revision	> 3 Jahre	Präsenz-Termin
IP 8	27.07.2021	Leitung Interne Revision und Risikomanagement	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 9	28.07.2021	Leitung Interne Revision, Konzernrevision	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 10	04.08.2021	Interne Revision	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 11	05.08.2021	Leitung Interne Revision und Risk Audit	> 3 Jahre	Online-Termin
IP 12				

Quelle: Eigene Darstellung

Die Interviews hatten zum überwiegenden Anteil eine durchschnittliche Dauer von 45 Minuten. Nur ein einziges Interview hatte eine Dauer von zirka 90 Minuten. Zum Schutz der Anonymität der Teilnehmenden werden die jeweiligen Branchen nicht direkt in der Tabelle 9 angeführt. Kumuliert darf jedoch bekannt gegeben werden, dass folgende Branchen in der Studie vertreten sind, wobei die nachfolgende Reihung alphabetisch erfolgt ist:

- Banken/Finanzdienstleistung: 3 Unternehmen
- Dienstleistung Allgemein: 1 Unternehmen
- Dienstleistung Gesundheit: 1 Unternehmen
- Dienstleistung Infrastruktur: 1 Unternehmen
- Energiewirtschaft: 1 Unternehmen
- Erzeugende Industrie: 2 Unternehmen
- Forschung: 1 Unternehmen

- Immobilien: 1 Unternehmen

Vor Beginn der Interviews wurden der semi-strukturierte Leitfaden, die geplante Interviewführung sowie das Gerät für die Tonaufzeichnung einem Pretest unterzogen. Im Rahmen dieser Qualitätsprüfung wurde auch getestet, ob die generierten Sichtweisen zu einer Beantwortung der Forschungsfrage führen könnten. Auf Basis des Ergebnisses des Pretests kam es in weiterer Folge zu einer veränderten Reihung der Fragen sowie zur Ergänzung von einleitenden Erklärungen. Zudem wurde zur besseren Veranschaulichung ein Dokument mit Grafiken für die bedarfsweise Demonstration bei den Interview-Terminen erstellt.

Alle Teilnehmenden haben zeitgerecht zum Interview die unterschriebene Einwilligungserklärung übermittelt, so dass die Rechtmäßigkeit der Tonaufnahmen gewährleistet ist.

Alle Interviews wurden mit einem Mobiltelefon digital aufgezeichnet, so dass eine vollständige Transkription aller Gespräche sichergestellt wurde. Die Transkription erfolgte mit der Software F4. Die nachfolgenden Transkriptionsregeln wurden in Anlehnung an Gläser und Laudel angewendet (2010, S. 194):

- Es wurde eine wörtliche Abschrift erstellt, jedoch wurden Dialekte ins Hochdeutsche übersetzt.
- Nicht-verbale Äußerungen wie Lachen sowie Zwischenlaute wie „hm“ wurden vermerkt.
- Grammatikfehler wurden beibehalten und nicht korrigiert.
- Betonungen wurden durch Großbuchstaben gekennzeichnet.
- Wortdoppelungen wurden bewusst beibehalten, wenn es einer Betonung oder als Stilmittel diente.
- Unterbrechungen im Gespräch aufgrund technischer Probleme oder eingehender Telefonate wurden vermerkt.
- Nachdenkpausen oder verzögerte Antworten wurden mit (...) gekennzeichnet.
- Unverständliche Passagen wurden mit (unv.) gekennzeichnet.
- Zudem wurden alle Informationen, die Rückschlüsse auf Personen oder Unternehmen zulassen entfernt sowie mit dem Hinweis (anonymisiert) gekennzeichnet.

Bei der Transkription wurden die Befragten gemäß der Tabelle 9 mit IP 1 bis IP 12 chronologisch nummeriert. Zudem wurden alle Absätze nummeriert und am Ende des jeweiligen Absatzes mit einer Zeitmarke versehen.

Die Interview-Partner Nr. 11 und Nr. 12, welche im Rahmen der Gruppenbefragung an der Studie teilnahmen, erhielten wunschgemäß den transkribierten und anonymisierten Interviewtext und retournierten ihn mit geringfügigen Ergänzungen und Korrekturen.

4.4. Extraktion und Aufbereitung

Ein wesentliches Merkmal der Auswertungsmethode von Gläser und Laudel ist die Durchführung einer Extraktion (2010, S. 199). Unter Extraktion versteht man die gezielte Entnahme der benötigten Informationen aus den Ursprungstexten anhand eines Suchrasters (Gläser & Laudel, 2010, S. 200). Als Suchraster wurde das im Kapitel 4.2. vorgestellte Kategoriensystem mit den Variablen, Dimensionen und Indikatoren verwendet. Für die inhaltliche Vorbereitung der Extraktion empfehlen Gläser und Laudel, den Suchraster anhand von Kontrollfragen auf Zweckmäßigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen (2010, S. 206–207). Im Rahmen dessen sollte auch hinterfragt werden, ob bereits Kausalbeziehungen zwischen den Variablen identifiziert werden können (Gläser & Laudel, 2010, S. 207). Als Herangehensweise zur Beantwortung dieser Kontrollfragen wurde unterstützend die Einflussmatrix nach Vester, auch genannt „Papiercomputer“ angewendet (Strunk, 2020, S. 56; Vester, 2002, S. 228). Bei dieser Methode werden die Variablen zueinander in Relation gestellt und anhand von Punkten im jeweiligen Ausmaß von 0 bis 3 bewertet, so dass ein kausaler Zusammenhang erkennbar wird (Strunk, 2020, S. 56). Hierzu wird erläutert, dass eine Bewertung mit 0 Punkten bedeutet, dass keinerlei Kausalzusammenhang zwischen den Variablen identifizierbar ist (Strunk, 2020, S. 56). Die Bewertung mit 1 Punkt lässt auf eine geringe Beeinflussung schließen, während bei einer Bewertung mit 2 oder 3 Punkten ein mittlerer bis starker Einfluss vermutet wird (Strunk, 2020, S. 56). Die nachfolgende Abbildung 16 zeigt die Anwendung der Einflussmatrix im Hinblick auf das Kategoriensystem der vorliegenden Untersuchung.

Abb. 16: Einflussmatrix zur Ermittlung von Kausalzusammenhängen

Nr.	Wirkung von	Wirkung auf																				AS	Quo	Rang Quo
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20			
1	Inhaltliche Ausrichtung der Internen Revision	3	3	1	1	1	1	3	3	3	3	2	2	1	0	2	3	3	0	3	38	1,23	4	
2	Image der Internen Revision	2	3	0	0	0	0	2	3	1	1	0	1	0	3	3	0	0	2	3	24	0,62	19	
3	Wahrung der Objektivität	3	3	3	2	3	3	1	0	3	3	3	0	3	3	3	1	1	1	3	42	2,80	1	
4	Sicherstellung der Unabhängigkeit	1	3	1	3	1	0	0	1	0	0	0	1	0	2	2	3	1	3	0	22	1,29	3	
5	Vermeidung von Interessenskonflikten	0	3	3	2	3	0	1	1	2	2	3	1	0	0	3	1	1	1	1	28	1,17	6	
6	Risiko der Selbstprüfung	2	3	1	0	0	3	0	3	3	1	1	0	0	0	1	0	0	1	1	17	0,85	14	
7	Strategische Ausrichtung der Internen Revision	3	2	0	0	0	0	3	3	2	3	1	0	0	0	2	3	0	1	1	24	0,89	11	
8	Mitwirkung im Strategieprozess	3	3	3	1	3	3	3	3	3	1	1	2	1	0	0	1	0	1	2	33	0,77	15	
9	Ausgestaltung der Aufbauorganisation	3	0	0	1	3	2	3	3	3	1	1	2	2	0	2	2	0	2	0	27	0,73	16	
10	Ausgestaltung der Ablauforganisation	3	1	1	0	3	3	1	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	24	1,14	8	
11	Regelungen zur Ablauforganisation	1	1	3	0	3	3	1	3	3	2	3	0	3	1	1	0	2	0	2	32	1,19	5	
12	Dualistisches Spannungsfeld	3	1	0	0	2	0	0	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	18	1,06	9	
13	Einhaltung Standard 2440.C2	0	2	0	2	2	0	0	0	0	2	0	3	3	3	3	0	3	0	0	20	0,87	13	
14	Vertrauen	0	3	0	3	0	0	0	3	3	0	0	0	3	0	3	0	3	0	0	21	1,17	6	
15	Kommunikation	0	3	1	1	0	0	0	3	3	0	0	0	3	0	3	0	2	0	0	19	0,90	10	
16	Berichtslinie zum Aufsichtsgremium	2	2	0	0	0	0	3	3	3	1	1	0	3	0	0	0	1	0	0	19	0,59	20	
17	Anbindung ans Aufsichtsgremium	2	2	1	3	1	1	3	3	1	1	1	0	1	3	3	3	0	0	0	32	2,67	2	
18	Beauftragung durch Aufsichtsgremium	0	3	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	3	2	3	3	0	1	0	17	0,65	18	
19	Künftige Änderungen Aufbauorganisation	0	1	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	10	0,67	17	
20	Künftige Änderungen Ablauforganisation	3	0	0	0	0	0	3	3	0	0	3	0	0	0	1	1	0	0	0	14	0,88	12	
	PS	31	39	15	17	24	20	27	43	37	21	27	17	23	18	21	32	12	26	15	16			
	Pro	1178	936	630	374	672	340	648	1419	999	504	864	306	460	378	399	608	384	442	150	224			
	Rang Pro	2	4	8	16	6	17	7	1	3	10	5	18	11	15	13	9	14	12	20	19			

Quelle: In Anlehnung an Vester, 2002, S. 228 und Strunk, 2020, S. 56

Die in der dargelegten Einflussmatrix gezeigten Ergebnisspalten und -zeilen erklären sich wie folgt:

- In der Spalte „AS“ wird die Aktivitätssumme pro Variable ermittelt, während in der Zeile „PS“ die Passivitätssumme der Variablen ermittelt wird (Strunk, 2020, S. 56).
- In der Spalte „Quo.“, welche sich als Quotient der Spalte „AS“ mit der Spalte „PS“ errechnet, erreichen jene Variablen, welche den stärksten Einfluss im System haben, die höchsten Werte (Strunk, 2020, S. 56).

In der Zeile „Pro“, welche sich als Produkt der Spalten „AS“ und „PS“ errechnet, erreichen jene Variablen die höchsten Werte, welche einerseits einen starken Einfluss auf andere Variablen haben und gleichzeitig auch am stärksten beeinflusst werden (Strunk, 2020, S. 56). Diese Variablen haben somit einen wichtigen Stellenwert im System und werden auch als „kritische Elemente“ bezeichnet (Strunk, 2020, S. 56). Jene Variablen, die einen niedrigen „Pro“-Wert aufweisen beeinflussen die anderen Variablen nur schwach und werden selbst ebenfalls nur schwach beeinflusst (Strunk, 2020, S. 56). Sie haben somit einen geringen Stellenwert im System.

Abb. 17: Aktivsummen und Passivsummen der bewerteten Variablen

	Passivsumme	Aktivsumme
1. Inhaltliche Ausrichtung der Internen Revision	31	38
2. Image der Internen Revision	39	24
3. Wahrung der Objektivität	15	42
4. Sicherstellung der Unabhängigkeit	17	22
5. Vermeidung von Interessenskonflikten	24	28
6. Risiko der Selbstprüfung	20	17
7. Strategische Ausrichtung der Internen Revision	27	24
8. Mitwirkung im Strategieprozess	43	33
9. Ausgestaltung der Aufbauorganisation	37	27
10. Ausgestaltung der Ablauforganisation	21	24
11. Regelungen zur Ablauforganisation	27	32
12. Dualistisches Spannungsfeld	17	18
13. Einhaltung Standard 2440.C2	23	20
14. Vertrauen	18	21
15. Kommunikation	21	19
16. Berichtslinie zum Aufsichtsgremium	32	19
17. Anbindung ans Aufsichtsgremium	12	32
18. Beauftragung durch Aufsichtsgremium	26	17
19. Künftige Änderungen Aufbauorganisation	15	10
20. Künftige Änderungen Ablauforganisation	16	14

Quelle: In Anlehnung an Vester, 2002, S. 228

Die Bewertung der Variablen hinsichtlich möglicher Ursache-Wirkungsbeziehungen ergibt nachfolgendes Ergebnis:

- Die Variable „Wahrung der Objektivität“ erreicht den ersten Rang und lässt somit den stärksten Einfluss im System vermuten. An zweiter Stelle rangiert die Variable „Inhaltliche Ausrichtung der Internen Revision“.
- Die Variable „Mitwirkung im Strategieprozess“ scheint am stärksten von anderen Elementen im System beeinflusst zu werden. Daraus lässt sich eine starke Einbindung ins System interpretieren. Die Variable „Image der Internen Revision“ wird ebenfalls sehr stark von den anderen Variablen beeinflusst, hat jedoch ihrerseits nur eine mittelmäßige Wirkung auf die anderen Variablen.

Auf Basis dieser Erkenntnisse wurde mit der Extraktion der erhobenen Daten gestartet. Hierbei wurde für die Inhaltsanalyse die Software F4a verwendet. Es wurden die Transkripte der durchgeführten Interviews in die Software übernommen und eine Codierung gemäß dem Kategoriensystem der Tabelle 8 mit den definierten Variablen und Dimensionen erfasst. Zusätzlich wurden Indikatoren erfasst, so dass eine leichtere Zuordnung der Informationen zu den definierten Dimensionen möglich war. Im Rahmen der Codierung in der Software kam es einerseits zu einer Modifizierung der bereits existierenden deduktiv ermittelten Dimensionen und Indikatoren. Andererseits fand auch eine weitere induktive Erfassung von Variablen und Indikatoren durch die Analyse des Datenmaterials statt. Zur Erklärung von Variablen und Dimensionen wurden vereinzelt ergänzende Memos verfasst.

Im Anschluss an die Extraktion wurde eine zusammenfassende Darstellung aller Daten als Tabelle in die Software Excel exportiert sowie formatiert. Auf Basis des formatierten Exports ist die Extraktion der Informationen erfolgt. Ziel der Extraktion gemäß Gläser und Laudel (2010, S. 200) ist es, die benötigten Informationen den Ursprungstexten zu entnehmen und strukturiert zusammenzufassen. Im Rahmen dieser Tätigkeit wurden stets die forschungsleitenden Fragen in Erinnerung gerufen, um eine zielgerichtete Beantwortung der Forschungsfrage vornehmen zu können. Im Anschluss daran ist auf Basis der extrahierten Informationen eine Verifizierung der vorab ermittelten Kausalzusammenhänge erfolgt. Die adaptierten und ergänzten Kausalzusammenhänge wurden im weiteren Verlauf in Kausaldimensionen und Wirkungsdimensionen zerlegt, so dass eine Formulierung von Kausalmechanismen beziehungsweise Ursache-Wirkungsketten ermöglicht wird.

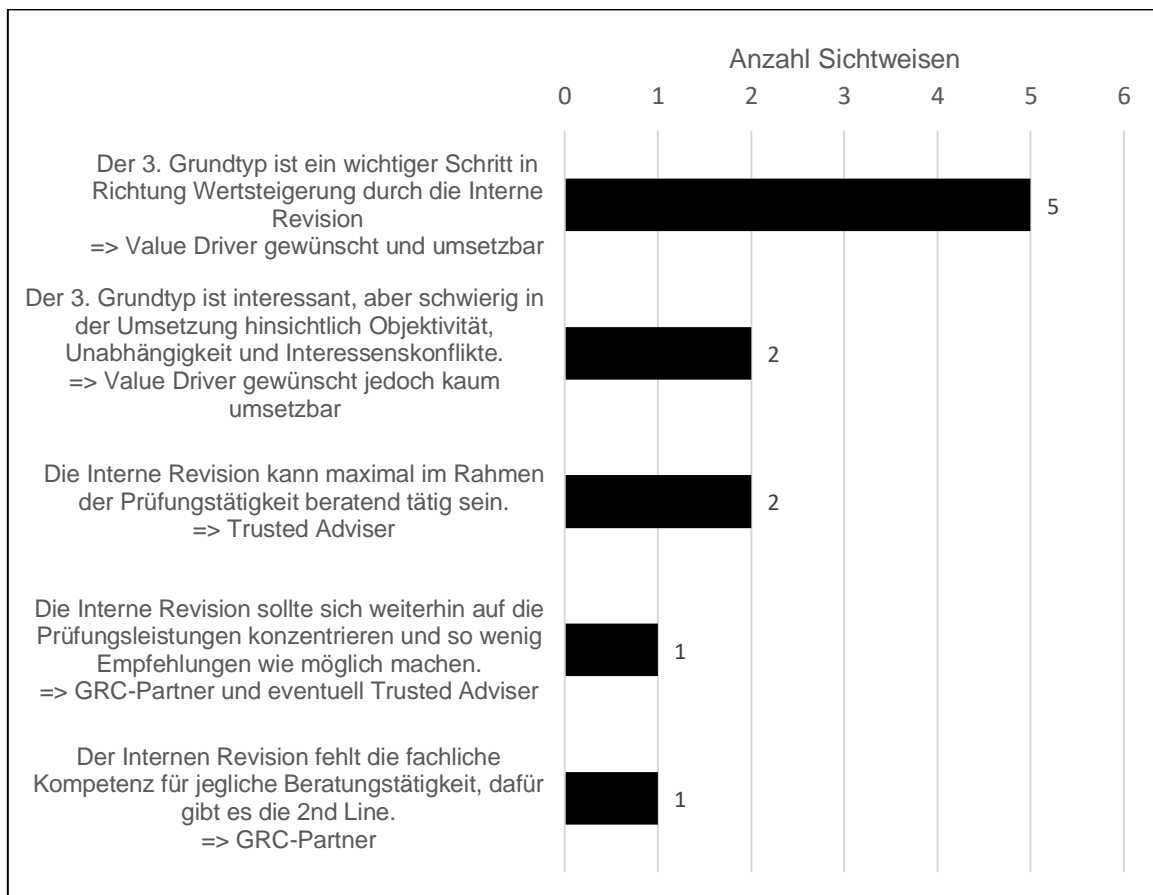
5. ERGEBNISSE

Nachfolgend werden auf Basis der Variablen und Dimensionen die zusammengefassten Ergebnisse pro gestellter Frage der Erhebung erläutert.

Die Interne Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung

Zunächst wurden die Expertinnen und Experten gebeten den neuen Grundtyp „Value Driver in der Strategie-Unterstützung“ unter Berücksichtigung der Chancen und Risiken zu beurteilen.

Abb. 18: Sichtweisen zum Konzept Value Driver in der Strategie-Unterstützung



Quelle: Eigene Darstellung

Eingangs wird festgehalten, dass der neue Grundtyp des Value Drivers nicht allen zu Befragenden im Detail bekannt war. Speziell die genaue inhaltliche Abgrenzung zwischen dem Konzept des Trusted Advisers und dem Konzept des Value Drivers bedarf aus Sicht einiger Forschungsteilnehmenden noch weiterer Ausformulierungen, welche in der abschließenden Diskussion angeregt werden.

Die Sichtweisen zum neuen Konzept der Internen Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung wurde von den Befragten kontrovers beurteilt. Der überwiegende Teil der Studienteilnehmenden nimmt diesen neuen Grundtyp sehr positiv wahr. Diese Sichtweise wird vor allem damit begründet, dass eine reine Prüftätigkeit im Bereich der Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit mittlerweile nicht mehr ausreicht, um einen Mehr-

wert für das Unternehmen zu erzielen (IP 8, Absatz 6; IP 5, Absatz 63). Der nächste logische und erforderliche Schritt zur Erbringung eines höheren Wertbeitrags ist daher das Konzept des Value Drivers (IP 8, Absatz 4). Darin wird auch eine große Chance für die Interne Revision gesehen. Interview-Partner Nr. 1 vertritt die Ansicht, dass vor allem börsennotierte Unternehmen das strategieorientierte Konzept der Internen Revision künftig bevorzugen würden, weil er besonders bei diesen Unternehmen einen strategieorientierten Prüfungsansatz vermutet (IP 1, Absatz 2). Interview-Partner Nr. 8 führte aus, dass er sich gerade als Abteilungsleiter im Aufbau seiner Revisionsabteilung befindet und hierbei das Konzept des Value Drivers anstrebt, um sich beim Vorstand und beim Aufsichtsrat als Business Partner zu positionieren (IP 8, Absatz 6 und 36). Von Interview-Partner Nr. 7 wurde vorgebracht, dass die Geschäftsführung eine Orientierung der Internen Revision zum Grundtyp Value Driver sogar einfordert (IP 7, Absatz 24).

Gegen die Umsetzung des Konzepts sprechen aus Sicht der meisten Expertinnen und Experten die Gefährdung der Objektivität und Unabhängigkeit und in weiterer Folge damit einhergehende Interessenskonflikte. Die Objektivität und Unabhängigkeit wurde von den Interview-Partnern Nr. 11 und 12 als das Fundament für jegliche Prüfungsaktivitäten hervorgehoben, da sich sonst weder der Vorstand noch die Aufsichtsgremien auf die Unbefangenheit der Internen Revision verlassen könnten (IP 11 u. 12, Absatz 10 u. Absatz 11). Als weitere einschränkende Faktoren wurden die personellen Ressourcen in der Internen Revision genannt. Interview-Partner Nr. 5 gab hierzu zu bedenken, dass er bereits rund 60 % seiner Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter benötigt, um die Prüfpflichten des Konzepts „GRC-Partner“ quantitativ erfüllen zu können (IP 5, Absatz 9). Als weiteren limitierenden Faktor nannte der gleiche Interview-Partner die Qualifikation der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, da eine strategieunterstützende Mitwirkung der Internen Revision, sowohl in der ex ante Strategieimplementierung als auch in der ex post Strategieprüfung, ein sehr hohes fachliches Wissen in diesem Bereich erfordert (IP 5, Absatz 76). Interview-Partner Nr. 4 teilte diese Sichtweise und sieht in diesem Zusammenhang auch hohe persönliche Erfordernisse wie Mut und Resilienz bei den in Frage kommenden durchführenden Mitarbeitenden der Internen Revision (IP 4, Absatz 112).

Zwei Studienteilnehmende würden sich zwar eine Entwicklung für die Interne Revision wünschen, zweifelten jedoch an der Umsetzbarkeit. Als Begründung argumentierte Interview-Partner Nr. 6, dass eine Interne Revision aufgrund der beratenden Mitwirkung zwangsläufig den Verlust der Objektivität und folglich Interessenskonflikte bei einer späteren Prüfung zu befürchten hätte (IP 6, Absatz 7). Zudem wird aufgrund der dünnen personellen Ausstattung der Internen Revision eine inhaltliche Erweiterung zum 3. Grundtyp des Modells in nächster Zeit als nicht wahrscheinlich betrachtet (IP 9, Absatz 35).

Interview-Partner 4 sowie 11 und 12 vertreten die Meinung, dass eine Interne Revision generell nur im Rahmen der Prüfung beratend tätig werden sollte (IP 4, Absatz 138; IP 12, Absatz 32). Diese Sichtweise lässt sich dem Konzept des Trusted Advisers zuordnen. Jegliche andere Beratungstätigkeit würde sofort die Objektivität und die Unabhängigkeit gefährden und somit Interessenskonflikte sowie das Risiko zur Selbstprüfung nach sich ziehen (IP 11, Absatz 34). Interview-Partner Nr. 3 nannte sogar das Konzept des Trusted Advisers als gefährdend für die Wahrung der Objektivität in der Internen Revision (IP 3, Absatz 30). Ihm zufolge sollte sich die Interne Revision mit Beratungen im Rahmen der

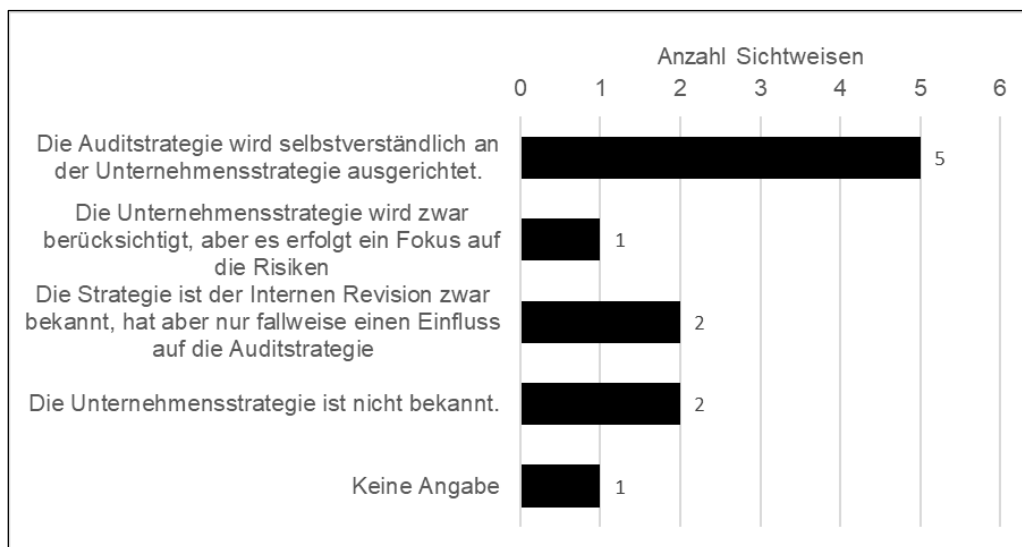
Prüfungstätigkeit eher zurückhalten, da dies einerseits Prozessverantwortliche von ihrer Verantwortung entbände und andererseits das Risiko der Selbstprüfung mit sich brächte. Gemäß den Erfahrungen von Experte Nr. 6 werden seitens der geprüften Organisationseinheiten immer wieder Beratungen und sogar konkrete Vorgehensweisen zu IKS-Optimierungen von der Internen Revision eingefordert, obwohl er dies als eine Aufgabe der 1st Line betrachtet (IP 6, Absatz 49).

Interview-Partner Nr. 3 lehnt sowohl das Konzept des Value Drivers als auch in überwiegendem Maße das Konzept des Trusted Advisers ab (IP 3, Absatz 30). Als Begründung sieht er neben der Verletzung der Objektivität auch eine mangelnde Qualifikation der Internen Revision hinsichtlich der inhaltlichen und fachlichen Erfordernisse, derer es zur Unterstützung in Strategiethemen bedarf (IP 3, Absatz 16). Diese Sichtweise begründet er mit negativen Erfahrungen in seiner langjährigen Tätigkeit als Interner Revisor (IP 3, Absatz 24). Interview-Partner Nr. 4 führte aus, dass er die Fachbereiche der 2nd Line für das Konzept des Value Drivers ebenfalls für geeignet halten würde (IP 4, Absatz 126).

Berücksichtigung der Unternehmensstrategie in der Auditstrategie

Ein großer Anteil der befragten Teilnehmenden berichtete, dass eine Ausrichtung der Auditstrategie auf die Unternehmensstrategie bereits erfolgt ist (IP 1, Absatz 12; IP 4, Absatz 40; IP 5, Absatz 15; IP 8, Absatz 6; IP 10 Absatz 6).

Abb. 19: Strategisches Alignment der Auditstrategie mit der Unternehmensstrategie



Quelle: Eigene Darstellung

Interview-Partner 10 erwähnte sogar, dass die Überprüfung der Umsetzung der herunter gebrochenen strategischen Ziele pro Organisationseinheit jeweils zu Beginn jeder Prüfung durchgeführt wird (IP 10, Absatz 8). Ein Alignment zur Gesamtstrategie ist in diesen Unternehmen somit vorhanden und bereits selbstverständlich. Interview-Partner Nr. 11 betonte in diesem Zusammenhang die Relevanz des risikoorientierten Prüfungsansatzes, welcher gleichzeitig zum strategieorientierten Prüfungsansatz erfolgen sollte (IP 11, Absatz 61).

Eine Expertin sowie ein Experte gaben an, dass sie die Unternehmensstrategie zwar kennen würden, diese jedoch nur einen geringen Einfluss auf die Auditstrategie hätte (IP 2, Absatz 4, IP 3, Absatz 10).

Zwei Interview-Partner gaben an, dass sie die Unternehmensstrategie nicht kennen und waren sich unsicher wären, ob dies tatsächlich für die Tätigkeit der Internen Revision erforderlich sei (IP 6, Absatz 25, IP 9, Absatz 27).

Mitwirkung der Internen Revision in der Strategie-Unterstützung

Anhand des Strategiemodells von Welge, Al-Laham et al (2017, S. 195) wurden die Expertinnen und Experten um ihre Einschätzung zu Mitwirkungsmöglichkeiten der Internen Revision gebeten.

Abb. 20: Mitwirkungsmöglichkeiten in der Strategie-Unterstützung



Quelle: Eigene Darstellung

Die Experten Nr. 1, 5, 7, 8 und 10 berichteten, dass sie bereits über Erfahrungen in der ex ante Prüfung von Projekten zu Strategieimplementierungen verfügen. Vier dieser Interview-Partner glaubten außerdem, dass es bei einer gewissen Vorsicht und durch die Ausgestaltung sowie Einhaltung interner Richtlinien möglich sei, im Anschluss daran auch eine Strategieprüfung durchzuführen. Lediglich Interview-Partner Nr. 10 schloss das aus und berichtete, dass bei einer ex ante Involvierung der Internen Revision eine externe Wirtschaftsprüfung zur Strategieprüfung beauftragt wird.

Interview-Partner Nr. 4 berichtete, dass eine Beratung zu Strategieprojekten nur im informellen Rahmen ohne schriftliche Berichtserstattung erfolgen kann (IP 4, Absatz 78). Man müsse hierbei jedoch auch aus Selbstschutz darauf achten, dass man als Interne Revision nicht instrumentalisiert und von der Geschäftsführung von der Prüfung dieser Projekte ausgeschlossen wird, da man bereits beratend involviert war (IP 4, Absatz 26 u. 68). Lediglich

eine Tätigkeit als kontrollierendes Mitglied im Projektsteuerungsgremium- oder Lenkungsausschuss wird vom Interview-Partner im Hinblick auf eine ex ante Mitwirkung in Betracht gezogen (IP 4, Absatz 78). Auch Experte Nr. 12 (Gruppen-Interview, Nr. 11) berichtete, dass eine ex ante Prüfung nur durch die Mitwirkung der Leitung Revision im Steering Committee erfolgen kann (IP 12, Absatz 16).

Interview-Partner Nr. 5 weist im Zusammenhang auf die ex ante Prüfung von Projekten durch die Interne Revision auf einen anderen wichtigen Aspekt hin: Wenn die Interne Revision im Rahmen einer ex ante Prüfung schwerwiegende Mängel nicht an die Aufsichtsgremien meldet, könnte das auch schwerwiegende Konsequenzen für die Interne Revision nach sich ziehen (IP-Nr. 5, Absatz 39). Daher müsse die Interne Revision sich bei jeder ex ante Involvierung überlegen an wen sie welche Inhalte berichtet (IP 5, Absatz 39).

Interview-Partner Nr. 1 und Nr. 5 erwähnten als mögliche Prüfungsfelder auch eine prozessuale Prüfung der Gesamtstrategie (IP 1, Absatz 8, IP 2, Absatz 24). Das würde laut Interview-Partner Nr. 1 auch die methodische Überprüfung zur Herangehensweise der normativen Aspekte betreffen und somit sicherstellen, so dass die formulierten strategischen Ziele im Einklang mit der Unternehmenspolitik sind (IP 1, Absatz 8).

Interview-Partner Nr. 2 und Nr. 9 führten an, dass derzeit hinsichtlich der inhaltlichen Ausrichtung der Internen Revision seitens des Vorstandes beziehungsweise der Geschäftsführung keine Mitwirkung bei der Prüfung des Strategieprozesses angedacht ist (IP 2, Absatz 2; IP 9, Absatz 67). Seitens der beiden Internen Revisionen würde aber sehr wohl Interesse bestehen, welches jedoch noch nicht mit den entscheidenden Stellen besprochen wurde (IP 2, Absatz 2; IP 9, Absatz 3).

Interview-Partner Nr. 4 argumentierte, dass eine Mitwirkung am Strategieprozess nur für die 2nd Line in Frage kommt und eine Beteiligung der Internen Revision aus inhaltlichen Gründen sowie zum Schutz der Objektivität und Unabhängigkeit auszuschließen sei. Generell sieht der Befragte nur eine formelle Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Internen Revision in rein operativen Prozessen (IP 4, Absatz 126).

Die Befragten reflektierten bei dieser Fragestellung auch, in welche strategische Themenbereiche sie in der Funktion als Interne Revision bereits involviert waren. Hierzu wurden folgende Bereiche genannt:

- Strategieprojekte zum Thema Nachhaltigkeit, wie etwa Environmental Social Governance (ESG) sowie Social Development Goals (SDG). Dieses Themengebiet eignet sich gemäß Experte Nr. 4 sehr gut für die Mitwirkung der Internen Revision, da geeignete Governance-Strukturen zu gewährleisten sind und die Einhaltung der ESG-Kriterien auch bei einem externen Rating durch Dritte berücksichtigt wird (IP 4, Absatz 12 u. 26 u. 28 u. 64; IP 11 Absatz 20).
- Konzernweite Digitalisierungsprojekte (IP 2, Absatz 4; IP 8, Absatz 14)
- Change-Management-Projekte (IP 5, Absatz 15)
- Konzernweite Implementierung von Richtlinien zur Compliance-konformen Berichterstattung (IP 2, Absatz 14)

Hinsichtlich einer nachgelagerten Strategieprüfung haben die Befragten zudem zwischen drei möglichen inhaltlichen Ausgestaltungen differenziert:

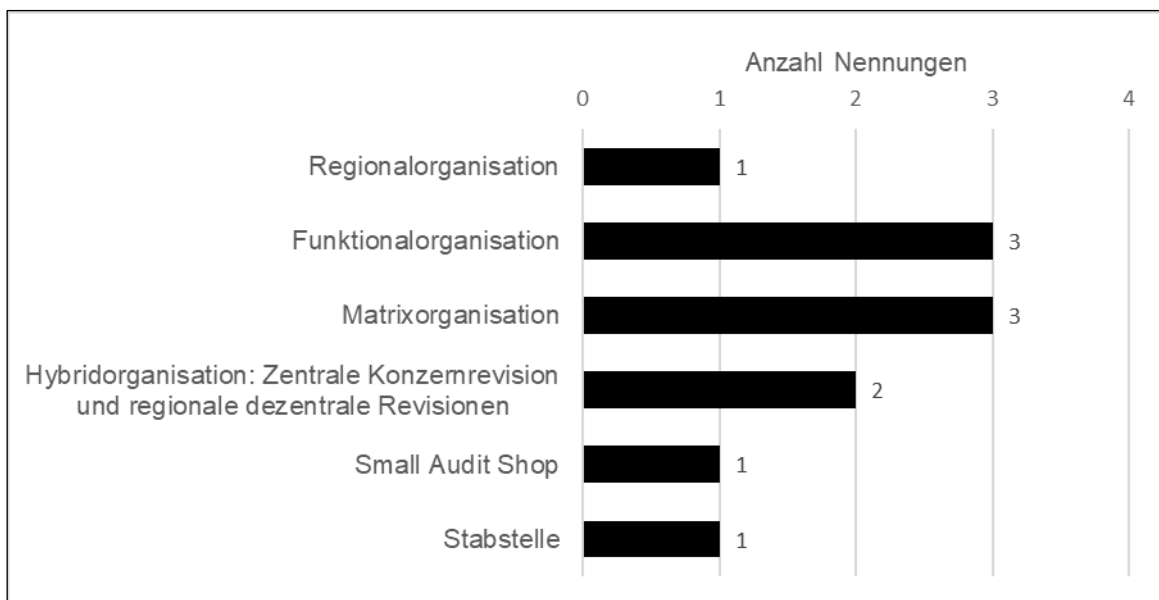
- Sicherstellung von funktionsfähigen Kontroll-Implicationen in neuen Prozessen (IP 8, Absatz 10 u. 14 u. 16)
- Überprüfung, ob im Rahmen der Strategieimplementierung alle gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Einschränkungen berücksichtigt wurden (IP 11, Absatz 26); Experte Nr. 11 nannte in diesem Zusammenhang die Umsetzungskontrolle der Regularien im Produkteinführungsprozess (IP 11, Absatz 26)
- Überprüfung der strategischen Ziele und in weiterer Folge aller operativ herunter gebrochenen Ziele insbesondere die richtlinienkonforme Einbettung der Strategie in die Organisation des Unternehmens (IP 12, Absatz 28)

Eine Wirkungskontrolle der Strategie durch die Interne Revision wird von den Befragten tendenziell als kaum umsetzbar betrachtet. Interview-Partner Nr. 10 begründet dies damit, dass eine Wirkungskontrolle erst am Ende der Umsetzungsphase einer Strategie zu prüfen wäre. Aufgrund der sich laufend ändernden Umwelt der Unternehmen sei es jedoch erforderlich, dass auch die Strategie laufend angepasst wird. Somit sei eine Strategie-Kontrolle nach beispielsweise vier oder fünf Jahren nicht mehr möglich (IP 10, Absatz 12).

Bisherige Erfahrungen zur Aufbauorganisation der Internen Revision

Im Rahmen der Analyse zur geeignetsten Aufbauorganisation gingen die Befragten zunächst auf die Gestaltung der aktuellen Aufbauorganisation und ihren diesbezüglichen Erfahrungen damit in ihrem Unternehmen ein.

Abb. 21: Aktuelle Aufbauorganisation der befragten Internen Revisionen



Quelle: Eigene Darstellung

Hinsichtlich der zu bevorzugenden Aufbauorganisation vertreten die Befragten kontroverse Meinungen. In kleinen Revisionsabteilungen, welche üblicherweise als einzelne Stabstelle, Regionalorganisationen und Funktionalorganisationen ausgestaltet sind, wurde berichtet, dass ein mögliches Konzept des Value Drivers aufgrund fehlender personeller Ressourcen

schwer umsetzbar wäre (IP 9, Absatz 35). Es wurde vermutet, dass in größeren Revisionsabteilungen, welche beispielsweise als Matrix oder Hybridorganisationen über zentrale und dezentrale Revisionen verfügen, die Personalkapazität kein Problem sein dürfte (IP 9, Absatz 35). Gemäß den theoretischen Vorüberlegungen müsste sich diese Organisationsform für die Umsetzung des Konzepts des Value Drivers eignen, da die Beratung und Prüfung nicht in Personalunion durchgeführt werden muss. Dennoch berichten die betroffenen Interview-Partner über sehr unterschiedliche Erfahrungen zu diesen Organisationsformen. Beispielsweise berichtete der Interview-Partner Nr. 1 über sehr positive Wahrnehmungen mit der Hybridorganisation im Hinblick auf die Beratung in der Strategie-Unterstützung (IP 1, Absatz 10). Die dezentralen regionalen Revisionsteams würden sich seiner Erfahrung zufolge gut für die ex ante Strategieprüfung eignen, da sie aufgrund der regionalen Nähe die Stärken und Schwächen der Unternehmen sowie die lokalen gesetzlichen Erfordernisse und Märkte gut kennen würden (IP 1, Absatz 14). Als organisatorische Sicherheitsmaßnahme würde dieser Experte vorsehen, dass die Interne Revision nicht durch den lokalen Vorstand abberufen werden kann (IP 1, Absatz 18).

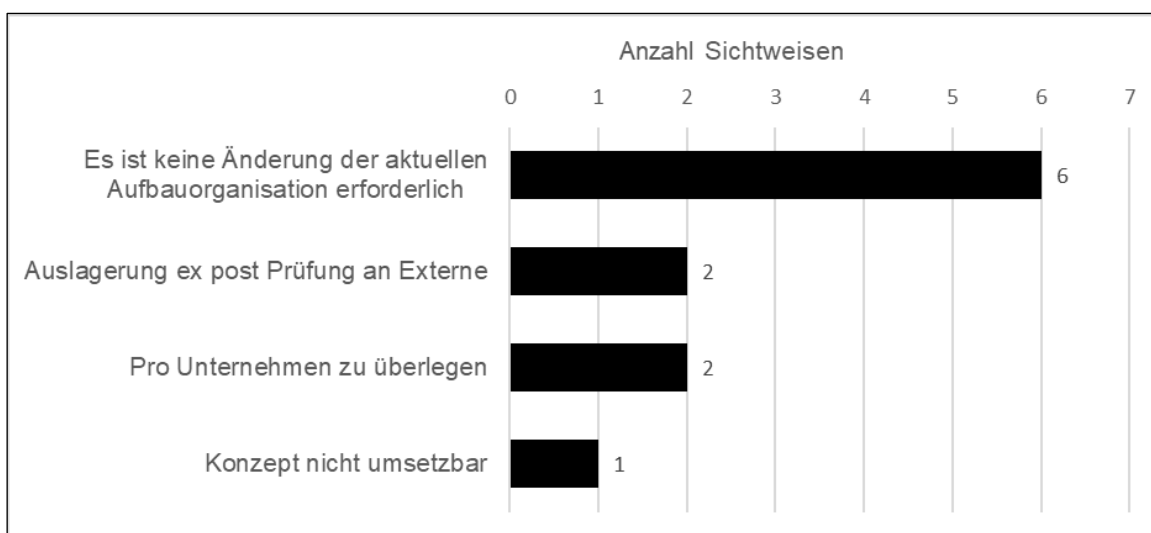
Im Gegensatz dazu berichtete Interview-Partner Nr. 8, der ebenfalls bereits in einer Hybridorganisation tätig war, von negativen Wahrnehmungen. Ihm zufolge kam es zwischen der dezentralen und zentralen Revision zu gegensätzlichen Meinungen hinsichtlich der Beratungs- und Prüfungsergebnisse (IP 8, Absatz 20). Aufgrund der unterschiedlichen Beurteilungen waren konzernweite einheitliche Handlungsempfehlungen durch die Interne Revision nicht möglich (IP 8, Absatz 20). Der Interview-Partner kann die Hybridorganisation aufgrund dieser Wahrnehmungen nicht empfehlen. Experte Nr. 10 hat hierzu wiederum sehr positive Wahrnehmungen und berichtet, dass in seiner Organisation unterschiedliche Meinungen innerhalb der Revisionseinheiten bisher akzeptiert wurden und letztendlich ein gemeinsamer Konsens gefunden werden konnte (IP 10, Absatz 46).

Interview-Partner Nr. 4 hat von seinen positiven Wahrnehmungen in Bezug auf die Organisationsform Small Audit Shop berichtet (IP 4, Absatz 126).

Erforderliche Aufbauorganisation der Internen Revision

Wie die Abbildung 22 zeigt, ist aus Sicht der meisten Befragten keine Änderung der Aufbauorganisation zur Umsetzung des Grundtyp Value Driver erforderlich.

Abb. 22: Anpassungsbedarf Aufbauorganisation



Quelle: Eigene Darstellung

Experte Nr. 1, welcher über Erfahrungen in einer Hybridorganisation mit zentraler Konzernrevision und dezentralen Revisionseinheiten verfügt, vertritt die Meinung, dass sich diese Organisationsform für das Konzept des Value Drivers eignen würde, da einerseits die erforderliche regionale Nähe durch die dezentralen Revisionseinheiten vorhanden ist und andererseits eine begleitende und nachgelagerte Beratung und Prüfung im Wechsel zwischen zentraler und dezentralen Einheiten ermöglicht wird (IP 1, Absatz 14). Als vorteilhaft betrachtet der Experte auch die Etablierung von regionalen Überwachungsgremien, welche in seiner Organisation durch die Rechtsform der regionalen Unternehmen erforderlich sind (IP 1, Absatz 26). Durch dieses Corporate Governance System ist sowohl die begleitende Kontrolle in der Strategieumsetzung als auch die nachgelagerte Strategiekontrolle möglich (IP 1, Absatz 26). Falls in einzelnen Fällen dennoch Interessenskonflikte zu befürchten wären, müsste eine partielle und punktuelle Auslagerung von Revisionsleistungen erfolgen (IP 1, Absatz 42).

Experte Nr. 5 führte aus, dass man halb-automatisierte und standardisierte Revisionstätigkeiten an das Assistenz-Team delegieren müsse, so dass die Prüferinnen und Prüfer anspruchsvollere Tätigkeiten des Konzepts Value Driver wahrnehmen können (IP 5, Absatz 63).

Aus Sicht von Experte Nr. 7 gibt es nicht eine bestimmte Aufbauorganisation, die als Voraussetzung für die Umsetzung des Konzepts Value Driver betrachtet werden kann. Seiner Meinung nach wäre die Qualifikation der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen als Entscheidungskriterium heranzuziehen und nachgelagert die objektive Umsetzung in der Ablauforganisation sowie projektbezogenen Richtlinien sicherzustellen (IP 7, Absatz 24).

Interview Partner Nr. 4, 8 und 11 sehen ebenso keine Erfordernisse in einer Umgestaltung der Aufbauorganisation zur Ermöglichung des Konzepts des Value Drivers.

Bisherige Erfahrungen zur Ablauforganisation

Sechs Befragte berichteten, dass sie bereits in Strategieprojekten in der Funktion als Interne Revision mitgewirkt haben. Hierzu wurde berichtet, dass die Art und der Umfang im Vorfeld exakt im Projekthandbuch sowie in Sekundär-Papieren der Internen Revision dokumentiert wurde. Drei Befragte beschrieben, dass seitens der Internen Revision in der ex ante Strategiebegleitung generell keine formalisierten Empfehlungen abgegeben werden. Interview-Partner Nr. 10 und Interview-Partnerin Nr. 2 beschrieben, dass in jenen Fällen, wo im Projekt eine ex ante Prüfung durch die Interne Revision erfolgte, ist die nachgelagerte Strategiekontrolle durch eine externe Beratungsfirma durchgeführt wurde (IP 2, Absatz 14; IP 10, Absatz 25-26). Dies ist aufgrund der Revisionsordnung erforderlich.

Zudem gaben alle sechs Befragten an, dass eine Definition zur projektbegleitenden Mitwirkung der Internen Revision in der Revisionsordnung oder Audit Charta vorhanden ist. Hinsichtlich einer jährlichen Berücksichtigung von Beratungsleistungen oder projektbegleitenden Strategie-Prüfungen der Internen Revision wurde die Zusatzfrage gestellt, dies im Jahresprüfplan berücksichtigt wird.

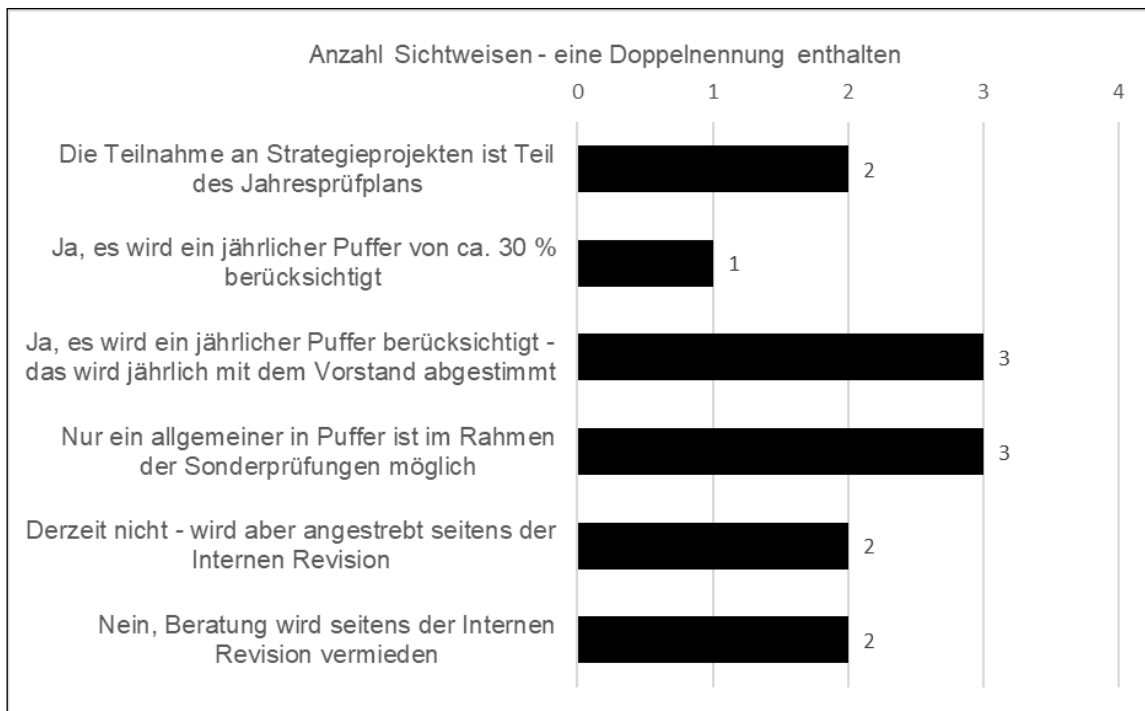
Erforderliche Ablauforganisation der Internen Revision

Als Gestaltungsmöglichkeiten zur Bewahrung der Grundprinzipien der Internen Revision nannten die Interview-Partner folgende Maßnahmen:

- Transparente schriftliche Festlegung zur ex ante Mitwirkung der Internen Revision pro Auftrag
 - Das beinhaltet eine schriftliche Auftrags-Erteilung als auch die Präzisierung zum Aufgabenbereich und zum Ausmaß der zu erbringenden Beratung (IP 4, Absatz 140; IP 6, Absatz 7 u. 17)
 - Die Formalisierung erfolgt primär über die Revisionsordnung und sekundär über die projektbezogene Dokumentation (IP 7, Absatz 12; IP 8, Absatz 18)
- Keine formalisierten Empfehlungen in Form eines Berichtes, sondern mündliche Empfehlungen während der Projektstätigkeit oder allenfalls eine Darstellung in Form von PowerPoint-Präsentationen (IP 4, Absatz 142 u. 146; IP 10, Absatz 22)
- Klare Trennung der Umsetzung von Prüf- und Beratungstätigkeiten innerhalb des Revisionsteams, welche sich einerseits in der Aufbauorganisation des Revisionsteams und andererseits in getrennten Berichtsformaten widerspiegelt (IP 8, Absatz 34)
- Generell präzise Ausformulierung zur Abgrenzung zwischen Prüfungs- und Beratungstätigkeiten in der Audit Charta oder Revisionsordnung (IP 10, Absatz 34)
- Keine Entscheidungen hinsichtlich der Strategie treffen, sondern Vorschläge für Entscheidungen bewerten (IP 6 Absatz 47; IP 8, Absatz 16)
- Auslagerung von Prüfungsleistungen, falls die budgetäre Möglichkeit besteht (IP 2, Absatz 14; IP 9, Absatz 39)

Hinsichtlich der Einplanung von Beratungsleistungen im Jahresprüfplan, insbesondere einer möglichen Strategie-Unterstützung, berichteten die Befragten sehr unterschiedliche Erfahrungen.

Abb. 23: Berücksichtigung im Jahresprüfplan



Quelle: Eigene Darstellung

Interview-Partner Nr. 10 hob sich durch seine Schilderungen von den Berichten der anderen Befragten ab, indem er berichtete, dass die Teilnahme an Strategieprojekten im Jahresprüfplan der Internen Revision durch das Aufsichtsgremium beschlossen wird (IP 10, Absatz 66 u. 67). Das bedeutet, dass die Beauftragung nicht über die funktional übergeordnete Generaldirektion erfolgt, welcher die Interne Revision hierarchisch unterstellt ist, sondern über den Prüfungsausschuss (IP 10, Absatz 66 u. 67). Lediglich rund 5 % der Prüfaufträge würden vom Vorstand kommen (IP 10, Absatz 93). Der Prüfungsausschuss erhält hierzu jährlich einen Plan mit den geplanten Projekten des zentralen Mutterunternehmens und der dezentralen Tochterunternehmen und legt dann fest, bei welchen Projekten die Interne Revision hinzuzuziehen ist (IP 10, Absatz 71). Diese Vorgehensweise des Prüfungsausschusses ist dann von der Generaldirektion sowie der jeweiligen Führung des Tochterunternehmens zu akzeptieren (IP 10, Absatz 101). Wenn dann zusätzlich noch eine Beauftragung der Internen Revision durch die Generaldirektion oder einzelne Vorstände angedacht ist, wird das vom Prüfungsausschuss final beschlossen (IP 10, 71). Da die Projekte mitunter mehrjährig laufen, muss das auch bei der Planung der Jahrespläne der Internen Revision für die Folgejahre mitgedacht werden (IP 10, Absatz 36 u. 91). Diese Vorgehensweise wird von Experte Nr. 10 als hilfreich empfunden (IP 10, Absatz 107).

Interview-Partner Nr. 8 berichtete ebenso, dass die Berücksichtigung der Strategie-Unterstützung durch die Interne Revision im Jahresprüfplan angedacht sei (IP 8, Absatz 26). Zudem hält er ein gewisses Maß an Flexibilität für erforderlich, damit eine Mitwirkung

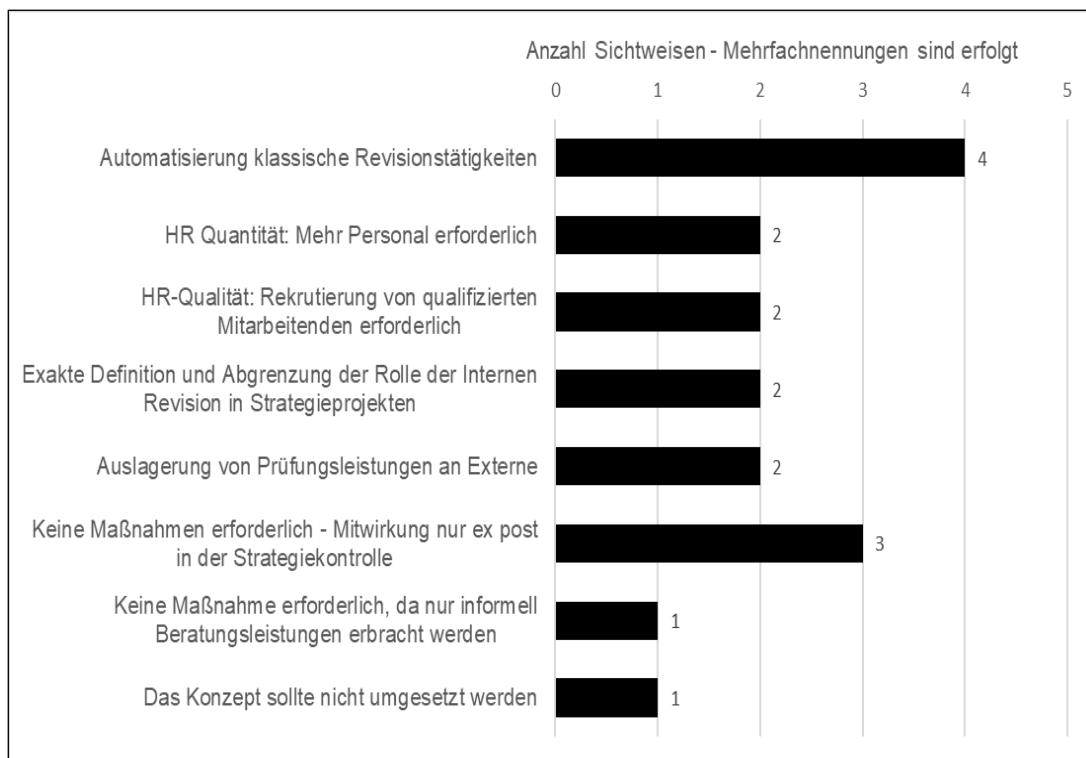
auch ad-hoc priorisiert werden kann (IP 8, 26). Von einer Auslagerung an Externe rät dieser Experte ab, da die Vor- und Nacharbeit durch das Anlernen von Externen einen sehr hohen zeitlichen Aufwand verursacht (IP 8, Absatz 28).

Im Gegensatz dazu führte der Interview-Partner Nr. 7 aus, dass eine Mitwirkung in Projekten und der Strategie-Unterstützung derzeit nicht im Jahresprüfplan vorgesehen sei, da die Hinzuziehung der Internen Revision nur ad-hoc erfolge. Rund 30 % der Kapazitäten werden daher im Jahresprüfplan dafür freigehalten (IP 7, Absatz 22).

Interview-Partner Nr. 6 gab an, dass er dahingehend eine Änderung im Ablauf hinsichtlich der Mitwirkung der Internen Revision bei Strategie-Projekten bewirkt hat, dass die Interne Revision in der Projektdokumentation nicht mehr als Projektmitglied geführt wird (IP 6, Absatz 7 u. 17). Diese geänderte Vorgehensweise wurde in der Revisionsordnung neu festgelegt (IP 6, Absatz 17). Dadurch soll der Schutz der Objektivität sichergestellt werden (IP 6, Absatz 7). Wenn es sich um ein mehrstufiges Projekt handelt, welches sich aus einem Hauptprojekt und Folgeprojekten zusammensetzt, so prüft die Interne Revision jeweils in der Zeitspanne zwischen den Folgeprojekten, damit zeitgerecht ein Mehrwert für das Folgeprojekt erfolgen kann (IP 6, Absatz 15). Hinsichtlich der Gestaltung der Empfehlungen wird darauf geachtet, diese allgemein zu halten, so dass die Verantwortung bei den Prozesseignerinnen und -eignern bleibt (IP 7, Absatz 49). Ein Puffer im Jahresprüfplan wird erfahrungsgemäß berücksichtigt, damit der Jahresprüfplan eingehalten werden kann (IP 6, Absatz 27).

Zur Gestaltung der Ablauforganisation im Sinne des Konzeptes Value Driver in der Internen Revision wurden von den Befragten folgende Maßnahmen genannt.

Abb. 24: Erforderliche Maßnahmen in der Ablauforganisation



Quelle: Eigene Darstellung

Die Befragten sehen vor allem in der Ablauforganisation hinsichtlich der Automatisierung und Digitalisierung von klassischen Revisionstätigkeiten großes Optimierungspotential. Interview-Partner Nr. 5 (Absatz 63) und Nr. 8 (Absatz 4) merkten an, dass mit der Prüfung von Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit im Sinne des Konzeptes GRC-Partner kaum noch ein Mehrwert geschaffen werden kann, da diese Prüfungen durch eine entsprechende Software bereits automatisiert erfolgen können. Künftig wird ein noch stärkerer Trend in diese Richtung erwartet und auch als erforderlich betrachtet, damit die Interne Revision weiterhin als wertvoll erachtet wird (IP 5, Absatz 63). Durch diese Automatisierung müsste es gelingen, dass Ressourcen für das Konzept des Value Drivers frei werden (IP 5, Absatz 63).

Trotz der erforderlichen Automatisierung wurde aus heutiger Sicht die Erfordernis der Erhöhung der personellen Ressourcen genannt. Als wesentliche Erfordernisse wurden von Interview-Partner Nr. 5 die Berücksichtigung von mehr Ressourcen in quantitativer sowie qualitativer Hinsicht genannt (IP 5, Absatz 61 u. 78). Durch eine Auslagerung von Teilbereichen an Externe würde sich dieses Problem nicht lösen lassen, da hierzu ein Budget erforderlich wäre. Das Budget für die Interne Revision darf zwar auf interne und externe Ressourcen aufgeteilt werden, jedoch die gesamte Obergrenze nicht überschreiten (IP 5, Absatz 53).

Interview-Partner Nr. 7 (Absatz 24) und Nr. 9 (Absatz 35) teilten die Ansichten hinsichtlich der personellen Erfordernisse. Im Gegensatz dazu sehen Interview-Partner Nr. 1 und Nr. 8 die größeren Erfordernisse in der Gestaltung der internen Regelungen zur Ablauforganisation hinsichtlich der Teilnahme der Internen Revision bei Strategieprojekten.

Zudem wurde von den Befragten Nr. 2 und Nr. 10 die bedarfsweise Auslagerung von Prüfungen an Externe zur Vermeidung von Interessenskonflikten hinsichtlich der Strategie-Unterstützung durch die Interne Revision genannt (IP 2, Absatz 14; IP 10, Absatz 26). Dies müsse einerseits in der Revisionsordnung verankert und andererseits als Puffer in der Budgetplanung berücksichtigt werden (IP 2, Absatz 28).

Erfordernis zur Änderung der beruflichen Standards der Internen Revision

Im Hinblick auf das Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung erachten die Interview-Partner Nr. 1, 8, 9 sowie Interview-Partnerin Nr. 10 eine Präzisierung der IPPF zu den Tätigkeitsbereichen der Internen Revision als erforderlich (IP 1, Absatz 36; IP 8, Absatz 24; IP 9, Absatz 85). Interview-Partner Nr. 1 begründete seine Sichtweise damit, dass man durch eine präzisere Ausformulierung hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Prüfungs- und Beratungsleistung mehr Sicherheit bekommen würde, um die Grundprinzipien der Internen Revision nicht zu verletzen (IP 1, Absatz 36). Experte Nr. 9 befürwortet ebenfalls die Konkretisierung der Standards - vorausgesetzt, dass durch die fortschreitende Digitalisierung die Umsetzung des Konzeptes des Value Drivers ermöglicht wird (IP 9, Absatz 85). Hierzu würde sich der Experte präzise Handlungsempfehlungen zur Vermeidung von Interessenskonflikten wünschen (IP 9, Absatz 87). Diese Sichtweise teilt Experte Nr. 10 und befürwortet eine präzise Abgrenzung zwischen Prüfung und Beratung (IP 10, Absatz 77 – 79). Experte Nr. 8 würde eine Präzisierung der IPPF befürworten, merkte jedoch an, dass die endgültige Verantwortung trotzdem bei der ausführenden Internen Revision bleibe (IP 8, Absatz 24). Experte Nr. 4 meinte, dass es sinnvoll wäre den Begriff der Internen

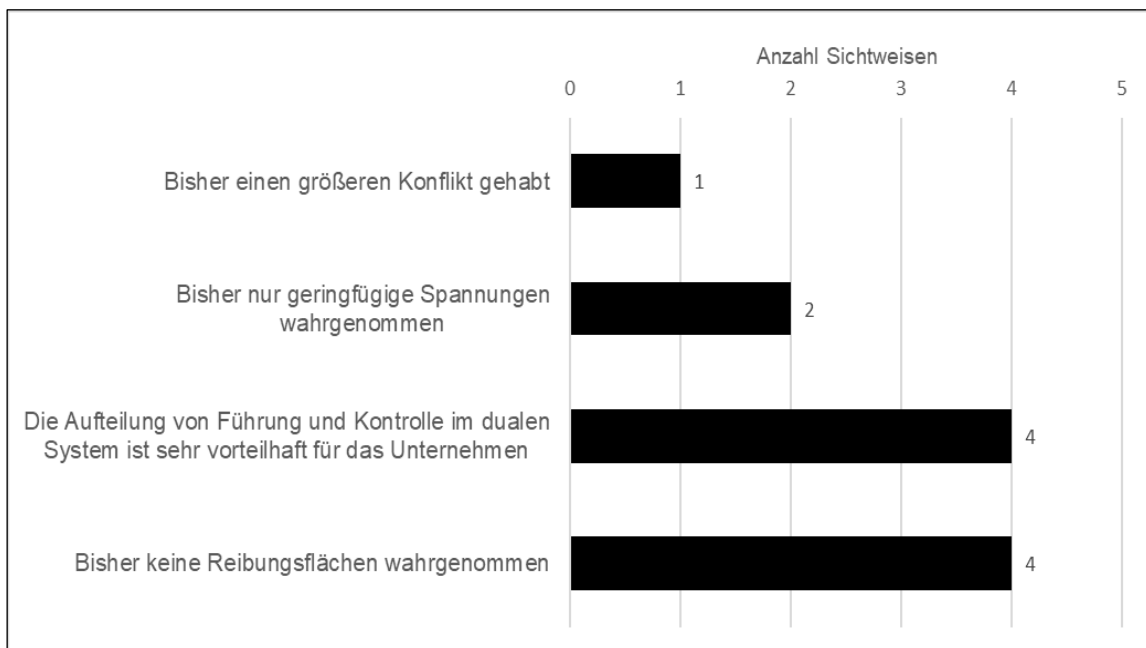
Revision gänzlich neu zu überlegen und zu definieren und falls die Beratung künftig eine Rolle spielen sollte, dann wäre eine genaue Formulierung erforderlich (IP 4, Absatz 156).

Im Gegensatz dazu ist aus Sicht einer knappen Mehrheit der Befragten, nämlich Nr. 2, 5, 7 sowie 11 und 12 das bestehende Regelwerk gut und ausreichend und bedarf somit keiner Änderung. Expertin Nr. 2 begründete ihre Sichtweise damit, dass die Standards bereits einen guten Leitfaden darstellen und im Einzelfall ein gestalterischer Ermessensspielraum zur Verfügung stehen sollte (IP 2, Absatz 20). Experte Nr. 5 argumentierte, dass die IPPF für Unternehmen jeder Branche gelten und somit nicht spezifisch oder präziser sein sollten (IP 5, Absatz 57). Interview-Partner Nr. 7 (Absatz 49) und Nr. 11 (Absatz 34) begründeten ihre Sichtweise damit, dass die Standards bereits jetzt klar formuliert seien hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Prüfungs- und Beratungsleistungen.

Erfahrungen zum Spannungsfeld im dualistischen System

Die Mehrheit der Interview-Partner befürwortet das duale System und hatte bisher kaum Wahrnehmungen hinsichtlich eines Serving-Two-Masters-Problems.

Abb. 25: Serving-Two-Masters-Problem



Quelle: Eigene Darstellung

Wie in Abbildung 25 ersichtlich, nehmen acht befragte Personen das duale System positiv wahr. Hierbei mag relevant sein, dass vier dieser acht Befragten in der Banken- und Finanzdienstleistungsbranche tätig sind, in welcher eine Interne Revision gesetzlich vorgeschrieben ist. Zudem wurde von den Befragten das duale Corporate Governance System zur geteilten Führung und Überwachung befürwortet, während das monistische System als wenig vorteilhaft erachtet wird. In der Regel würden die Vorstände mit den Aufsichtsgremien und der Internen Revision sehr gut zusammenwirken, um gemeinsam die Ziele für das Unternehmen zu erreichen.

Im Gegensatz dazu war Interview-Partnerin Nr. 2 bereits einmal mit der Serving-Two-Masters-Problematik konfrontiert (IP 2, Absatz 32). Sie berichtete von einem intensiven Austausch mit dem Aufsichtsgremium aufgrund festgestellter Mängel in der Führung eines Vorstandsmitgliedes (IP 2, Absatz 34). Die Auswirkungen auf das Vertrauensverhältnis zwischen der Internen Revision und dem Vorstand sind laut der Befragten immer noch leicht zu spüren (IP 2, Absatz 33-34). Um den Konflikt zu bewältigen und eine konstruktive Beziehung aufrecht zu erhalten, hielt die Interne Revisorin die Kommunikation mit dem Vorstand proaktiv aufrecht (IP 2, Absatz 44).

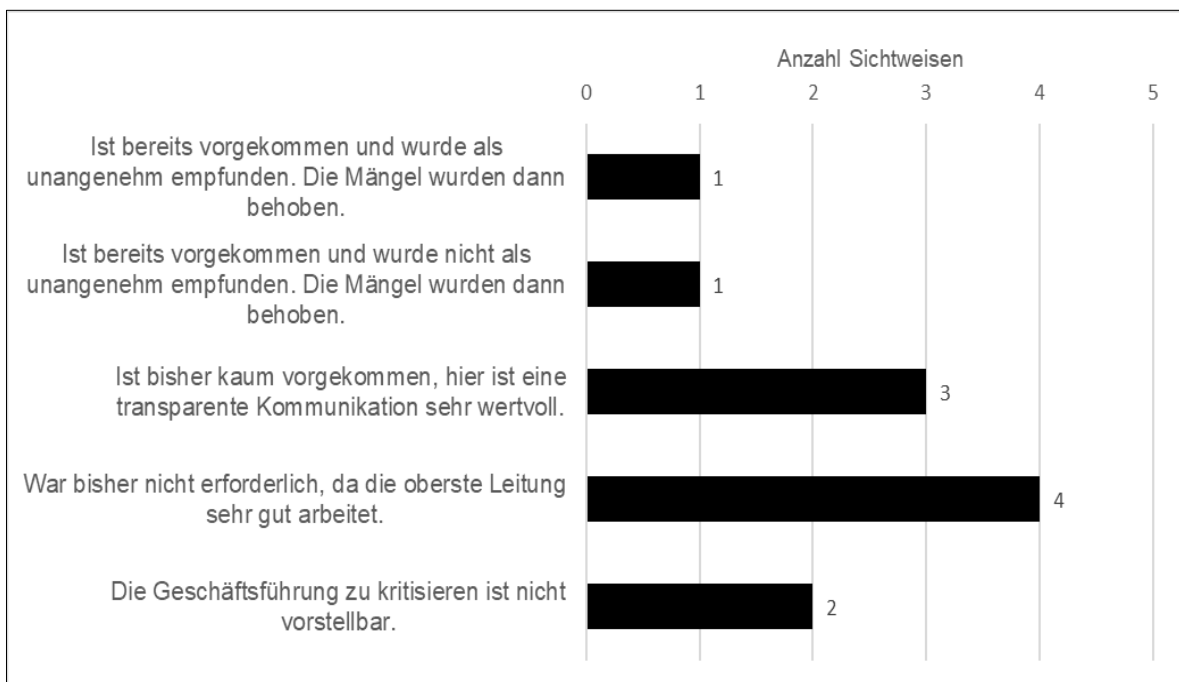
Interview-Partner Nr. 4 berichtete darüber, dass er in seiner langjährigen Vergangenheit bereits mehrmals ins Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsgremium geraten sei. Auslöser für die Spannungen waren kritische Sichtweisen der Internen Revision zu bestimmten Vorhaben der Vorstände, welche an das Aufsichtsgremium kommuniziert wurden (IP 4, Absatz 94 u. 110). Schlussendlich konnte jedoch immer ein Konsens im Sinne des Unternehmens gefunden werden und die Vorstände konnten die Einwände der Internen Revision nachvollziehen und anerkennen (IP 4, Absatz 118).

Aufgrund der mehrheitlichen positiven Einstellung sieht die Mehrheit der Befragten kein Risiko hinsichtlich eines opportunistischen Verhaltens der Internen Revision, um Aufträge in der Strategie-Unterstützung zu erhalten.

Kommunikation aufgetretener wesentlicher Mängel in der Führung durch die Interne Revision an die Führungs- und Überwachungsorgane

Hinsichtlich des Standards 2440.C2 gemäß der IPPF (2018, S. 54) verfügt der überwiegende Anteil der Befragten über keine oder kaum Erfahrungen.

Abb. 26: Erfahrungen zum Standard 2440.C2



Quelle: Eigene Darstellung

Interview-Partnerin Nr. 2 hatte Erfahrungen zum Standard 2440.C2, welche thematisch bereits beim Ergebnis zur „Serving-Two-Masters-Problematik“ erläutert wurden. Interview-Partner Nr. 10 berichtete ebenfalls von Erfahrungen zu diesem Standard, hatte im Gegensatz zu Interview-Partnerin Nr. 2 jedoch keine negativen Wahrnehmungen, da die Mängel von den betreffenden Vorständen sofort behoben wurden und somit keine angespannte Situation daraus resultierte.

Für zwei Interview-Partner wäre eine Berichterstattung im Sinne des Standard 2440.C2 nicht vorstellbar.

Funktionale Anbindung der Internen Revision an das Aufsichtsgremium

Zehn von elf Befragten favorisieren die in Österreich übliche organisatorische Anbindung der Internen Revision an den Vorstand beziehungsweise die Geschäftsführung. Als Begründung wird die organisatorische Einbindung in das Unternehmen und die dadurch ausgelöste Nähe zu den zu prüfenden Organisationseinheiten sowie dem Vorstand angeführt, welche von den Befragten als unerlässlich für die Durchführung der Aufgaben der Internen Revision betrachtet wird. Interview-Partner Nr. 1 führt auch die vereinfachte Zusammenarbeit mit dem Vorstand aufgrund der leichteren Erreichbarkeit im Unternehmen an (IP 1, Absatz 24). Das Konzept des Value Drivers wird bei manchen Interview-Partnern zwar als möglich betrachtet, dennoch scheinen die negativen Aspekte einer Anbindung an das Aufsichtsgremium zu überwiegen.

Interview-Partner Nr. 10 betrachtet eine mögliche Anbindung an das Aufsichtsgremium als positiv für das Konzept des Value Drivers, sieht aber gleichzeitig kein Erfordernis zur Änderung der aktuellen funktionalen und disziplinarischen Anbindung.

Erwartete Änderungen in der organisatorischen Gestaltung für die Interne Revision

Die Befragten erwarten keine wesentliche Änderung in der Gestaltung der Aufbauorganisation, haben jedoch Erwartungen hinsichtlich der Gestaltung der Ablauforganisation. Es wird davon ausgegangen, dass eine Automatisierung der Prüftätigkeiten im Rahmen der Digitalisierung stattfindet, so dass Ressourcen für die Realisierung des Konzeptes des Value Drivers frei werden.

6. DISKUSSION

Im abschließenden Teil der vorliegenden Forschungsarbeit werden die Ergebnisse strukturiert pro forschungsleitender Frage zusammengefasst, um in weiterer Folge ein Fazit daraus abzuleiten. Anschließend werden limitierende und begünstigende Faktoren zum Forschungsprozess sowie ein Ausblick auf mögliche weiterführende wissenschaftliche Untersuchungen reflektiert.

6.1. Zusammenfassung und Interpretation

F1: Wie ist das Konzept „Value Driver in der Strategie-Unterstützung“ in der inhaltlichen Umsetzung zu beurteilen?

Der neue Grundtyp der Internen Revision wurde von der Mehrheit der Befragten positiv beurteilt. Argumentiert wurde dies damit, dass eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit und Gesetzlichkeit in der Leistungserbringung durch die Interne Revision mittlerweile als selbstverständlich aus Sicht der Stakeholder betrachtet wird. Dem zufolge kann ein Mehrwert der Internen Revision nur noch durch Tätigkeiten der Grundtypen Trusted Adviser und Value Driver erfolgen. Gleichzeitig wird beobachtet, dass der Bedarf an klassischen Revisionstätigkeiten durch externe Stakeholder wie Aufsichtsbehörden und Wirtschaftsprüfer an die Interne Revision steigt. Dadurch entsteht ein neues Spannungsfeld für die Interne Revision. Denn einerseits steigen die Erwartungen der internen Stakeholder im Hinblick auf die Konzepte Trusted Adviser und Value Driver und andererseits halten die steigenden Anforderungen der externen Stakeholder die Interne Revision im Grundtyp GRC-Partner.

Zwei Befragte äußerten sich skeptisch zum inhaltlichen Konzept des Value Drivers, da sie die Umsetzbarkeit aus qualitativen und quantitativen Gründen bezweifeln. Zudem wurde die Sorge geäußert, dass die Interne Revision von der Unternehmensleitung zu Strategiethemata hinzugezogen werden könnte, um einerseits mehr Durchsetzungskraft beim Aufsichtsgremium zu erwirken und andererseits nachgelagert nicht mehr geprüft zu werden.

Ein befragter Experte kann der Umsetzung des Konzepts nicht zustimmen, da er die inhaltliche Zuständigkeit der Strategie-Unterstützung nicht bei der Internen Revision, sondern bei der 2nd Line sieht.

In einem Punkt waren sich alle Befragten einig: Die Objektivität wird als das bedeutsamste Attribute der Internen Revision betrachtet, das es unbedingt zu schützen gilt. Diese Sichtweise steht auch im Einklang mit den theoretischen Erkenntnissen. „Die Fähigkeit mit Bedrohungen der Objektivität umzugehen, ist ein wichtiges Signal an alle Auftraggeber, dass sie sich auf die Leistungen der Internen Revision verlassen können“ (Bünis & Gossens, 2017, S. 126). Die befragte Expertin sowie die Experten sind sich dieser Tatsache bewusst. Im Rahmen der initialen Ermittlung von Kausalitäten wurde mit Hilfe der Vester'schen Einflussmatrix (Vester, 2002) der Variable Objektivität der größte Einfluss zugeordnet. Diese Einschätzung bestätigte sich bei der Auswertung der Interviews. Hinsichtlich der Toleranzgrenzen zum Schutz dieser beiden Werte gibt es jedoch sehr differenzierte Beurteilungen. Diese beiden Attribute stellen aus Sicht der meisten Befragten die größten inhaltlichen

Hürden für das Konzept des Value Drivers dar. Als weitere limitierende Faktoren für die Umsetzung werden personelle Ressourcen angeführt, welche derzeit fast zur Gänze für die Umsetzung der GRC-Tätigkeit benötigt werden.

Als Mitwirkungsmöglichkeiten nannten die Befragten vor allem eine Begleitung der Strategie-Analyse, der Strategie-Implementierung sowie einer nachgelagerte Strategie-Kontrolle durch die Interne Revision. Ebenso wurde die Prüfung des Gesamtprozesses in formeller Hinsicht genannt. Eine Mitwirkung in der Strategieplanung oder Strategieformulierung wurde von der Expertin und den Experten ausgeschlossen. Diese Sichtweisen stehen im Einklang mit der theoretischen Betrachtungsweise gemäß Eulerich (Eulerich, 2015, S. 63–66).

F2: Wie sollte eine Interne Revision idealerweise organisatorisch gestaltet sein, damit das Konzept des Value-Drivers möglich ist?

Die Mehrheit der Befragten betrachten eine regionale Nähe zwischen Interner Revision und Geschäftsführung oder Vorstand als zwingende organisatorische Voraussetzung, damit das Konzept umgesetzt werden kann. Als Begründung wurden vielfach jene Argumente angeführt, die bereits in den theoretischen Vorüberlegungen vermutet wurden. Unter anderem wurden hierbei die jeweiligen Sprachkenntnisse, Marktnähe, Kenntnisse regionaler Gesetze und Regularien sowie Nähe zur dezentralen Geschäftsführung genannt.

Für größere Unternehmen wurde vielfach die Matrixorganisation mit zentraler Revision und dezentralen regionalen Revisionseinheiten genannt. Die regionale dezentrale Revision könnte in diesem Fall die regionale Geschäftsführung in der Strategieimplementierung begleiten, während die zentrale Konzernrevision nachgelagert die Strategie-Kontrolle durchführen könnte. Als vorteilhaft wurde in diesem Fall auch die mögliche Hinzuziehung von zentralen Spezialistinnen und Spezialisten der Internen Revision empfunden. In der Theorie wird in diesem Zusammenhang auf die Hybridorganisation hingewiesen, bei welcher dezentrale Revisionseinheiten mit einem zentralen Revisionsteam zusammenarbeiten (Kahlen et al., 2017, S. 151). Es wurden zu dieser Organisationsform jedoch auch negative Erfahrungen geschildert, zu welchen es aufgrund von unterschiedlichen Bewertungen zwischen den zentralen und dezentralen Revisionen in einer Matrixorganisation kommen kann.

Für kleinere Unternehmen wurde die Möglichkeit der Auslagerung an Externe genannt, um die Objektivität zu bewahren. Hierzu könnte man sich vorstellen ex ante prüfend bei einer Strategieimplementierung mitzuwirken und nachgelagert eine externe Wirtschaftsprüfung mit der Kontrolle hinzuziehen.

Ebenso wurde die interne Auslagerung von standardisierten und halb-automatisierten Revisionsprozessen an Assistenz-Teams oder Shared-Service-Center angeführt. Dies könne helfen Kapazitäten für anspruchsvollere Tätigkeiten wie Strategie-Unterstützung freizubekommen. Diese Ausgestaltungsmöglichkeit schlagen auch Amling und Bantleon (2007, S. 198) vor.

Hinsichtlich der Gestaltung der Ablauforganisation waren die Sichtweisen weniger gegensätzlich. Vielfach wurde genannt, dass es zu einer Automatisierung der Abläufe in der In-

ternen Revision kommen muss. Prüfungsleistungen in den Bereichen der Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit, welche früher im Rahmen von Stichprobenprüfungen manuell erfolgt sind, müssen künftig verstärkt in einem Vollprüfungsansatz durch digitale Unterstützung möglich werden. Auch diesbezügliche jährliche Folgeprüfungen müssten softwaregestützt und automatisiert ablaufen. Durch diese Automatisierung wird erwartet, dass Ressourcen für anspruchsvollere Tätigkeiten wie beispielsweise Strategie-Unterstützung durch die Interne Revision, frei werden. Die Ausgestaltung dieser Tätigkeiten müsse im Einklang mit branchenspezifischen Regulatorien sowie mit den international gültigen Standards der Internen Revision erfolgen. Hierzu müsste einerseits eine Anpassung der unternehmensinternen Revisionsordnung und andererseits eine projektbezogene Spezifizierung der Revisionsleistung erfolgen. Darin muss immer der Schutz der Objektivität und der Unabhängigkeit sichergestellt werden.

Ein befragter Experte hat hinsichtlich der Gestaltung über eine besondere Konstellation berichtet, die aufgrund ihres Erfolges hier nochmal Erwähnung finden sollte. In diesem Unternehmen kommt als Organisationsform eine Hybridorganisation zur Anwendung. Es gibt mehrere Tochterunternehmen, welche jeweils über einen eigenen Vorstand verfügen. Diese Vorstände unterstehen hierarchisch einer Generaldirektion. Die zentrale Interne Revision ist funktional an diese Generaldirektion angebunden, agiert jedoch vollkommen weisungsfrei. Als konzernweites Überwachungsorgan wurde ein Prüfungsausschuss installiert. Die Interne Revision erhält ihre Aufträge zu 95 % von dem Prüfungsausschuss und nur zu rund 5 % von den Vorständen. Gemäß den Beschreibungen des Experten verfolgt die Interne Revision dort bereits jetzt eine Tätigkeit, welche dem Grundtyp Value Driver zuzuordnen ist.

F3: Wie kann es der Internen Revision in einem dualistischen System gelingen ein so gutes Vertrauensverhältnis zum Vorstand aufzubauen, dass sie mit Beratungsleistungen zur Strategie-Unterstützung beauftragt wird?

Eingangs wird erwähnt, dass die getrennte Wahrnehmung der Führungs- und Überwachungsaufgaben in Zusammenarbeit im Dreigestirn Vorstand, Aufsichtsgremium sowie Interne Revision von den meisten Befragten als großer Vorteil im Sinne der Gesamtorganisation betrachtet wird. Ein Spannungsverhältnis wurde bisher nur in wenigen Fällen wahrgenommen, so dass die Vorteile des dualistischen Systems überwiegen. In einem einzigen Fall wurde von einem Spannungsverhältnis berichtet, welches jedoch durch eine proaktive Kommunikation zum betroffenen Vorstandsmitglied gelöst werden konnte. Die befragte Expertin empfiehlt hierzu die Kommunikation, trotz der Spannungen, aufrecht zu erhalten, so dass wieder ein gutes Vertrauensverhältnis aufgebaut werden kann.

Wie bereits in den theoretischen Vorüberlegungen vermutet, sind die Aspekte Vertrauen und Kommunikation maßgebliche Voraussetzungen für ein gutes Vertrauensverhältnis und somit eine gute Basis, um das Konzept des Value Drivers umsetzen zu können. Als vertrauensfördernde Kriterien wurden von vielen Befragten eine proaktive und transparente Kommunikation sowie eine hohe fachliche Kompetenz durch die Interne Revision genannt. Hinsichtlich der Kommunikation wünschen sich die meisten Befragten einen direkten, formalisierten Kommunikationsprozess zwischen Interner Revision und Aufsichtsgremium.

Beispielgebend haben hierzu die Befragten aus den Finanzdienstleistungsunternehmen, in welchen eine quartalsweise direkte Berichterstattung von der Internen Revision an das Aufsichtsgremium gesetzlich vorgegeben ist, über sehr positive Wahrnehmungen berichtet. Hierbei ist wichtig, dass der Vorstand transparent über die gesendeten Berichte informiert wird und auch proaktiv von der Internen Revision für gemeinsame Sitzungen mit dem Aufsichtsgremium vorbereitet wird. Die Bedeutung der Kommunikation wurde insgesamt sehr hoch eingestuft. Während der Vorbereitung zur Extraktion wurde im Rahmen der Erstellung der Einflussmatrix die Relevanz der Variable Kommunikation durch die Forschende geringer beurteilt. Diese Einschätzung wurde durch die Befragung widerlegt.

Eine direkte Anbindung an das Aufsichtsgremium wird von den Befragten nicht gewünscht, da sich die befragten Internen Revisionen mehrheitlich als funktionale Organe des Vorstandes beziehungsweise der Geschäftsführung verstehen und daher die direkte Anbindung zum Vorstand als Voraussetzung für die Durchführung der Revisionstätigkeiten betrachten.

F4: Inwiefern müssten geltende Regelungen zur beruflichen Praxis der Internen Revision angepasst werden, damit eine Interne Revision als Value-Driver nicht mehr den häufig genannten Risiken wie Interessenskonflikten sowie dem Verlust der Unabhängigkeit und Objektivität, ausgesetzt ist?

Hierzu sind die Befragten unterschiedlicher Meinung. Die internationalen Standards für die Interne Revision werden einerseits als guter und ausreichender Leitfaden betrachtet. Eine weitere Konkretisierung dieser Regelungen wäre aus Sicht einiger Interview-Partner nicht förderlich, da es branchenbezogene Vorgaben für die Interne Revision gibt, welche einen Ermessensspielraum der internationalen Standards erfordern. Im Gegensatz dazu haben andere Experten es als erforderlich erachtet, dass die Definition der Beratungsleistungen im Hinblick auf die Toleranzgrenzen zur Objektivität und möglichen Interessenskonflikten präziser ausformuliert werden sollten. Dies vor dem Hintergrund, dass der Anteil der Beratungsleistungen durch die Interne Revision steigt. Trotz einer möglichen Ausformulierung der internationalen Standards, obliegt es weiterhin der Verantwortung der jeweiligen Internen Revision, in der eigenen Organisation auf die Einhaltung der Objektivität und Unabhängigkeit zu achten. Dies kann einerseits durch die Ausgestaltung der Revisionsordnung gelingen und andererseits durch die projektbezogene und dokumentierte Präzisierung der Leistungen der Internen Revision erfolgen, welche wiederum nicht im Widerspruch mit der Revisionsordnung und den internationalen beruflichen Standards stehen darf.

F5: Welche Änderungen werden sowohl seitens der Internen Revision als auch seitens ihrer Stakeholder hinsichtlich einer möglichen Rolle als Value Driver erwartet?

Die Befragten erwarten mehrheitlich, dass das Konzept des Value Drivers künftig verstärkt Einzug halten wird im Aufgabenspektrum der Internen Revision. Es wird ebenso erwartet, dass seitens der Stakeholder der Internen Revision die Ansprüche steigen, so dass die Erbringung von anspruchsvolleren Leistungen im Sinne der Konzepte Trusted Adviser und Value Driver für die Interne Revision erforderlich wird. Als Begründung wird

auch der digitale Fortschritt genannt, welcher es möglich machen wird, dass wiederkehrende Prüfungsleistungen künftig automatisiert in den Systemen erfolgen werden.

6.2. Fazit

Auf Basis der Einleitung, in welcher der neue Grundtyp der Internen Revision mit dem Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung vorgestellt wurde, wurde folgende Forschungsfrage gestellt:

Wie sollte eine Interne Revision als Aufbau- und Ablauforganisation im Rahmen des dualen Systems gestaltet sein, um den Reifegrad Value Driver erreichen zu können?

In den theoretischen Vorüberlegungen wurden die wesentlichen Themengebiete zur vorliegenden Forschungsarbeit erarbeitet. Dabei wurden die Betrachtung der Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation, des dualistischen Corporate Governance Systems sowie der Mitwirkungsmöglichkeiten der Internen Revision in Strategieprojekten als relevant für die Beantwortung der Forschungsfrage beurteilt. Es wurden die Vor- und Nachteile der jeweiligen Gestaltungsmöglichkeiten gegenübergestellt. Als Forschungsmethodik wurden insgesamt elf Interviews mit Expertinnen und Experten der Berufsgruppe Interne Revision geführt und anhand der qualitativen Inhaltsanalyse nach Gläser und Laudel ausgewertet.

Die Untersuchung hat folgende organisatorische Erfordernisse für die Beantwortung der Forschungsfrage aufgezeigt:

Das Konzept des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung erfordert eine regionale Nähe der Internen Revision zur betreffenden Organisation, um das Know-How der Internen Revision im Hinblick auf regionale gesetzliche Anforderungen, Marktnähe und Bedürfnisse der Stakeholder zu gewährleisten.

Es hat sich gezeigt, dass in jenen Unternehmen, in welchen ein Alignment zwischen der Gesamtstrategie des Unternehmens und der Auditstrategie vorliegt, eine höhere Befürwortung des Grundtyps des Value Drivers vorherrschend ist und teilweise bereits zur Umsetzung gelangt.

Der Schutz der Objektivität wurde von allen Expertinnen und Experten als unerlässlich beurteilt und als Voraussetzung für die Umsetzung des Konzeptes Value Drivers genannt.

Bei der Notwendigkeit organisatorischer Maßnahmen wurden Optimierungen in der Gestaltung der Ablauforganisation als wesentlicher erachtet als in der Aufbauorganisation. Eine mögliche Ursache hierfür mag sein, dass die Interne Revision auf die Ablauforganisation einen höheren Einfluss nehmen kann als auf die Aufbauorganisation. Denn die Ablauforganisation lässt sich durch interne Regelungen sowie durch die prozessuale Gestaltung beeinflussen, welche üblicherweise im Verantwortungsbereich der Internen Revision liegt. Im Gegensatz dazu ist die Aufbauorganisation der Internen Revision häufig an die Aufbauorganisation des Unternehmens gekoppelt sowie ressourcentechnisch vom Budget, welches für die Interne Revision vorgesehen ist, abhängig.

Als konkrete Gestaltungsmöglichkeiten in der Ablauforganisation wurden folgende Erfordernisse genannt:

- Automatisierung der Kerntätigkeiten des Grundtyps GRC-Partner durch digitalisierte Abläufe

- Direkte Kommunikationsprozesse mit dem Aufsichtsgremium, jedoch unter Beibehaltung der funktionalen und disziplinarischen Anbindung an die Geschäftsführung beziehungsweise den Vorstand
- Durchgriffs- und Genehmigungsrechte des Aufsichtsgremium hinsichtlich der Mitwirkung der Internen Revision in Strategieprojekten
- Berücksichtigung von präzisen Regeln zum Schutz der Objektivität – sowohl in der konzern- und unternehmensinternen Revisionsordnung als auch in den jeweiligen Projektdokumentationen - dies dient auch zur Absicherung der Internen Revision hinsichtlich der Erwartungen ihrer Stakeholder
- In einer projektbegleitenden Strategie-Unterstützung erfolgt weder Beratungen noch inhaltliche Gestaltungs- oder Umsetzungsvorschläge durch die Interne Revision, sondern lediglich eine Bewertung der Vorschläge, welche seitens der Prozesseignerinnen und -eigner der 1st und 2nd Line sowie der Geschäftsführung und des Vorstandes eingebracht werden. Inhaltliche Empfehlungen seitens der Internen Revision können nur zur Einhaltung gesetzlicher Erfordernisse und internen Kontrollerfordernissen erfolgen.

Als Voraussetzungen für eine gute Zusammenarbeit des Grundtyps Value Driver mit der Geschäftsführung oder dem Vorstand wurden analog zu den theoretischen Vorüberlegungen ein gutes Vertrauensverhältnis sowie eine proaktive Kommunikation seitens der Internen Revision genannt. Ein gutes Vertrauensverhältnis wiederum leitet sich aus der fachlichen Kompetenz der Internen Revision, der Einhaltung der objektiven Prüfung und Berichterstattung sowie einer transparenten Kommunikation durch die Interne Revision ab. Diese Faktoren wurden auch als Voraussetzungen für eine reibungsarme Existenz der Internen Revision im dualistischen System genannt. Das Risiko opportunistischen Verhaltens seitens der Internen Revision im dualen System wurde als gering erachtet.

Abschließend wird angemerkt, dass aus Sicht der Befragten eine Umbenennung des Grundtyps erforderlich ist: Interne Revision als Value Driver in der Strategie-Kontrolle.

6.3. Kritische Reflexion der Forschungsarbeit

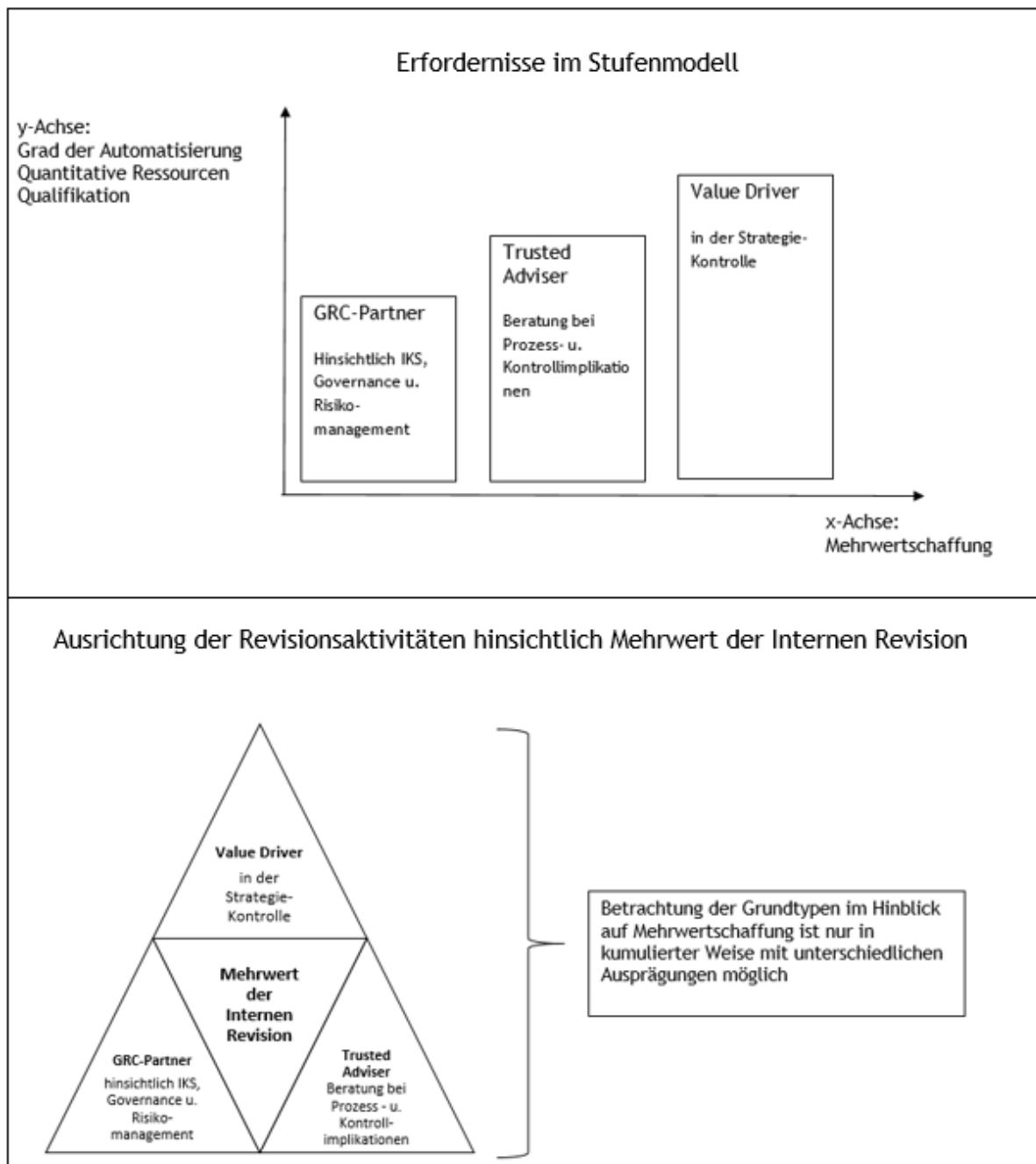
Die Berücksichtigung der methodologischen Prinzipien gemäß Gläser und Laudel wurde bereits im Kapitel 4.1. erläutert. In diesem Abschnitt erfolgt die Betrachtung der begünstigenden und limitierenden Faktoren im Hinblick auf die Qualität der vorliegenden Forschungsarbeit. Hierzu werden die sieben Gütekriterien für die qualitative Forschung nach Steinke (1999, S. 155) herangezogen.

- Intersubjektive Nachvollziehbarkeit (Steinke, 1999, S. 207): Die Einhaltung dieses Kriteriums wird durch die theoretischen Vorüberlegungen sowie durch die Dokumentation des Forschungsprozesses gewährleistet (Steinke, 1999, S. 214). Ein Beiheft, welches die anonymisierten Transkripte, die Extraktionstabelle sowie Tabellen mit den ermittelten Kausalitäten pro forschungsleitender Frage enthält, wurde den Betreuerinnen zur Verfügung gestellt.
- Indikation (Steinke, 1999, S. 218): Hierbei ist die Angemessenheit der wissenschaftlichen Methodenwahl im Hinblick auf die Fragestellung zu beurteilen. Da für die Beantwortung der Forschungsfrage Interviews mit Expertinnen und Experten anhand eines semi-strukturierten Leitfadens mit offenen Fragen durchgeführt wurden, wurde den Befragten Raum für Ihre Beurteilungen und Prognosen gegeben. Zudem wurde für die Auswertung der erhobenen Daten die qualitative Inhaltsanalyse nach Gläser und Laudel gewählt, da diese für die Auswertung von Expertinnen- und Experteninterviews als besonders geeignet schien.
- Empirische Verankerung (Steinke, 1999, S. 221): Es ist zu prüfen, ob die erhobenen Ergebnisse durch hinreichende Daten und Textbelege begründet sind. Aufgrund der Anzahl der durchgeführten Interviews darf dieses Kriterium als realisiert betrachtet werden.
- Limitation (Steinke, 1999, S. 227): Aufgrund der Anzahl von elf durchgeführten Interviews darf keine Verallgemeinerung vorgenommen werden.
- Reflektierte Subjektivität (Steinke, 1999, S. 231): Die persönlichen Voraussetzungen dürfen aufgrund der Ausbildung und beruflichen Erfahrung der Forschenden als erfüllt angenommen werden. Zwischen der Forschenden und den Befragten bestand kein Naheverhältnis.
- Kohärenz (Steinke, 1999, S. 239): Im Rahmen der Auswertung der Ergebnisse wurden Kausalitäten und Widersprüche herausgearbeitet und dargestellt.
- Relevanz (Steinke, 1999, S. 241): In der Einleitung wurde die Bedeutung des Themas erläutert. Aufgrund der Aktualität des Forschungsgegenstandes darf ein Nutzen für die Berufsgruppe der Internen Revision vermutet werden.

6.4. Ausblick

Die Befragten teilten auch inhaltliche Überlegungen zum Konzept des Value Drivers mit, welche in der gestellten Forschungsfrage keine Berücksichtigung finden können. Dennoch kann basierend auf der Sichtweise der Befragten die Anpassung des ursprünglich von Eulerich und Lenz (2020, S. 180) gestalteten Modells in der folgenden Abbildung dargestellt werden, um einen möglichen Anreiz für weitere Forschungsarbeiten zu bieten.

Abb. 27: Künftige Änderungen in der Ausgestaltung



Quelle: In Anlehnung an Eulerich & Lenz, 2020, S. 180

Betreffend die Erfordernisse in personeller Hinsicht befürworten die befragten Personen das Stufenmodell von Eulerich und Lenz (2020, S. 180). Dies betrifft sowohl die quantitativen als auch die qualitativen personellen Erfordernisse in der Internen Revision. Spezielles Interesse zeigten die Befragten hinsichtlich eines Erkenntnisgewinns des möglichen Qualifikationsprofils für den Value Driver in der Strategie-Unterstützung. Im Zusammenhang damit wurde folgende Annahme kundgetan, welche als Hypothese für eine weitere Forschungsarbeit dienen könnte:

- Die Erreichung des Reifegrads „Trusted Adviser“ erfordert mehr quantitative Ressourcen in der Internen Revision.
- Darauf aufbauend erfordert die Erreichung des Reifegrads „Value Driver“ mehr qualitative Ressourcen.

Zudem wurden die Potentiale in der Automatisierung der Revisionsleistungen in Bezug auf den Grundtyp des GRC-Partners häufig thematisiert. Hierzu werden große Erwartungen in die prädiktive Datenanalyse gesetzt.

Hinsichtlich der inhaltlichen Ausrichtung und Mehrwert-Erbringung wurde das von Eulerich und Lenz (2020, S. 180) zur Darstellung gewählte Stufenmodell seitens der Befragten nicht befürwortet. Stattdessen wird eine kumulative Darstellungsweise empfohlen. Dies wurde damit argumentiert, dass lediglich eine kumulierte Betrachtung der inhaltlichen Ausrichtung möglich sei, da eine Tätigkeit als Value Driver die vollständige Erfüllung der beiden Grundtypen GRC-Partner und Trusted Adviser voraussetze. Daher wurde in Abbildung 27 der Versuch unternommen die inhaltliche Ausrichtung neu darzustellen. Im Fazit wurde bereits erwähnt, dass die Befragten außerdem eine Umbenennung des Grundtyps anregen. Statt der Bezeichnung „Value Driver in der Strategie-Unterstützung“ wird die Bezeichnung „Value Driver in der Strategie-Kontrolle“ favorisiert.

LITERATURVERZEICHNIS

- Amling, T. & Bantleon, U. (2007). *Handbuch der Internen Revision: Grundlagen, Standards, Berufsstand*. Erich Schmidt Verlag.
- Bauer, M. (2010). *Integriertes Revisionsmanagement: Praxismodell für eine ganzheitliche Organisation der Internen Revision. Compliance digital*. Schmidt.
- Büchner, F., Bünis, M., Hampel, V., Lendle, K., Schartmann, B., Schreiber, A., Wagner, H.-J. & Wagner, R. (2014). *DIIR-Positionspapier „Die Interne Revision im Spannungsfeld zwischen Vorstand und Aufsichtsrat“*. https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/diir_veroeffentlichungen/DIIR-Positionspapier.pdf
- Buderath, H. & Langer, A. (2007). Wertbeitragsbasierte Steuerung der Internen Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 156–161. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2007.04.04>
- Buderath, H. M. (2004). Internationale Interne Revision. In G. Förschle & V. H. Peemöller (Hrsg.), *BB Handbuch. Wirtschaftsprüfung und Interne Revision* (S. 667–703). Verlag Recht und Wirtschaft.
- Bünis, M. & Gossens, T. (2011). Ein praktischer Ansatz zur risikoorientierten Revisionsplanung. *Zeitschrift Interne Revision*, 311–317. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2011.06.04>
- Bünis, M. & Gossens, T. (2017). Unabhängigkeit und Objektivität: Grundsteine einer effektiven Revisionsarbeit. *Zeitschrift Interne Revision*, 116–129. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2017.03.03>
- Bünis, M., Gossens, T. & V. (2018). *Das 1x1 der Internen Revision: Bausteine eines erfolgreichen Revisionsprozesses* (2. Aufl.). *DIIR-Forum: v. 10*. Erich Schmidt Verlag.
- Cândido, C. J. F. & Santos, S. P. (2015). Strategy implementation: What is the failure rate? *Journal of Management & Organization*, 21(2), 237–262. <https://doi.org/10.1017/jmo.2014.77>
- Dieterle, O. & Bünis, M. (2018). Die Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision erklärt: Standard 2070. *Zeitschrift Interne Revision*, 181–183. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2018.04.04>
- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2015). *Jede dritte Interne Revision verstärkt sich durch Co-Sourcing: CBOK-Studie „Engaging Third Parties for Internal Audit Activities“ zeigt Umfang und Art beim Co-Sourcing in der Internen Revision auf - und gibt Praxistipps*. https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/diir_veroeffentlichungen/CBOK_Teilstudie_Engaging_Third_Parties_f%C3%BCr_Internal_Audit_Activities_Feb16.pdf
- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2018). *Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2017: Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis*.
- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., IIA Austria & IIA Switzerland. (2011). *Enquete 2011: Die Interne Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz*.
- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., IIA Austria & IIA Switzerland. (2014). *Enquete 2014: Die Interne Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz*.

- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., IIA Austria & IIA Switzerland. (2017). *Enquete 2017: Die Interne Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz*.
- DIIR, Deutsches Institut für Interne Revision e.V., IIA Austria & IIA Switzerland. (2020). *Enquete 2020: Die Interne Revision in Deutschland, Österreich und der Schweiz*. www.diir.de/fileadmin/fachwissen/diir_veroeffentlichungen/Enquete-Broschuere_2020.pdf
- Drasček, M. & Amling, T. (2021). Die Prüfung der Strategie durch die Interne Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 123–131. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2021.03.05>
- Drasček, M., Buhovac, A. R. & Lawrie, G. (2019). An Audit of Strategy. *Internal Auditor*, 48–51.
- Eulerich, M (2012). Serving Two Masters. *Zeitschrift Interne Revision*, 292–298. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2012.06.06>
- Eulerich, M (2014). Aktuelle Ziele und Zukunftsperspektiven der Internen Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 224–230. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2014.05.05>
- Eulerich, M (2015). Die Interne Revision als Unterstützer im Strategischen Management – Chance oder Risiko für die Position der Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 55–66. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2015.02.04>
- Eulerich, M (2017). Internationale Organisation der Internen Revision – Eine theoretische Diskussion. *Zeitschrift Interne Revision*, 36–42. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2017.01.06>
- Eulerich, M. (2018). *Die Interne Revision: Theorie - Organisation - Best Practice*. Erich Schmidt.
- Eulerich, M. & Krane, R. (2019). Innovationen und Interne Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 78–86. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2019.02.06>
- Eulerich & Lenz, R. (2020). Der Wert der Internen Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 178–185. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2020.04.05>
- Eulerich, A. & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83–92. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375>
- Freidank, C.-C. & Pasternack, N.-A. (2011). Theoretische Fundierung der Internen Revision und ihre Integration in das System der Corporate Governance. In C.-C. Freidank & V. H. Peemöller (Hrsg.), *Kompendium der internen Revision: internal auditing in Wissenschaft und Praxis* (S. 33–68). Schmidt.
- Füss, R. (2005). *IIR-Forum, Volume 5: Interne Revision: Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven*. Erich Schmidt Verlag.
- Gläser, J. & Laudel, G. (2010). *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse als Instrumente rekonstruierender Untersuchungen*. Lehrbuch. VS, Verl. für Sozialwiss.
- Haferkorn, P. (2005). Mehr als nur die übliche Systemprüfung. *Zeitschrift Interne Revision*, 68–76. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2005.02.04>
- Heesakkers, E., van Noorden, J. T., Vermeij-de Vries, M. & Vos-Vermulm, M. de. (2019). *AMIR. Das Anspruchsmodell der Internen Revision.: Überblick und Anwendungsleitfaden für die Selbstbeurteilung auf Basis der Internationalen Standards*.

- Hunecke, J. (2002). Interne Beratung durch die Interne Revision. *Der Schweizer Treuhänder*, 155–160.
- IIA Austria - Institut für Interne Revision Österreich. (2008). *Interne Revision - Gestaltung und Organisation in der Praxis. Fachbuch Wirtschaft*. Linde Verlag Wien.
- Janke, G. (2003). Interne Revision im Wandel. *Betrieb und Wirtschaft*, 1013–1017.
- Kahlen, A. von, Krane, R. & Pulcher, V. (2017). Die Organisation der Internen Revision in international tätigen Unternehmen. *Zeitschrift Interne Revision*, 150–158. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2017.03.06>
- Krane, R. (2020). Der Interne Revisor im Spannungsfeld funktions- und länderübergreifender Interaktionen. *Zeitschrift Interne Revision*, 81–89. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2020.02.07>
- Lamnek, S. & Krell, C. (2016). *Qualitative Sozialforschung: Mit Online-Materialien* (6. Aufl.). *Ciando library*. Beltz.
- Langer, A. & Pedell, B. (2010). Messung des Wertbeitrags der Internen Revision und dessen Integration in ein Performance Measurement-Konzept. In H. M. Buderath, A. Herzig, A. G. Köhler & B. Pedell (Hrsg.), *Wertbeitrag der Internen Revision: Messung, Steuerung und Kommunikation* (S. 45–106). Schäffer-Poeschel.
- Laudel, G. (1999). *Interdisziplinäre Forschungskoooperation: Erfolgsbedingungen der Institution „Sonderforschungsbereich“*. Ed Sigma.
- Marx, F. J. (2011). Stellung und Aufbau der Internen Revision im Rahmen der Unternehmens- und Konzernorganisation (IV.). In C.-C. Freidank & V. H. Peemöller (Hrsg.), *Kompodium der internen Revision: internal auditing in Wissenschaft und Praxis* (S. 93–118). Schmidt.
- Meinefeld, W. (1995). *Realität und Konstruktion: Erkenntnistheoretische Grundlagen einer Methodologie der empirischen Sozialforschung*. Leske und Budrich.
- Mertenskötter, M., Hübner, S. & Köhler, A. (2010). Rahmenbedingungen der Internen Revision. In H. M. Buderath, A. Herzig, A. G. Köhler & B. Pedell (Hrsg.), *Wertbeitrag der Internen Revision: Messung, Steuerung und Kommunikation* (S. 5–44). Schäffer-Poeschel.
- Peemöller, V. H. (2004). Einführung in das betriebswirtschaftliche Prüfungswesen. In G. Förschle & V. H. Peemöller (Hrsg.), *BB Handbuch. Wirtschaftsprüfung und Interne Revision* (S. 1–40). Verlag Recht und Wirtschaft.
- Peemöller, V. H. & Husmann, R. (2008). Kernbereiche der Unternehmensführung: Teil F: Interne Revision. In K. Küting (Hrsg.), *Saarbrücker Handbuch der betriebswirtschaftlichen Beratung* (4. Aufl., S. 571–658). NWB.
- Peemöller, V. H. & Kregel, J. (2014). *Grundlagen der Internen Revision: Standards, Aufbau und Führung* (2. Aufl.). *Handbücher der Revisionspraxis: Bd. 1*. Erich Schmidt.
- Prien, N. & Meyer, M. (2019). Positionierung der Internal-Audit-Funktion im Unternehmen. *Zeitschrift Interne Revision*, 64–70. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2019.02.04>
- Ruud, T. F. & Schramm, K. (2018). Denkansätze zum Wertbeitrag des Internen Audits für den Unternehmenserfolg: Zentrale Implikationen für die Umsetzung. *Expert Focus*, 793–796. alexandria.unisg.ch

- Schewe, G. (2005). *Unternehmensverfassung: Corporate governance im Spannungsfeld von Leitung, Kontrolle und Interessensvertretung; mit 17 Tabellen*. Springer-Lehrbuch. Springer.
- Schroeder, O., Hübner, S., Langer, A. & Herzig, A. (2010). Konzepte und Instrumente zur Steuerung des Wertbeitrags der Internen Revision. In H. M. Buderath, A. Herzig, A. G. Köhler & B. Pedell (Hrsg.), *Wertbeitrag der Internen Revision: Messung, Steuerung und Kommunikation*. Schäffer-Poeschel.
- Schubiger, I., Bertisch, F., Kempf, A., Kladusak, A., Kopetzky, M., Ruter, R. X., Schuh, H. & Schwarzer, B. (2021). *Corporate Governance - Verantwortung vernetzt leben: Positionspapier*. FH Campus Wien. https://www.fh-campuswien.ac.at/fileadmin/redakteure/News/Multimedia/Corporate_Governance_-_Verantwortung_vernetzt_leben.pdf
- Schubiger, I., Pichler, S. & Kopetzky, M. (2020). Trends in der Zusammenarbeit zwischen Interner Revision, Compliance und Aufsichtsrat. *Zeitschrift Interne Revision*, 128–134. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2020.03.06>
- Steinke, I. (1999). *Kriterien qualitativer Forschung: Ansätze zur Bewertung qualitativ-empirischer Sozialforschung*. Juventa-Verl.
- Strübing, J. (2018). *Qualitative Sozialforschung: Eine komprimierte Einführung für Studierende* (2. Aufl.). *Soziologie kompakt*. De Gruyter.
- Strunk, G. (2020). *Free Hugs: Komplexität verstehen und nutzen*. Complexity-Research E.U. <https://books.google.at/books?id=5dkNEAAQBAJ>
- Tagkalidou, D. (2020). *Outsourcing und Co-Sourcing der Internen Revision - die lohnende Alternative für den Mittelstand, Vereine und Zuwendungsempfänger*. <https://www.mittelstand-nachrichten.de/netzwerke/outsourcing-und-co-sourcing-der-internen-revision-die-lohnende-alternative-fuer-den-mittelstand-vereine-und-zuwendungsempfaenger/>
- Velte, P. (2011). Corporate Governance Reporting des Aufsichts-/Verwaltungsrats zur Internen Revision. *Zeitschrift Interne Revision*, 299–305. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2011.06.02>
- Vester, F. (2002). *Die Kunst vernetzt zu denken: Ideen und Werkzeuge für einen neuen Umgang mit Komplexität*. Der neue Bericht an den Club of Rome (Aktualisierte und erweiterte Taschenbuchausgabe). Deutscher Taschenbuch Verlag GmbH & Co. KG.
- Welge, M. K., Al-Laham, A. & Eulerich. (2017). *Strategisches Management: Grundlagen - Prozess - Implementierung* (7. Aufl.). *Lehrbuch*. Springer Gabler.
- Welge, M. K. & Eulerich. (2014). *Corporate-Governance-Management: Theorie und Praxis der guten Unternehmensführung* (2. Aufl.). Springer Gabler.
- Widowitz, A. (2020). *Die Interne Revision als Trusted Change Agent: Erfüllung der abgeleiteten Anforderungen unter Berücksichtigung von systemischen Prüf- und Beratungsansätzen* [Masterarbeit]. FH Campus Wien, Wien.
- Zwingmann, L. (2007). Erwartungen an die Wertsteigerungsbeiträge der Internen Revision – Anmerkungen aus Sicht eines Geschäftsführers. *Zeitschrift Interne Revision*(2), 46–57. <https://doi.org/10.37307/j.1868-7814.2007.02.02>

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Entwicklungsstufen der Internen Revision	2
Abb. 2: Aufbau der Forschungsarbeit.....	4
Abb. 3: Kommunikation als Basis der Wertsteigerung.....	6
Abb. 4: Konzeption des strategischen Managements.....	9
Abb. 5: Aufbauorganisation der Internen Revision von 2011 bis 2017	22
Abb. 6: Gestaltungsmöglichkeiten in der funktionalen Organisation	23
Abb. 7: Revisionspyramide nach Bauer	24
Abb. 8: Entwicklung Internes und externes Co-Sourcing der Internen Revision	27
Abb. 9: Abgleich Mehrjahresplan mit Kapazitäten in der Internen Revision.....	28
Abb. 10: Die Interne Revision im monistischen Führungssystem	29
Abb. 11: Entwicklung der hierarchischen Positionierung der Internen Revision.....	30
Abb. 12: Die Interne Revision im dualistischen Führungssystem	31
Abb. 13: Formel zur Bestimmung der Vertrauenswürdigkeit.....	34
Abb. 14: Die disziplinarische Zuordnung der Leitung der Internen Revision	36
Abb. 15: Forschungsdesign	40
Abb. 16: Einflussmatrix zur Ermittlung von Kausalzusammenhängen	50
Abb. 17: Aktivsummen und Passivsummen der bewerteten Variablen	51
Abb. 18: Sichtweisen zum Konzept Value Driver in der Strategie-Unterstützung	53
Abb. 19: Strategisches Alignment der Auditstrategie mit der Unternehmensstrategie	55
Abb. 20: Mitwirkungsmöglichkeiten in der Strategie-Unterstützung	56
Abb. 21: Aktuelle Aufbauorganisation der befragten Internen Revisionen	58
Abb. 22: Anpassungsbedarf Aufbauorganisation	60
Abb. 23: Berücksichtigung im Jahresprüfplan	62
Abb. 24: Erforderliche Maßnahmen in der Ablauforganisation	63
Abb. 25: Serving-Two-Masters-Problem	65
Abb. 26: Erfahrungen zum Standard 2440.C2.....	66
Abb. 27: Künftige Änderungen in der Ausgestaltung	75

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Die Interne Revision im Strategieplanungsprozess.....	10
Tabelle 2: Unterschiede zentralisierter versus dezentralisierter Organisationsansatz	15
Tabelle 3: Faktoren für die Wahl der Organisationsform	18
Tabelle 4: Aufgabenteilung zentrale Konzernrevision versus dezentrale Revision	19
Tabelle 5: Aufbauorganisation der Internen Revision	20
Tabelle 6: Outsourcing von Revisionsleistungen: Vor- und Nachteile.....	25
Tabelle 7: Vor- und Nachteile des Co-Sourcing aus Sicht der Organisation	25
Tabelle 8: Kategoriensystem.....	42
Tabelle 9: Statistische Daten der Interviews.....	47

Anhang

Leitfaden für das Interview mit Expertinnen und Experten

Allgemeine Daten	
Interviewpartner*in	
Funktion im Unternehmen	
Berufsjahre in der Internen Revision	
Datum, Uhrzeit	
Modus	<input type="checkbox"/> persönlich <input type="checkbox"/> Videokonferenz <input type="checkbox"/> Telefonkonferenz <input type="checkbox"/>

Eingangs wird auf das von Eulerich und Lenz vorgestellte Reifegradmodell der Internen Revision und dessen drei Grundtypen hingewiesen beziehungsweise vorgestellt, sofern es bisher unbekannt war. Dabei wird der 3. Grundtyp „Value Driver in der Strategie-Unterstützung“ detaillierter erläutert. Ich teile kurz meinen Bildschirm, damit Sie dieses Modell sehen können.

Kategorienblock A: Die Interne Revision als Value Driver in der Strategie-Unterstützung

1.	<p>Wie beurteilen Sie das vorgestellte Modell von Eulerich und Lenz? Bitte teilen Sie mir Ihre Gedanken zu den möglichen Chancen und Risiken, die sich für die Interne Revision dadurch ergeben könnten.</p> <p>Ergänzende Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Halten Sie es für erstrebenswert, dass sich eine Interne Revision zu diesem Grundtyp entwickelt? • Bezüglich der Chancen: Wie könnte sich dieser Grundtyp auf das Image der Internen Revision auswirken? • Wie beurteilen Sie die Risiken hinsichtlich der Aspekte Objektivität, Unabhängigkeit, Interessenskonflikte oder auch Selbstprüfung der Internen Revision.
----	---

	<p>Ergänzender Hinweis:</p> <p>Gem. Eulerich sollte trotzdem die Revisions/Prüfungstätigkeit der Internen Revision gewährleistet bleiben.</p>
2.	<p>In der Grafik wird die Strategieorientierte Ausrichtung der Internen Revision genannt. Inwiefern berücksichtigen Sie bei Ihren Revisionstätigkeiten die Strategie des Unternehmens?</p> <p>Ergänzende Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kennen Sie die Gesamtstrategie für Ihr Unternehmen? • Überprüfen Sie im Rahmen Ihrer Revisionstätigkeit, ob die operativen Prozessziele der Organisationseinheiten von den strategischen Zielen des Gesamtunternehmens heruntergebrochen wurden bzw. ob hier ein Zusammenhang besteht?
3.	<p>Ich zeige Ihnen ein bekanntes Strategiemodell aus der Fachliteratur von Welge/AI-Laham. In welchen der dargestellten Phasen kann aus Ihrer Sicht als Expert*in die Interne Revision mitwirken und warum oder warum nicht?</p> <p>Mögliche ergänzende Erläuterung als Hilfestellung:</p> <p>Falls das Strategiemodell nicht bekannt ist, kann ich es gerne kurz erläutern. Sie sehen zu Beginn die erste Phase, die sogenannte Strategieplanung. In dieser Phase wird die Unternehmenspolitik, die Mission, die Vision und daraus abgeleitet die strategischen Ziele festgelegt. In der zweiten Phase erfolgen die strategische Analyse und Prognose. Hier wird eine Unternehmensanalyse sowie eine Umfeldanalyse erstellt. Im Anschluss daran erfolgt die dritte Phase der Strategieformulierung. Beispielsweise wird zunächst die Gesamtstrategie formuliert und daraus die Strategie für die einzelnen Geschäftsfelder abgeleitet. Danach erfolgt die Phase der Strategieimplementierung, in welcher beispielsweise die Umsetzung in Form von Projekten oder Programmen erfolgt. Zuletzt erfolgt eine Strategie-Kontrolle. Hierbei wird kontrolliert, ob die Strategie in Übereinstimmung mit den strategischen Zielen implementiert wurde. Je nach Umsetzungsstatus muss nach einem vereinbarten Zeitraum überprüft werden, ob die Strategie ihre Ziele erreicht hat.</p>

Kategorienblock B: Organisatorische Ausgestaltung der Internen Revision

4.	<p>Zur Einleitung in die organisatorischen Aspekte beurteilen Sie folgende Aussage: Die Aufbauorganisation der Internen Revision sollte an der Aufbauorganisation des Unternehmens ausgerichtet sein. Inwiefern ist die Aussage für Ihr Unternehmen zutreffend?</p>
----	--

	<p>Möglicher Hinweis zu Hilfestellung:</p> <p>In Fachkreisen wird die Meinung vertreten, dass die Aufbauorganisation einer Internen Revision in Übereinstimmung mit der Aufbauorganisation des Gesamtunternehmens ist.</p>
5.	<p>Jetzt denken Sie bitte an mögliche Organisationsformen der Internen Revision:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regionalorganisation • Funktionalorganisation • Matrixorganisation • Eine einzelne Person als Stabstelle <p>Im geteilten Dokument können Sie die einzelnen Organisationsformen sehen.</p> <p>Welche Gestaltungsform der Aufbauorganisation ist aus Ihrer Sicht erforderlich, damit die Interne Revision in der Strategie-Unterstützung mitwirken kann und warum?</p> <p>Mögliche Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Denken Sie dabei auch an folgendes hypothetisches Beispiel: Angenommen die Interne Revision wird von der Geschäftsführung beauftragt im Rahmen der Strategieimplementierung ex ante in einem Projekt mitzuwirken. Bitte bedenken Sie bei diesem Auftrag, dass in ein paar Jahren auch eine Wirksamkeitskontrolle der Strategie durch die Interne Revision in Auftrag gegeben werden könnte. Wie lässt sich das organisatorisch in der Internen Revision bewerkstelligen, ohne die Objektivität der Internen Revision zu gefährden, ohne eine Selbstprüfung auszulösen und ohne Interessenkonflikte innerhalb der Abteilung zu erzeugen? Wäre es beispielsweise denkbar, dass die Abteilungsleitung der Internen Revision die Strategieimplementierung unterstützt und anschließend ein Mitarbeiter oder eine Mitarbeiterin der gleichen Internen Revisionsabteilung die Strategiekontrolle durchführt? Welche Risiken könnten sich aus Ihrer Sicht bei dieser Vorgehensweise ergeben? • Hinsichtlich der Organisationsform „Hybridstruktur“: Halten Sie es für denkbar, dass eine dezentrale Interne Revision das lokale Management strategisch berät, während hingegen, die zentrale Revision die Prüfung durchführen könnte? Welche Vorteile und Risiken ergeben sich dadurch sowohl für die zentrale Interne Revision als auch für die dezentrale Interne Revision? • Bitte bedenken Sie in diesem Zusammenhang auch eine mögliche Auslagerung an Externe und erläutern Sie bitte warum diese Option für Sie interessant ist oder auszuschließen ist. • Welche der gezeigten Aufbauorganisationen haben Sie in Ihrer Internen Revision und welche Konstellation würden Sie sich künftig wünschen?
6.	<p>Haben Sie in Ihrer Revisionsfunktion bereits ex ante bei einem Strategieprojekt oder bei einer Strategiekontrolle mitgewirkt und falls ja, inwiefern wurde das in der Ablauforganisation berücksichtigt?</p>

	<p>Mögliche Zusatzfrage zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Haben Sie hierfür einen Puffer in der Jahresprüfplanung für Ad-hoc Aufträge? • Falls nicht: Wie könnt man das rein hypothetisch in Ihrer Organisation gestalten?
7.	<p>Abschließend zu diesem Themenbereich habe ich noch Fragen zum Regelwerk Ihrer Abläufe: Welchen Regeln oder Standards folgen Sie, abgesehen von den IPPFs, in Ihren Abläufen zu beachten und inwiefern gibt es hier bereits Definitionen und Abgrenzungen zu möglichen Beratungsleistungen oder einer Mitwirkung in der Strategie-Unterstützung?</p> <p>Mögliche Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wird das in möglichen Branchenüblichen Normen vorgegeben (zB. FMA-Standards)? • Haben Sie hierzu Bestimmungen in Ihrem internen Regelwerk (Revisionsordnung oder Revisions-Charta)?
8.	<p>Wie müssten aus Ihrer Sicht die beruflichen Standards (IPPF) im Hinblick auf den besprochenen Grundtyp der Internen Revision angepasst werden?</p> <p>Mögliche ergänzende Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Welche Ausgestaltung würden Sie sich im Detail hier wünschen? • Oder ist es wichtiger, dass die Standards, welche ja das internationale Regelwerk darstellen, stabil bleiben und ein nicht zu enges Korsett darstellen?

Kategorienblock C: Die Interne Revision im dualistischen System

9.	<p>Bitte beschreiben Sie mir Ihre Erfahrungen als Interne*r Revisor*in im Spannungsfeld zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsgremium.</p> <p>Mögliche Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Berichten Sie nur an die Geschäftsführung oder auch direkt an das Aufsichtsgremium? • Wäre es aus Ihrer Sicht vorteilhaft, wenn die Interne Revision eine direkte Berichtslinie zum Aufsichtsgremium hätte und falls ja warum, beziehungsweise falls nein warum nicht? • Wären Sie als Interne Revision lieber in einem monistischen System und falls ja warum, beziehungsweise falls nein warum nicht?
10.	<p>Es gibt den Standard 2440.C2 „Kommunikation aufgetretener wesentlicher Risiken“, gemäß welchem die Interne Revision wesentliche Risiken, aber auch Schwächen in der Führung sofort an die obersten Führungskräfte und</p>

	<p>das Aufsichtsgremium berichten muss. Wie problematisch sehen Sie das im Hinblick auf das Vertrauensverhältnis zwischen Interner Revision und Geschäftsführung?</p> <p>Mögliche ergänzende Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Welche Faktoren wirken sich aus Ihrer Sicht förderlich zur Stärkung des Vertrauensverhältnisses zwischen Interner Revision und der Geschäftsführung aus? • Oder umgekehrt: welche Konstellation würde das Vertrauensverhältnis schwächen? • Wie beurteilen Sie ein mögliches opportunistisches Verhalten in der Berichterstattung der Internen Revision zugunsten der Geschäftsführung, um das Vertrauen der Geschäftsführung in die Interne Revision zu stärken und dadurch mehr Aufträge für eine Mitwirkung in der Strategie-Unterstützung zu bekommen?
11.	<p>Wie beurteilen Sie eine mögliche disziplinarische Unterstellung der Internen Revision an das Aufsichtsgremium im Hinblick auf die Rolle des Value Drivers in der Strategie-Unterstützung?</p>

Kategorienblock D: Künftige Änderungen für die Interne Revision und deren Stakeholder

12.	<p>Welche Tendenzen erwarten Sie sich hinsichtlich des vorgestellten Grundtyps der Internen Revision in den nächsten Jahren?</p> <p>Mögliche ergänzende Zusatzfragen zur Hilfestellung:</p> <p>Welche Folgewirkungen resultieren daraus hinsichtlich der Aufbau- und Ablauforganisation in Ihrem Unternehmen?</p>
-----	---

Abschluss

13.	<p>Vorbemerkung:</p> <p>Wir haben jetzt die aus meiner Sicht wichtigsten Fragestellungen und Aspekte zu meinem Forschungsthema besprochen. Abschließend habe ich noch eine qualitätssichernde Frage:</p> <p>Wenn Sie an meiner Stelle dieses Thema bearbeiten würden: Welche Aspekte würden Sie zusätzlich noch zu den bereits besprochenen Aspekten berücksichtigen?</p>
-----	--

Herzlichen Dank für Ihren wertvollen Beitrag an meiner Studie.