

Holger Birl

## **Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision**

**GABLER EDITION WISSENSCHAFT**

**Schriften des Center for Controlling  
& Management (CCM), Band 24**

Herausgegeben von

Universitätsprofessor Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

WHU – Otto Beisheim School of Management, Vallendar



Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse betriebswirtschaftlicher Forschung im Bereich Controlling und Führung. Sie basiert auf einer akteursorientierten Sicht des Controlling, in der die Rationalitätssicherung der Führung einen für die Theorie und Praxis zentralen Stellenwert einnimmt.

Holger Birl

# **Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision**

Messung, Auswirkungen,  
Determinanten

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation WHU – Otto Beisheim School of Management Vallendar, 2006

1. Auflage März 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Brigitte Siegel / Stefanie Loyal

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.  
[www.duv.de](http://www.duv.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.  
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes  
ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere  
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die  
Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem  
Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche  
Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten  
wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main  
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier  
Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0724-6

*Meinen Eltern für ihre liebevolle Unterstützung gewidmet*

## Geleitwort

Die Arbeit von Birl ist eingebettet in einen Forschungsstrang am Lehrstuhl, der sich mit Fragen der strategischen Positionierung des Controllerbereichs innerhalb von Unternehmen beschäftigt. Konzeptionelle Ausgangsbasis sind die Dissertation von David 2005 einerseits und mehrere empirische Arbeiten zu Erfolgsfaktoren der Controllerarbeit (z. B. die Dissertationen von Bauer 2002 und Spillecke 2006) andererseits. Hinter diesen Arbeiten liegt die Hypothese, dass Controllerbereiche – obwohl in der Hierarchie verankert bzw. vom Management eingerichtet – in Grenzen eigenständigen Handlungsspielraum besitzen, ihr Leistungsspektrum selbst festzulegen bzw. auf dieses gestalterischen Einfluss auszuüben. Diese – zunächst hypothetisierte – Möglichkeit ist inzwischen auch in zwei weiteren empirischen Studien am Lehrstuhl bestätigt worden.

Wenn Controllerbereiche einen – begrenzten – aufgabenbezogenen Handlungsspielraum besitzen, dann können sie diesen zum einen nutzen, um sich besser auf die Bedürfnisse des Managements – als ihren Kunden – auszurichten. Zum anderen steht die Frage zur Entscheidung an, wie die Interaktion mit potentiellen internen Wettbewerbern um die Aufmerksamkeit des Managements gestaltet werden soll. Als solche Wettbewerber werden in der aktuellen Literatur insbesondere die Strategen bzw. Unternehmensentwickler, die Accountants und die internen Revisoren genannt. Ob zu diesen eher eine wettbewerbliche Grundposition eingenommen werden soll im Sinne des Versuchs der Übernahme bisher von diesen wahrgenommener Aufgaben, oder ob eine Kooperationsstrategie für den Erfolg der Controller zu besseren Ergebnissen führt, ist bislang weder konzeptionell noch empirisch untersucht worden. Exakt an dieser Stelle setzt die vorliegende Dissertation an, die Teil eines größeren Forschungsprojekts des Lehrstuhls ist. In parallelen Dissertationen werden die Beziehungen der Controller zu den oben genannten „Hauptwettbewerbern“ untersucht, wobei auch die dezentralen Controllingbereiche in die Analyse einbezogen werden. Die resultierenden vier Dissertationen haben die Möglichkeit zu einer gemeinsamen empirischen Erhebung genutzt, die neben einem von allen verwendeten Basisteil spezifische Fragenbereiche für jede betrachtete Schnittstelle enthält.

Die vorliegende Dissertation beschäftigt sich mit der Beziehung zwischen Controllern und der Internen Revision, die in der einschlägigen Literatur als besonders problembehaftet gesehen wird. Insbesondere von Seiten der Internen Revision finden sich diverse Aussagen darüber, dass sich diese Funktion in angestammte Aufgabendomänen der Controller ausdehnen müsse. Damit ist eine hinreichende Aktualität und theoretische wie praktische Bedeutung der vorliegenden Arbeit gegeben.

Die Arbeit liefert im Ergebnis wichtige neue Erkenntnisse. Nur eine sei hervorgehoben: In der einschlägigen Literatur wird zumeist eine aktive Konkurrenzsituation zwischen den beiden Bereichen Controlling und Interne Revision konstatiert, die entsprechende wettbewerbliche Konsequenzen nach sich ziehen müsse. Birl kann nun zumindest für den Controllerbereich zeigen, dass eine enge Kooperation mit der Internen Revision die eigene Leistungsfähigkeit (deutlich) steigern kann. Angesichts des insgesamt relativ niedrigen Kooperationsniveaus zwischen beiden Abteilungen zeigt sich damit auch eine praktisch sehr bedeutsame Erkenntnis. Die Arbeit bringt insgesamt betrachtet sowohl die Forschung im Bereich des strategischen Managements der Controllerbereiche voran, wie sie Beiträge zur Schnittstellenforschung liefert. Auch die für eine empirische Arbeit bemerkenswerte ungewöhnlich sorgfältige theoretische Fundierung gehört, positiv hervorgehoben zu werden. Damit ist der Arbeit ein breiter Leserkreis zu wünschen.

Prof. Dr. Dr. h. c. Jürgen Weber

## Vorwort

Die Untersuchung innerbetrieblicher Kooperationsformen hat in den letzten Jahren stark an Bedeutung gewonnen. Bereits seit Mitte der 80er Jahre untersucht insbesondere die Marketingforschung Kooperationen zu anderen Funktionsbereichen. Derartige Forschungserkenntnisse fehlten für die Schnittstelle zwischen Controllerbereich und Innenrevision gänzlich und dies, obwohl aktuelle Beiträge zur Controllerbereichsforschung und zur Revisionsforschung die Vorteilhaftigkeit einer Kooperation nahe legen. Das Ziel der vorliegenden Untersuchung bestand darin, ein besseres Verständnis einer Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision zu entwickeln.

Bei der Entstehung dieser Arbeit habe ich vielfältige Unterstützung erfahren. An erster Stelle möchte ich meinem verehrten Doktorvater, Herrn Professor Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber, für seine inhaltliche und persönliche Unterstützung herzlich danken. Seine menschlich sehr angenehme Art sowie sein Vertrauen und die großzügig gewährten Freiräume waren für mich stets große Motivation. Seine Anregungen und Ideen haben zum Gelingen meiner Arbeit beigetragen und mein Interesse an der Forschung maßgeblich gefördert.

Herrn StB Professor Dr. Rolf Uwe Fülbier danke ich für die engagierte Übernahme des Zweitgutachtens, die hilfreichen Gespräche und seinen sehr unkomplizierten und freundlichen Umgang.

Ein aufrichtiger Dank gilt auch meinen Lehrstuhlkollegen, die mich inhaltlich unterstützt und für die notwendige Abwechslung auch außerhalb des Lehrstuhls gesorgt haben; ich werde diese Zeit in bester Erinnerung behalten. Ganz besonders danke ich hierbei der Forschungsgruppe um Hendrik Grieshop, Ramon Knollmann und Carsten Sieber, der auch ich angehören durfte. Ihre vielfältigen und wertvollen Hilfestellungen im Rahmen einer sehr engen und freundschaftlichen Zusammenarbeit waren für das Gelingen meiner Arbeit von großem Wert. Neben Herrn Professor Dr. Bernhard Hirsch, der fachkundig und auf sehr angenehme Weise die Forschungsgruppe leitete, danke ich auch Manuel Weller für seine zahlreichen Anregungen und Hendrik Schlüter für die gute Zusammenarbeit im

CCM-Team. Ebenso gilt mein Dank dem Sekretariat um Fotini Noutsia, Beata Kobylarz-Winn und Sonja Schmitt für ihre große Hilfsbereitschaft.

Auch möchte ich mich für die große emotionale Unterstützung bedanken, die ich in den letzten beiden Jahren immer wieder durch Freunde meiner Bamberger Hochschulzeit erfahren durfte und für die ich zukünftig hoffentlich wieder etwas mehr Zeit finden werde.

Einen ganz wesentlichen Anteil an der Fertigstellung meiner Arbeit und von besonderer Bedeutung war für mich das große Verständnis meiner Freundin Kristin Jung, die mich in einmaliger Weise unterstützt hat. Ich danke ihr vor allem für ihre Geduld und Rücksichtnahme an vielen Abenden und Wochenenden sowie für ihre Liebe.

Den Grundstein für all das haben meine Eltern Hedwig und Raimund Birl gelegt. Für ihre uneingeschränkte und vorbehaltlose Unterstützung über all die vielen Jahre hinweg und für den in der Familie erfahrenen grenzenlosen Rückhalt bin ich ihnen für immer dankbar. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Holger Birl

**Inhaltsübersicht**

Geleitwort .....	VII
Vorwort.....	IX
Inhaltsübersicht.....	XI
Inhaltsverzeichnis .....	XIII
Tabellenverzeichnis.....	XIX
Abbildungsverzeichnis .....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXV
1 Einführung .....	1
2 Begriffliche Grundlagen und Schnittstellendiskussion .....	7
3 Bestandsaufnahme zur Kooperationsforschung .....	41
4 Theoretische Bezugspunkte.....	66
5 Methodische Konzeption.....	87
6 Konzeptualisierung und Messung der Güte der Kooperation .....	114
7 Auswirkungen der Kooperation .....	138
8 Determinanten der Kooperation .....	162
9 Zusammenfassung und Implikationen.....	228
Anhang .....	239
Literaturverzeichnis .....	251

**Inhaltsverzeichnis**

Geleitwort .....	VII
Vorwort.....	IX
Inhaltsübersicht.....	XI
Inhaltsverzeichnis .....	XIII
Tabellenverzeichnis.....	XIX
Abbildungsverzeichnis .....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXV
1 Einführung .....	1
1.1 Problemstellung der Untersuchung.....	1
1.2 Zielsetzung der Arbeit .....	2
1.3 Aufbau der Arbeit .....	4
2 Begriffliche Grundlagen und Schnittstellendiskussion .....	7
2.1 Das Controllingverständnis der Arbeit .....	8
2.2 Der Controllerbereich .....	10
2.3 Die Innenrevision.....	14
2.4 Die Corporate Governance .....	17
2.4.1 Grundlagen.....	18
2.4.2 Das Interne Überwachungssystem .....	19
2.4.3 Das Risikomanagementsystem.....	23
2.5 Die Schnittstelle zwischen Controllerbereich und Innenrevision.....	24
2.5.1 Grundlagen.....	24
2.5.2 Die Anwendbarkeit des Konzepts der horizontalen Koordination .....	26
2.5.3 Das Wertenetz als Strukturierungsraster der Beziehung von Controllerbereich und Innenrevision .....	27

2.5.4 Die vertikale Betrachtungsdimension des Wertenetzes .....	29
2.5.4.1 Der Controllerbereich als Lieferant der Innenrevision.....	30
2.5.4.2 Der Controllerbereich als Kunde der Innenrevision .....	32
2.5.5 Die horizontale Betrachtungsdimension des Wertenetzes .....	34
2.5.5.1 Der Controllerbereich als Konkurrent der Innenrevision .....	35
2.5.5.2 Der Controllerbereich als Komplementor der Innenrevision .....	37
2.5.6 Zusammenfassung.....	40
3 Bestandsaufnahme zur Kooperationsforschung .....	41
3.1 Systematik der Darstellung.....	41
3.2 Erkenntnisbeiträge der Schnittstellenforschung .....	44
3.2.1 Informationsorientierte Perspektive.....	44
3.2.2 Verhaltensbezogene Perspektive.....	48
3.2.3 Integrierte Perspektive .....	53
3.2.4 Zusammenfassung der Erkenntnisbeiträge der Schnittstellenforschung.....	57
3.3 Erkenntnisbeiträge der Controlling- und Revisionsforschung.....	59
4 Theoretische Bezugspunkte.....	66
4.1. Grundlagen .....	66
4.2 Ressourcenabhängigkeitsperspektive .....	68
4.2.1 Wesentliche Aspekte .....	68
4.2.2 Erklärungsgehalt für die vorliegende Arbeit.....	71
4.3 Situativer Ansatz.....	72
4.3.1 Wesentliche Aspekte .....	72
4.3.2 Erklärungsgehalt für die vorliegende Arbeit.....	75
4.4 Sozialpsychologische Ansätze.....	75
4.4.1 Soziale Austauschtheorie .....	75

4.4.1.1 Wesentliche Aspekte .....	75
4.4.1.2 Erklärungsgehalt für die vorliegende Arbeit .....	78
4.4.2 Theorie des realistischen Konflikts .....	79
4.4.2.1 Wesentliche Aspekte .....	79
4.4.2.2 Erklärungsgehalt für die vorliegende Arbeit .....	80
4.4.3 Theorie der sozialen Identität.....	80
4.4.3.1 Wesentliche Aspekte .....	80
4.4.3.2 Erklärungsgehalt für die vorliegende Arbeit .....	84
4.5 Zusammenfassung und kritische Würdigung der theoretischen Beiträge .....	84
5 Methodische Konzeption.....	87
5.1 Methodische Grundüberlegungen und Ablauf der empirischen Untersuchung.....	87
5.1.1 Untersuchungsmethode, Untersuchungsbereich und Personenkreis der Befragung .....	87
5.1.2 Datenerhebung .....	89
5.1.3 Datengrundlage .....	93
5.1.3.1 Umfang der Datengrundlage.....	93
5.1.3.2 Charakteristika der berücksichtigten Unternehmen.....	93
5.2 Grundlagen der quantitativen Analyse .....	95
5.2.1 Konstruktmeßung.....	95
5.2.1.1 Grundlegende Aspekte der Konstruktmeßung .....	95
5.2.1.2 Reliabilität und Validität .....	97
5.2.1.3 Gütebeurteilung für reflektive Messmodelle .....	99
5.2.1.3.1 Gütebeurteilung anhand von Kriterien der ersten Generation .....	100
5.2.1.3.2 Gütebeurteilung anhand von Kriterien der zweiten Generation .....	102
5.2.1.4 Gütebeurteilung für formative Messmodelle.....	108

5.2.2 Dependenzanalyse.....	110
6 Konzeptualisierung und Messung der Güte der Kooperation .....	114
6.1 Die integrierte Sichtweise als Ausgangspunkt der Konzeptualisierung .....	114
6.2 Modellierung der Dimensionen .....	117
6.2.1 Informationsorientierte Dimension .....	117
6.2.1.1 Grundlagen .....	117
6.2.1.2 Operationalisierung und empirische Validierung.....	120
6.2.1.2.1 Güte des formellen Informationsaustauschs.....	120
6.2.1.2.2 Güte des informellen Informationsaustauschs .....	121
6.2.2 Verhaltensorientierte Dimension .....	124
6.2.2.1 Grundlagen .....	124
6.2.2.2 Operationalisierung und empirische Validierung.....	125
6.3 Untersuchung des Gesamtmodells.....	127
6.3.1 Gütebeurteilung des Gesamtmodells.....	128
6.3.2 Beurteilung der Inhaltsvalidität.....	130
6.4 Status quo der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision ....	132
6.4.1 Generelle Ergebnisse.....	132
6.4.2 Branchenbezogene Ergebnisse.....	133
6.4.3 Unternehmensgrößenbezogene Ergebnisse.....	134
6.5 Zusammenfassung .....	137
7 Auswirkungen der Kooperation .....	138
7.1 Konzeptualisierung und Operationalisierung der Ergebnisqualität.....	139
7.1.1 Grundlagen.....	139
7.1.2 Ergebnisqualität der Führungsunterstützungsaufgaben .....	141
7.1.3 Ergebnisqualität der Rationalitätssicherungsaufgaben .....	145

7.2 Hypothesenformulierung .....	148
7.3 Ergebnisse der Hypothesenprüfung .....	157
8 Determinanten der Kooperation .....	162
8.1 Grundlagen .....	162
8.2 Strukturelle Einflussfaktoren .....	165
8.2.1 Konzeptualisierung und Operationalisierung.....	165
8.2.1.1 Formalisierungsgrad der Interaktionen.....	165
8.2.1.2 Nutzung interfunktionaler Teams .....	168
8.2.1.3 Nutzung interfunktionaler Mitarbeiterfortbildungen.....	170
8.2.1.4 Nutzung des interfunktionalen Mitarbeiteraustauschs.....	172
8.2.1.5 Räumliche Nähe.....	174
8.2.2 Hypothesenformulierung.....	176
8.2.2.1 Formalisierungsgrad der Interaktionen.....	177
8.2.2.2 Nutzung interfunktionaler Teams .....	179
8.2.2.3 Nutzung interfunktionaler Mitarbeiterfortbildungen.....	181
8.2.2.4 Nutzung interfunktionaler Mitarbeiteraustausch .....	183
8.2.2.5 Räumliche Nähe.....	185
8.2.3 Ergebnisse der Hypothesenprüfung .....	186
8.3 Relationale Einflussfaktoren.....	190
8.3.1 Konzeptualisierung und Operationalisierung.....	190
8.3.1.1. Organisationsvertrauen .....	190
8.3.1.2 Rivalitätsgrad.....	194
8.3.1.3 Abhängigkeit.....	197
8.3.2 Hypothesenformulierung.....	201
8.3.2.1 Organisationsvertrauen .....	202

8.3.2.2 Rivalitätsgrad.....	203
8.3.2.3 Abhängigkeit.....	203
8.3.3 Ergebnisse der Hypothesenprüfung .....	205
8.4 Ausgestaltung der Tätigkeitsfelder.....	209
8.4.1 Konzeptualisierung und Operationalisierung.....	209
8.4.1.1 Role Making des Controllerbereichs .....	209
8.4.1.2 Prüfungsschwerpunkte der Innenrevision.....	212
8.4.2 Hypothesenformulierung.....	213
8.4.2.1 Role Making des Controllerbereichs .....	213
8.4.2.2 Prüfungsschwerpunkte der Innenrevision.....	213
8.4.3 Ergebnisse der Hypothesenprüfung .....	217
8.5 Unsicherheit der Unternehmensumwelt.....	219
8.5.1 Konzeptualisierung und Operationalisierung.....	219
8.5.2 Hypothesenformulierung.....	224
8.5.3 Ergebnisse der Hypothesenprüfung .....	225
9 Zusammenfassung und Implikationen.....	228
9.1 Zentrale Ergebnisse der Arbeit .....	228
9.2 Implikationen für die Praxis .....	231
9.3 Implikationen für die Wissenschaft .....	232
9.3.1 Inhaltliche Bewertung .....	233
9.3.2 Methodische Bewertung.....	235
9.3.3 Weiterer Forschungsbedarf .....	236
Anhang .....	239
Literaturverzeichnis .....	251

**Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1:	Gütekriterien zur Beurteilung der reflektiven Messmodelle .....	108
Tabelle 2:	Gütekriterien zur Beurteilung der formativen Messmodelle .....	110
Tabelle 3:	Gütekriterien zur Beurteilung des Strukturmodells .....	113
Tabelle 4:	Informationen zum Faktor „Güte des formellen Informationsaustauschs“ ..	121
Tabelle 5:	Informationen zum Faktor „Güte des informellen Informationsaustauschs“ .....	123
Tabelle 6:	Informationen zum Faktor „Güte der Collaboration“.....	127
Tabelle 7:	Beurteilung der Diskriminanzvalidität der Faktoren zur Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	128
Tabelle 8:	Gütekriterien des Messmodells zur Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	129
Tabelle 9:	Informationen zum Faktor „Direkte Messung zurGüte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision“ .....	131
Tabelle 10:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Informationsversorgungsaufgaben“ .....	142
Tabelle 11:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Planungsaufgaben“ .....	143
Tabelle 12:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Kontrollaufgaben“ .....	144
Tabelle 13:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Führungsunterstützungsaufgaben“ .....	145
Tabelle 14:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität kritischer Counterpartaufgaben“ .....	146
Tabelle 15:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Beratungsaufgaben“ .....	147
Tabelle 16:	Informationen zum Faktor „Ergebnisqualität der Rationalitätssicherungsaufgaben“ .....	148
Tabelle 17:	Informationen zum Strukturmodell der Wirkung der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	158
Tabelle 18:	Ergebnisse der Hypothesenprüfung zur Wirkung der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	161
Tabelle 19:	Informationen zum Faktor „Formalisierungograd der Interaktionen“ .....	167
Tabelle 20:	Informationen zum Faktor „Nutzung interfunktionaler Teams“ .....	170

Tabelle 21: Informationen zum Faktor „Nutzung interfunktionaler Mitarbeiterfortbildungen“ .....	172
Tabelle 22: Informationen zum Faktor „Nutzung des interfunktionalen Mitarbeiteraustauschs“.....	174
Tabelle 23: Informationen zum Faktor „Räumliche Nähe“ .....	176
Tabelle 24: Informationen zum Strukturmodell der Auswirkungen der strukturellen Determinanten auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	187
Tabelle 25: Ergebnisse der Hypothesenprüfung zu den strukturellen Determinanten der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	190
Tabelle 26: Informationen zum Faktor „Organisationsvertrauen“ .....	193
Tabelle 27: Informationen zum Faktor „Rivalitätsgrad“ .....	196
Tabelle 28: Informationen zum Faktor „Abhängigkeit des Controllerbereichs“ .....	199
Tabelle 29: Informationen zum Faktor „Abhängigkeit der Innenrevision“.....	200
Tabelle 30: Informationen zum Faktor „Interdependenz“.....	201
Tabelle 31: Informationen zum Strukturmodell der Auswirkungen der relationalen Determinanten auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	206
Tabelle 32: Ergebnisse der Hypothesenprüfung zu den relationalen Determinanten der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	208
Tabelle 33: Informationen zum Faktor „Role Making des Controllerbereich“ .....	211
Tabelle 34: Informationen zur Wirkung der Ausgestaltung der Tätigkeitsfelder auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	218
Tabelle 35: Ergebnis der Hypothesenprüfung zur Wirkung der Ausgestaltung der Tätigkeitsfelder auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	219
Tabelle 36: Informationen zum Faktor „Großzügigkeit des Beschaffungsmarktes“.....	221
Tabelle 37: Informationen zum Faktor „Großzügigkeit des Absatzmarktes“ .....	222
Tabelle 38: Informationen zum Faktor "Direkte Messung der externen Großzügigkeit".....	223
Tabelle 39: Gütekriterien zum Messmodell der externen Großzügigkeit.....	224

Tabelle 40: Informationen zur Wirkung der externen Großzügigkeit auf die Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	226
Tabelle 41: Ergebnisse der Hypothesenprüfung zur Wirkung der Determinante externe Goßzügigkeit auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	227

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1:	Aufbau des zweiten Kapitels zu den begrifflichen Grundlagen und der Schnittstellendiskussion .....	7
Abbildung 2:	Das Wertenetz.....	28
Abbildung 3:	Verteilung der Stichprobe.....	94
Abbildung 4:	MIMIC-Modell der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	130
Abbildung 5:	Bestandsaufnahme der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	132
Abbildung 6:	Branchenunterschiede bei den verschiedenen Dimensionen der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	133
Abbildung 7:	Unterschiede in der Güte der Kooperation in Abhängigkeit vom jährlichen Umsatzvolumen .....	135
Abbildung 8:	Unterschiede in der Güte der Kooperation in Abhängigkeit von der Anzahl der Beschäftigten .....	136
Abbildung 9:	Strukturmodell zur Wirkung der Güte der Kooperation von Controller- bereich und Innenrevision auf die einzelnen Bestandteile der Teildimensionen der Ergebnisqualität des Controllerbereichs.....	157
Abbildung 10:	Strukturmodell zur Messung der Wirkung der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision auf die Teildimensionen der Leistungsqualität des Controllerbereichs .....	158
Abbildung 11:	Strukturmodell zur Messung der Auswirkungen der strukturellen Determinanten auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	187
Abbildung 12:	Strukturmodell zur Messung der Auswirkungen der relationalen Determinanten auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	206
Abbildung 13:	Strukturmodell zur Wirkung der Ausgestaltung der Tätigkeitsfelder auf die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision .....	217

- 
- Abbildung 14: Strukturmodell zur Wirkung der externen Großzügigkeit auf die  
Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision ..... 226

## Abkürzungsverzeichnis

AC	Advanced Controlling
AGFI	Adjusted Goodness-of-Fit-Index
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
ARGEIR	Arbeitsgemeinschaft Interne Revision
bzgl.	bezüglich
CFI	Comparative-Fit-Index
d. h.	das heißt
DEV	durchschnittlich erfasste Varianz
et al.	Et alii (und andere)
etc.	Et cetera
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GFI	Goodness-of-Fit-Index
ggf.	gegebenenfalls
h. M.	herrschende Meinung
HR	Human Research
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. R.	im Rahmen
IIA	Institut für Interne Revision Österreich
IIR	Deutsches Institut für Interne Revision
IKS	Internes Kontrollsyste
insb.	insbesondere
insg.	insgesamt
IÜS	Internes Überwachungssystem
Jr.	Junior
KapAEG	Kapitalaufnahmeverleichterungsgesetz
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
MA	Mitarbeiter
m. E.	mit Einschränkung
MIMIC	Multiple-Indicators-and-Multiple-Causes-Modell
mind.	mindestens
m. u.	mitunter
NFI	Normed Fit-Index
resp.	respektive
PLS	Partial Least Squares
R&D	Research and Developement
RMSEA	Root Mean Squared Error of Approximation
S.	Seite
sog.	sogenannte/n
SVIR	Schweizerischer Verband für Interne Revision

TLI	Tucker/Lewis-Index
u. a.	unter anderem
U. S.	United States
VIF	Variance Inflation Factor
vgl.	vergleiche
WHU	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

## 1 Einführung

*“New opinions are always suspected and usually opposed without any other reason but because they are not already common.”<sup>1</sup>*

### 1.1 Problemstellung der Untersuchung

Die Globalisierung der Märkte und der Wegfall von Grenzbarrieren in gemeinsamen Binnenmärkten haben in den letzten Jahrzehnten zu einer Verschärfung des Wettbewerbsdrucks geführt.<sup>2</sup> Immer mehr Unternehmen begreifen strategische Allianzen und interorganisationale Kooperation als eine bedeutende Chance, im Wettbewerb zu bestehen und sich neu positionieren zu können. Kooperation hat somit gerade im sich verschärfenden Wettbewerb an Bedeutung gewonnen.<sup>3</sup>

Kooperationsaspekte sind allerdings nicht nur im interorganisationalen Kontext von Bedeutung. Vielmehr gewinnt auch die Diskussion um innerbetriebliche Kooperationsformen seit Jahren an Gewicht, wobei internen Service- und Zentralbereichen hier eine besondere Stellung beigemessen wird.<sup>4</sup> Vor allem die Marketingforschung befasst sich seit den 80er Jahren verstärkt mit dieser Thematik und untersucht die Kooperation zu anderen Funktionsbereichen an der Schnittstelle zum Marketing.<sup>5</sup>

Auch der Controllerbereich bleibt von dieser Entwicklung nicht unberührt. Der steigende interne Wettbewerbsdruck und der Legitimationszwang, dem Controllerbereiche ausgesetzt sind, fordern eine verstärkte interne Kundenorientierung und strategische Allianzen.<sup>6</sup> Die Kooperation des Controllerbereichs mit anderen unternehmensinternen Funktionsbereichen kann in diesem Kontext als Komponente eines von DAVID (2005) entwickelten strategischen Managements von Controllerbereichen angesehen werden.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Locke (1685), zitiert aus Souder (1987), S. 179.

<sup>2</sup> Vgl. Balling (1998), S. 7.

<sup>3</sup> Backhaus/Meyer (1993), S. 330; Backhaus/Piltz (1990), S. 2; Harrigan (1987), S. 69. Schrader (1993) weist auch auf die große wissenschaftliche Relevanz der Kooperation hin, die sich u. a. in einer stark wachsenden Anzahl empirischer Arbeiten zu diesem Thema widerspiegelt. Vgl. Schrader (1993), S. 224.

<sup>4</sup> Vgl. Schuster (1998); Reckenfelderbäumer (2001).

<sup>5</sup> Vgl. vor allem Cespedes (1993); Griffin/Hauser (1992); Gupta/Raj/Wilemon (1986); Ruekert/Walker Jr. (1987); Fisher/Maltz/Jaworski (1997).

<sup>6</sup> Vgl. David (2005); Spillecke (2006); Weber (2002a), S. 496, 559 ff.; Mosiek (2002), S. 191 ff.; Trilse (2001); Controllerverein (2001); Homburg et al. (2000), S. 241 ff.; Steinle/Thiem/Rohden (2000); Otto (1999); Homburg/Weber (1999); Währisch (1989), S. 331; Reiß/Höge (1995), S. 1721 ff.

<sup>7</sup> Vgl. David (2005).

Neben den Schnittstellen zum externen Rechnungswesen und zur Strategieabteilung weist der Controllerbereich auch „Überschneidungen, Ergänzungen und Aufgabenübertragungen“<sup>8</sup> mit der Innenrevision auf. Sowohl in der Theorie als auch in der Praxis existiert allerdings keine einheitliche und präzise Abgrenzung der beiden Funktionsbereiche.<sup>9</sup> So bedingt die inhaltliche Nähe von Kontroll- und Prüfungsaufgaben traditionelle Berührungs punkte, wohingegen die Neuregelung der Corporate Governance zu neuen Schnittstellen führt.<sup>10</sup> Darüber hinaus weisen Controllerbereich und Innenrevision mit der geforderten Rolle eines betriebswirtschaftlichen Beraters und kritischen Counterparts ein ähnliches Selbstverständnis auf, wodurch ebenfalls mit Berührungs punkten zu rechnen ist.<sup>11</sup>

Aufgrund der festgestellten Überschneidungen gewinnen Kooperationsaspekte zwischen den beiden Funktionsbereichen an Bedeutung.<sup>12</sup> So ist z. B. davon auszugehen, dass durch eine Kooperation mit der Innenrevision der Controllerbereich das eigene Aufgabenbündel qualitativ verbessern kann.<sup>13</sup> Bis heute existieren allerdings große Defizite bzgl. des theoretischen und praktischen Wissensstandes einer Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision, so dass sich die vorliegende Untersuchung diesem Themenkomplex widmet.

## 1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, zu einem besseren Verständnis der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision beizutragen und Handlungsempfehlungen für den Controllerbereich zu geben, wie die an der Schnittstelle stattfindende Kooperation im Sinne eines strategischen Managements von Controllerbereichen optimal ausgestaltet werden kann.

Folglich zielt die Arbeit nicht nur auf einen Erkenntnisfortschritt der Controllingforschung, sondern durch seinen Schwerpunkt auf der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision auch auf einen Erkenntnisgewinn im Bereich der Kooperationsforschung ab. Die hier vorgestellte Zielsetzung wird durch eine großzahlig empirische Untersuchung

<sup>8</sup> Heigl (1989), S. 4.

<sup>9</sup> Vgl. vor allem Schweer (1982), S. 149.

<sup>10</sup> Vgl. insb. Berens/Schmitting (2003), S. 363. Zu den inhaltlichen Berührungs punkten von Controllerbereich und Innenrevision aufgrund der Corporate Governance-Neuregelung vgl. Lück (2003a), S. 99 ff.

<sup>11</sup> Zur steigenden Bedeutung von Beratungs- und kritischen Counterpartaufgaben der Innenrevision vgl. Füss (2005), S. 62 f.; Hunecke (2002), S. 155 ff.; Peemöller/Richter (2000), S. 79; Lück/Henke/Hunecke (2000), S. 3 ff.; Blohm (1991), S. 16. Zu typischen Beratungs- und kritischen Counterpartaufgaben des Controllerbereichs vgl. Spillecke (2006), S. 158 f.; Bauer (2002), S. 188; Weber/Schäffer/Prenzler (2001), S. 30 ff.

<sup>12</sup> Vgl. vor allem Füss (2005), S. 282 f.; Schneider (2003), S. 40; Lück/Henke/Hunecke (2000), S. 32; Peemöller (1995), S. 1251 f.; Rossow (1994), S. 261 f.; Blohm (1991), S. 11; Schmid (1990), S. 389.

<sup>13</sup> Vgl. hierzu insb. die Ausführungen der Kapitel 2.5.4.2 und 2.5.5.2 sowie Kapitel 7.

gestützt. Aufbauend auf dieser Zielsetzung lassen sich nachfolgende Forschungsfragen ableiten.

In den letzten Jahren waren sowohl der Controllerbereich als auch die Innenrevision nachhaltigen Veränderungen unterworfen. Aufgrund von Entwicklungen im Umfeld und innerhalb von Unternehmen hat sich die Schnittstelle zwischen den beiden Bereichen gewandelt. Zwar weisen viele Autoren seit längerem auf die Bedeutung dieser Schnittstelle hin, eine ganzheitliche und systematische Betrachtung erfolgte jedoch bisher nicht.<sup>14</sup> Insbesondere fehlt eine ganzheitliche Strukturierung unter Einbezug der jüngsten Entwicklungen in beiden Bereichen. Da eine systematische Strukturierung der Schnittstelle auf der einen Seite eine wesentliche Basis der Arbeit darstellt, auf der anderen Seite diese Leistung bisher noch nicht erbracht wurde, wird dieser Arbeitsschritt als forschungsleitende Frage aufgenommen.

*Forschungsleitende Frage: Wie lässt sich die Schnittstelle zwischen Controllerbereich und Innenrevision systematisch strukturieren und welche Aussagen lassen sich hieraus ableiten?*

Die Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision ist – wie in Kapitel 3.3 gezeigt wird – inhaltlich nur unzureichend präzisiert. Eine Kernaufgabe dieser Arbeit liegt demnach in der theoriegestützten Präzisierung des Begriffs der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision. Danach wird ein Messmodell auf der Basis der Auswertung empirischer Beiträge zu Kooperationsbeziehungen in Unternehmen und auf der Basis der Kooperationsforschung entwickelt. Damit ein Messmodell zur Kooperation zwischen Controllerbereich und Innenrevision entworfen werden kann, muss der Begriff der Kooperation zwischen den betreffenden Bereichen konzeptualisiert und operationalisiert werden. Hierzu werden die inhaltlichen Dimensionen der Kooperation modelliert und in ein entsprechendes Messmodell überführt. Die Forschungsfrage ist wie folgt zu formulieren:

*Forschungsfrage 1: Wie lässt sich die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision konzeptualisieren und operationalisieren?*

Die Kooperation zwischen Controllerbereich und Innenrevision ist nur dann von praktischer Relevanz für den Controllerbereich, wenn sie einen Beitrag zum strategischen Management

---

<sup>14</sup> Vgl. vor allem Lück (2003a), S. 99 ff.; Berens/Schmitting (2003), S. 36. Grundlegend vgl. auch Heigl (1989). Heigl (1989), S. 4.

von Controllerbereichen liefern kann, d. h., wenn die Kooperation zwischen den beiden Bereichen sich auf die wahrgenommene Qualität der Controllerleistung positiv auswirkt. Somit lässt sich die zweite Forschungsfrage wie folgt formulieren:

*Forschungsfrage 2: Welchen Einfluss hat die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision auf die wahrgenommene Ergebnisqualität der Controllerleistung?*

Die Ausprägung der Kooperation zwischen Controllerbereich und Innenrevision lässt sich nicht per se bestimmen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Güte der Kooperation von situativen Rahmenbedingungen beeinflusst wird. Folglich wird in dieser Arbeit auch die Frage erörtert, welche Kontextfaktoren die Kooperation bestimmen.

*Forschungsfrage 3: Welche Faktoren bestimmen die Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision?*

Nachdem die Zielsetzung der Arbeit und die daraus abgeleiteten Forschungsfragen vorgestellt wurden, werden im Folgenden der Aufbau und die Vorgehensweise der Arbeit zur Erreichung der gesetzten Ziele dargestellt.

### **1.3 Aufbau der Arbeit**

Die Arbeit gliedert sich inhaltlich in neun Kapitel. Diese orientieren sich maßgeblich an den vorgestellten Forschungsfragen.

Im *zweiten Kapitel* werden die Grundlagen der Untersuchung vorgestellt. Zuerst wird das Controllingverständnis der Arbeit näher erörtert, um darauf aufbauend die Begriffe des „Controllerbereichs“ und der „Innenrevision“ zu präzisieren. Aufgrund der besonderen Relevanz der Neuregelung der Corporate Governance für Controllerbereich und Innenrevision, geht Abschnitt 2.4 auf die Auswirkungen der Neuregelung für die beiden Funktionsbereiche gesondert ein. Abschließend wird im Rahmen der umfangreichen Schnittstellenanalyse die forschungsleitende Frage beantwortet.

Im *dritten Kapitel* wird der aktuelle Stand der empirischen Kooperationsforschung aufbereitet. Hierbei wird insbesondere auf die empirischen Erkenntnisbeiträge der Schnittstellenforschung Bezug genommen. Diese Beiträge lassen sich wiederum mittels der jeweiligen Perspektivenwahl strukturieren. So wird die Kooperation sowohl aus einer informationsorientierten als auch aus einer verhaltensorientierten und einer integrierten Perspektive heraus untersucht. Im Anschluss an eine kurze Zusammenfassung der

wesentlichen Forschungserkenntnisse wird hierauf aufbauend eine Auswahl relevanter Arbeiten aus der Controllingforschung und der Revisionsforschung zu kooperativem Verhalten vorgestellt.

Das *vierte Kapitel* widmet sich der Aufbereitung der theoretischen Bezugspunkte dieser Arbeit. Hierbei wird sowohl auf sozialpsychologische als auch auf organisationstheoretische Erklärungsansätze zurückgegriffen. Zu den entsprechenden Theorien werden die wesentlichen Aspekte herausgestellt und auf ihren Erklärungsgehalt für die Studie hin untersucht.

Im *fünften Kapitel* werden in einem ersten Schritt die methodischen Grundüberlegungen sowie der Ablauf der empirischen Untersuchung vorgestellt. Hierbei wird näher auf die Datenerhebung und die Datengrundlage eingegangen. Danach erfolgt die Darstellung der Grundlagen der quantitativen Analyse anhand der Themenblöcke der Konstruktmessung und der Dependenzanalyse. Hauptanliegen des Abschnitts zur Konstruktmessung ist es, näher auf die der Gütebeurteilung der Messmodelle zugrundeliegenden Aspekte der Reliabilität und Validität einzugehen, wohingegen die Dependenzanalyse die Beziehung zwischen Konstrukten untersucht.

Im *sechsten Kapitel* wird ein Messmodell zur Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision entwickelt und empirisch validiert. Dadurch erfolgt die Beantwortung der *ersten Forschungsfrage*. Die Modellierung des Messmodells orientiert sich dabei vor allem an den drei Perspektiven zur Kooperation, die im Rahmen der Aufbereitung der Bestandsaufnahme zur Kooperationsforschung vorgestellt wurden. Im Anschluss an die Operationalisierung und empirische Validierung der einzelnen Dimensionen der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision erfolgt die Untersuchung des Gesamtmodells der Güte der Kooperation. Abgeschlossen wird das sechste Kapitel durch eine kurze Darstellung des Status quo der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision anhand einer Aufbereitung branchen- und unternehmensgrößenbezogener Ergebnisse.

Das *siebte Kapitel* widmet sich der Untersuchung der *zweiten Forschungsfrage* (Auswirkungen der Güte der Kooperation von Controllerbereich und Innenrevision). Hierzu erfolgt die Modellierung der Ergebnisqualität der durch den Controllerbereich erbrachten Leistungen. Im Anschluss an die Operationalisierung und empirische Validierung der Messmodelle zur Ergebnisqualität werden die Wirkungszusammenhänge zwischen Kooperation und Ergebnisqualität hypothetisiert. Abschließend werden die Ergebnisse der Hypothesenprüfung vorgestellt.

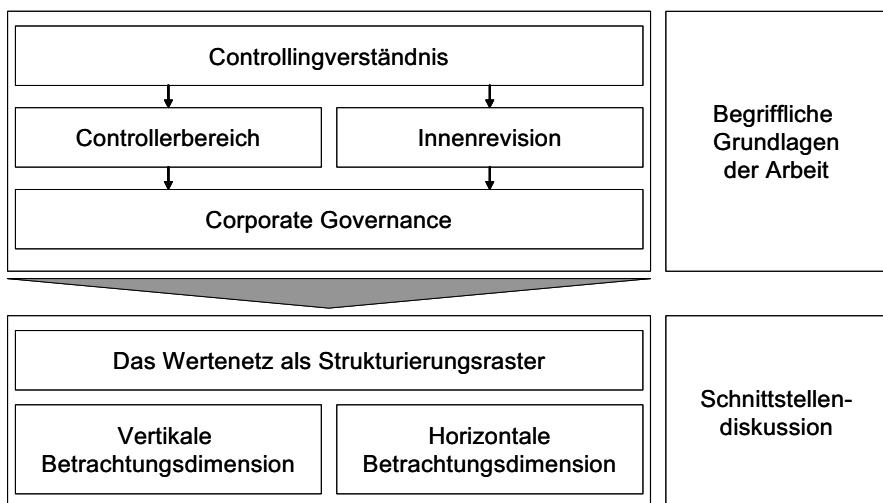
Das *achte Kapitel* geht auf die Determinanten der Güte der Kooperation zwischen Controllerbereich und Innenrevision ein (*dritte Forschungsfrage*). Die Untersuchung der wesentlichen Einflussfaktoren erfolgt mittels einer Strukturierung in strukturelle und relationale Größen. Im Anschluss an die Operationalisierung und empirische Validierung werden die Hypothesen zur Wirkung der Determinanten abgeleitet und empirisch überprüft, wobei die abgeleiteten Hypothesen einer kausalanalytischen Prüfung unterzogen werden.

Das *neunte Kapitel* bildet mit der Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse und Implikationen der Studie den Abschluss dieser Arbeit. Die Bewertung der Studie erfolgt entlang der Dimensionen „Implikationen für die Praxis“ und „Implikationen für die Wissenschaft“, wobei die Ausführungen zur zweiten Dimension unter inhaltlichen und methodischen Gesichtspunkten erfolgen. Abschließend wird der zukünftige Forschungsbedarf näher betrachtet.

## 2 Begriffliche Grundlagen und Schnittstellendiskussion

In diesem Kapitel werden die begrifflichen Grundlagen der Untersuchung dargestellt und die Schnittstelle zwischen Controllerbereich und Innenrevision analysiert. Wenn von Controlling gesprochen wird, ist vielfach nicht klar, ob die funktionale Sicht des Controllings gemeint ist oder ob auf die institutionelle Ausprägung rekurriert wird. Oft wird Controlling gesagt, aber der Controller gemeint.<sup>15</sup> Um Missverständnisse zu vermeiden, wird in dieser Arbeit zwischen der funktionalen und der institutionellen Ausprägung des Controllings unterschieden. Im Fokus dieser Arbeit steht die institutionelle Controllingsichtweise. Die institutionelle und die funktionale Sichtweise sind eng miteinander verknüpft. Ein umfassendes Verständnis der institutionellen Sicht setzt daher eine Diskussion der funktionalen Controllingperspektive voraus.

Der erste Abschnitt dieses Kapitels geht auf das funktionale Controllingverständnis der Arbeit näher ein. Anschließend erfahren die Begriffe „Controllerbereich“ und „Innenrevision“ eine erste tiefer gehende Erörterung, bevor dann die Auswirkungen der Neuregelung der Corporate Governance für den Controllerbereich und die Innenrevision dargestellt werden.



**Abbildung 1:** Aufbau des zweiten Kapitels zu den begrifflichen Grundlagen und der Schnittstellendiskussion

<sup>15</sup> Vgl. Weber (2004), S. 5.