

Schriftenreihe Unternehmensführung
Herausgeber Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum

Gerhard Obermayr

Die Konzernrevision in der Management-Holding

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die Konzernrevision in der Management-Holding

Schriftenreihe Unternehmensführung

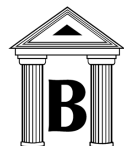
Herausgeber: Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum

Band 24

Gerhard Obermayr

Die Konzernrevision in der Management-Holding

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Obermayr, Gerhard :

Die Konzernrevision in der Management-Holding /

Gerhard Obermayr. – Sternenfels : Verl. Wiss. und Praxis, 2003

(Schriftenreihe Unternehmensführung ; Bd. 24)

Zugl.: Frankfurt (Main), Univ., Diss. 2002

ISBN 3-89673-163-7

ISBN 3-89673-163-7

© Verlag Wissenschaft & Praxis

Dr. Brauner GmbH 2003

Nußbaumweg 6, D-75447 Sternenfels

Tel. 07045/930093, Fax 07045/930094

Alle Rechte vorbehalten

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

Printed in Germany

Geleitwort

Im Zuge einer verstärkten Dezentralisierungsstrategie gehen viele Unternehmen konsequenterweise zu einer Management-Holding als geeigneter Organisationsstruktur über. Ein bislang noch nicht systematisch untersuchtes Problem in diesem Zusammenhang stellt die Neuordnung der Revisionsaktivitäten dar. In diese Lücke dringt die Dissertation von Herrn Dr. Gerhard Obermayr ein.

Der Verfasser kann sich bei seinen Überlegungen auf Erfahrungen stützen, die er als Assistent der Geschäftsführung des Deutschen Instituts für Interne Revision und als Mitarbeiter in der Bertelsmann-Konzernrevision gewonnen hat. Seine Ausführungen konzentrieren sich auf die Organisations- und Prüfungsaspekte aus der Sicht der Institutionenökonomie. Damit ist ein Ansatz gewählt, der sich für die Gestaltung der Beziehungen der Konzernleitung und zentralen Bereiche zur Konzernrevision als fruchtbar und zweckmäßig erweist.

Die Aktualität der vorliegenden Arbeit wird durch die Einbeziehung von sorgfältig dokumentierten Fallstudien aus der Unternehmenspraxis deutlich erhöht. Der Praktiker erhält dadurch wertvolle Hilfestellung bei der Auswahl einer geeigneten Strukturvariante, und zwar unter Berücksichtigung der Koordinations- und Motivationseffizienz.

Beeindruckend erscheinen auch die abschließenden Überlegungen zu einem Corporate Auditing, das die bei dezentralen Konzernrevisionen bestehenden Zielkonflikte zu überwinden und die Teilziele auf ein gemeinsames Konzernziel hin auszurichten hilft. Dem interessierten Leser werden in kompetenter Weise eine Fülle von bemerkenswerten Einsichten und Anregungen geboten, und dies dazu in einer exzellent formulierten Sprache.

Schlangenbad-Georgenborn, im Mai 2002

Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum

Vorwort

Bei der Beschäftigung mit Organisationsfragen der Konzernrevision in einer Management-Holding fiel mir auf, dass mit der Konzernrevision ganz unterschiedliche Vorstellungen verbunden werden und in der Literatur ein theoretischer Unterbau, der mit der jüngeren Entwicklung der Organisationstheorie Schritt hält, fehlt. Es reizte mich, Sichtweisen der Neuen Institutionenökonomie und ihre Implikationen auf die Konzernrevision zu beziehen sowie mögliche Maßnahmen zu diskutieren, die sich für die Konzernrevision aus dem Dezentralisationsgedanken von Holdingstrukturen einerseits und den Erfordernissen interner Überwachung aus Sicht der Konzernführung andererseits ergeben können.

Diese Arbeit wurde im Februar 2002 vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main unter dem gleichem Titel als Dissertation angenommen.

Mein größter Dank gilt Herrn Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum, der mir mit großer Offenheit begegnete und den Verlauf der Arbeit bis zum Abschluss geduldig begleitete. Die vielen ermutigenden Anregungen und die stete Diskussionsbereitschaft haben das Wort des Doktorvaters mit Leben erfüllt, und für diese menschliche Erfahrung bin ich sehr dankbar. Für die bereitwillige Zweitbegutachtung danke ich ganz herzlich Herrn Prof. Dr. Hans-Georg Bartels.

Ferner danke ich dem langjährigen Geschäftsführer des Deutschen Instituts für Interne Revision, Herrn Dipl.-Kfm. Winfried Hohloch, für die hilfreiche Unterstützung bei der Informationsbeschaffung, die lange über meine Tätigkeit am „IIR“ hinaus anhielt.

Meinem späteren sehr geschätzten Vorgesetzten, Herrn Dipl.-Kfm. Klaus Peter Blobel und Herrn Jürgen Leck (beide Bertelsmann AG) sowie Herrn Dipl.-Kfm. Manfred Buderath (heute DaimlerChrysler AG) und Herrn Dr. Manfred Lindner (heute ThyssenKrupp AG) danke ich für ihre offene Diskussionsbereitschaft im Rahmen der für diese Arbeit durchgeführten Befragung.

Meinen Freunden und Weggefährten, Frau Prof. Dr. Karin Aschenbrücker, Herrn Dr. Michael Böttger und Herrn Dr. Matthias Stein, danke ich für viele Diskussionen und kritische Durchsichten des Manuskriptes. Ein besonderer Dank gilt meiner heutigen Kollegin Frau Sabine Schaetzke für die berufliche Entlastung in den entscheidenden Arbeitsphasen, ihre Ermutigungen und die sorgfältige Schlusskorrektur. Frau Astrid Winkler danke ich für die zuverlässige Literaturbeschaffung. Mein Dank gilt ferner meinen lieben Eltern. Abschließend bleibt festzustellen: es war eine erfahrungsreiche und wertvolle Zeit!

Für die Aufnahme dieser Arbeit in die Schriftenreihe Unternehmensführung danke ich dem Herausgeber Herrn Prof. Dr. Hartmut Kreikebaum und Herrn Dr. Detlev J. Brauner vom Verlag Wissenschaft & Praxis für die gute Zusammenarbeit.

Wiesbaden, im April 2002

Gerhard Obermayr

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XV
Tabellenverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XVIII
1 Einführung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Ziel der Untersuchung	3
1.3 Begriffliche Grundlagen	4
1.3.1 Interne Revision	4
1.3.2 Konzernrevision	12
1.3.3 Management-Holding	15
1.4 Ablauf der Untersuchung	19
2 Die Management-Holding als Handlungsfeld der Konzernrevision	23
2.1 Basisstrukturen und Gestaltungsparameter der Management-Holding	23
2.2 Führung und Überwachung mittels Zentralen in Holdingstrukturen	25
2.2.1 Aufbau und Funktionen von Zentralen	25
2.2.2 Erscheinungsformen und Verständnis von Zentralbereichen	27
2.2.3 Beziehungen eines Zentralbereiches zu anderen Organisationseinheiten der Management-Holding	29

2.3 Ausgewählte Rahmenbedingungen im Hinblick auf die Konzernrevision	30
2.3.1 Dezentralisierung und instrumentelle Führung	30
2.3.2 Interkulturelle Kommunikation und Informationstechnologien.....	32
2.3.3 Anforderungen aus dem KonTraG	34
3 Relevanz ausgewählter prüfungs- und organisationstheoretischer Ansätze zur Bildung eines Bezugsrahmens für potenzielle Strukturen der Konzernrevision	39
3.1 Prüfungstheoretische Ansätze.....	40
3.1.1 Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre.....	40
3.1.2 Prüfungsprozess und Urteilsbildung.....	44
3.1.3 Berichterstattung und Urteilsübermittlung	48
3.1.4 Prüfungsaufgaben und -ziele	50
3.1.5 Ziele und Funktionen der Konzernrevision	51
3.2 Organisationstheoretische Ansätze zur Konzernrevision.....	54
3.2.1 Entscheidungsorientierte Ansätze.....	54
3.2.2 Organisationstheoretische Überlegungen aus dem Delegationswertkonzept	58
3.2.3 Ausgewählte Untersuchungen zur Organisation der Konzernrevision.....	63
3.2.4 Der Zentralbereich Konzernrevision als Modifikation von Rahmenstrukturen	67
3.3 Institutionenökonomische Erklärungs- und Beschreibungsansätze	72
3.3.1 Transaktionskostenansatz.....	74
3.3.2 Principal-Agent-Ansatz	81
3.3.3 Property-Rights-Theorie.....	85
3.4 Eignung des kontingenztheoretischen Ansatzes.....	88

4 Analyse des Beziehungsgeflechtes der Konzernrevision in der Management-Holding.....	92
4.1 Transaktionskostenökonomik und Konzernrevision	92
4.1.1 Transaktionskostenökonomische Analyse alternativer Rahmenstrukturen	92
4.1.2 Transaktionskosten und –nutzenanalyse	93
4.1.2.1 Die Bestimmung der Transaktionskosten	94
4.1.2.2 Verrechnungsproblematik von Transaktionskosten	97
4.1.2.3 Die Bestimmung des Transaktionsnutzens	106
4.2 Beziehungsanalyse zwischen Konzernrevision und Primär- sowie Sekundär- einheiten der Management-Holding	111
4.2.1 Das Beziehungsgeflecht innerhalb der Holdinggesellschaft	112
4.2.1.1 Beziehungen zwischen Konzernrevision und Konzernführung	112
4.2.1.1.1 Verfügungsrechtliche Analyse aus Sicht der Konzernleitung.....	113
4.2.1.1.2 Principal-Agent-Beziehung zwischen Konzernführung und Konzernrevision.....	117
4.2.1.2 Beziehungen zwischen Konzernrevision und Zentralbereichen der Holding-Gesellschaft	120
4.2.1.3 Beziehungen zwischen Konzernrevision und Konzernaufsichtsrat	123
4.2.1.4 Beziehungen zwischen Konzernrevision und Externer Revision	126
4.2.2 Das Beziehungsgeflecht zu den Tochtergesellschaften.....	127
4.2.2.1 Beziehung zwischen Konzernrevision und Vorstand der Tochtergesellschaft	128
4.2.2.2 Beziehung zwischen Konzernrevision und geprüfter Einheit	131
4.2.2.3 Beziehung zwischen Konzernrevision und Aufsichtsrat	134
4.2.2.4 Beziehung zwischen Konzernrevision und Externer Revision	135
4.3 Beziehungen innerhalb der Konzernrevision einer Management-Holding	137

4.3.1 Zentralisation und Dezentralisation als Determinanten intrainstitutioneller Beziehungen	138
4.3.2 Beziehungen innerhalb der Konzernrevision	140
4.3.2.1 Beziehungen zwischen der zentralen Konzernrevision und den Bereichsrevisionen der Konzerntöchter	140
4.3.2.2 Beziehungen zwischen den Angehörigen der Revision	144
5 Auswertung der empirischen Studie und Interpretation der Ergebnisse	147
5.1 Beschreibung der empirischen Untersuchung	147
5.2 Konzernverhältnisse und deren Entwicklungen aus Sicht der Konzernrevision....	151
5.2.1 Bertelsmann AG	151
5.2.2 Daimler-Benz AG	155
5.2.3 Thyssen AG	159
5.2.4 Vergleich	161
5.3 Organisation der Konzernrevision und ihre Stellung in der Management-Holding	163
5.3.1 Bertelsmann AG	163
5.3.1.1 Aufbau- und ablauforganisatorische Gestaltungsaspekte	163
5.3.1.2 Die Beziehungen zur Konzernführung, zum Aufsichtsrat und zur Externen Revision	167
5.3.1.3 Aufgaben- und Revisionsverständnis	169
5.3.2 Daimler-Benz AG	171
5.3.2.1 Aufbau- und ablauforganisatorische Gestaltungsaspekte	171
5.3.2.2 Die Beziehungen zur Konzernführung, zum Aufsichtsrat und zur Externen Revision	173
5.3.2.3 Aufgaben- und Revisionsverständnis	175

5.3.3 Thyssen AG	177
5.3.3.1 Aufbau- und ablauforganisatorische Gestaltungsaspekte	177
5.3.3.2 Die Beziehungen zur Konzernführung, zum Aufsichtsrat und zur Externen Revision	179
5.3.3.3 Aufgaben- und Revisionsverständnis	180
5.4 Analytischer Vergleich der drei Konzernrevisionen	181
5.4.1 Kennzahlenvergleich	181
5.4.2 Qualitative Analyse	185
5.4.2.1 Ablauf- und aufbauorganisatorische Unterscheidungsmerkmale	185
5.4.2.2 Beziehungssystem der Konzernrevision	187
5.4.2.3 Selbstverständnis und Zielkonzeption	188
6 Struktur- und Gestaltungsvarianten der Konzernrevision	192
6.1 Idealtypische Organisationsmodelle der Konzernrevision in der Management-Holding	192
6.2 Effizienzproblematik und -kriterien	198
6.2.1 Koordinationseffizienz	200
6.2.2 Motivationseffizienz	203
6.3 Bewertung der Gestaltungsalternativen	206
6.3.1 Autarkiemodell	207
6.3.2 Kooperationsmodell	209
6.3.3 Richtlinienmodell	212
6.3.4 Wettbewerbsmodell	213
6.3.5 Kernbereichsmodell	215
6.4 Aktuelle Bestrebungen zur Effizienzsteigerung	218

6.4.1 Virtuelle Revisionsstrukturen und Revisionsnetzwerke	219
6.4.2 Self-Auditing	222
6.4.3 Interne Ausgründung in eine Revisionsgesellschaft.....	223
6.4.4 Outsourcing	224
6.5 Gestaltungsempfehlungen	226
7 Corporate Auditing als ergänzende Modifikation der Konzernrevision	230
7.1 Konzeption des Corporate Auditing-Ansatzes	230
7.1.1 Corporate Auditing: eine Arbeitsdefinition	231
7.1.2 Zielsetzungen des Corporate Auditing in der Management-Holding.....	233
7.1.3 Überlegungen zum Koordinationsbedarf im Gesamtsystem Konzernrevision ...	236
7.2 Einrichtung eines Corporate Auditing-Ausschusses	238
7.3 Potenzielle Kooperationspartner eines Corporate Auditing-Ausschusses	242
7.3.1 Kooperation mit dem Vorstand	243
7.3.2 Kooperation mit dem Zentralbereich Controlling	244
7.3.3 Kooperation mit dem Abschlussprüfer	245
7.3.4 Kooperation mit dem Aufsichtsrat in Zusammenhang mit Audit Committees ...	246
7.3.5 Kooperation mit anderen Zentralbereichen und Ausschüssen	250
7.4 Der Implementierungsprozess eines Corporate Auditing-Ausschusses	250
7.4.1 Implementierungsempfehlungen	250
7.4.2 Implementierungsstand und Entwicklungsperspektiven von Corporate Auditing-Maßnahmen bei den befragten Unternehmen	254
7.4.3 Relevanz des Corporate Auditing in Abhängigkeit ausgewählter Revisionsmodelle	256
7.5 Erfolgskontrolle von Corporate Auditing-Aktivitäten	259

8 Zusammenfassung und Ausblick	262
Anhang.....	265
Gesprächspartnerverzeichnis	265
Fragebogen für die Bertelsmann AG, Daimler-Benz AG und Thyssen AG	266
Grobgliederung der Elemente eines Konzernhandbuchs unter Berücksichtigung konzernhaftungsrechtlicher Elemente	286
Literaturverzeichnis	287

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Einfluss der Überwachung auf Zielsetzung und Zielerreichungsmaßnahmen	7
Abbildung 2: Standortstrukturen der Konzernrevision	15
Abbildung 3: Ablauf der Untersuchung	22
Abbildung 4: Dezentalisierungsgrad von strategischen Management-Holding-Typen	27
Abbildung 5: Prüfungs- und organisationstheoretischer Bezugsrahmen für die Konzernrevision in der Management-Holding	39
Abbildung 6: Elemente der Prüfung	44
Abbildung 7: Analyse und Herstellung der Effizienz erster und zweiter Ordnung innerhalb des Transaktionskostenansatzes	75
Abbildung 8: Transaktionen zwischen Konzernführung, -revision und geprüfter Einheit	79
Abbildung 9: Eignung der Institutionenökonomischen Ansätze zur Erklärung der Konzernrevision in der Unternehmung	88
Abbildung 10: Angepasstes Grundmodell des situativen Ansatzes für das Subsystem Konzernrevision innerhalb der Management-Holding	89
Abbildung 11: Unterstellte lineare Abhängigkeit von anteiligen Transaktionskosten, Transaktionskostensatz und zukünftig erwarteter Prozessmenge	102
Abbildung 12: Kausalbeziehungen von Transaktionseinflussgrößen, -kosten und -leistung	107
Abbildung 13: Institutionelle und personelle Beziehungen innerhalb der Konzernrevision und zwischen Konzernrevision und Management-Holding	112
Abbildung 14: Die Verteilung von nicht konzernnutzenbringendem Individualnutzen (IN) und von Konzernnutzen (KN) in der Management-Holding	116
Abbildung 15: Verteilung der Überwachungs- und Prüfungsaufgaben zwischen Konzernaufsichtsrat, Konzernvorstand, Konzernrevision und Konzerneinheit	124

Abbildung 16: Konzernnutzen und Konzerninformationsstand von Konzernaufsichtsrat, -vorstand und –revision	126
Abbildung 17: Mögliche Fallkonstellationen zwischen Externer Prüfung und Konzernrevision bzw. Bereichsrevision.....	136
Abbildung 18: Produktlinienorganisation des Bertelsmann-Konzerns seit Juli 1994..	153
Abbildung 19: Die Organisationsstruktur der Daimler-Benz AG als Management-Holding bis 1995	158
Abbildung 20: Die Organisationsstruktur der Thyssen AG	160
Abbildung 21: Aufbauorganisation der Konzernrevision der Bertelsmann AG	166
Abbildung 22: Prüfungsbereiche innerhalb der Produktlinien und Grundeinheiten des Bertelsmann-Konzerns	171
Abbildung 23: Aufbauorganisation der Konzernrevision der Daimler-Benz AG im ersten Halbjahr 1996	174
Abbildung 24: Aufbauorganisation der Konzernrevisionen der Thyssen AG	179
Abbildung 25: Anzahl der Revisoren je 1.000 Beschäftigte in den drei betrachteten Management-Holdings.....	183
Abbildung 26: Möglicher Beziehungskreis in einer Management-Holding	188
Abbildung 27: Klassifizierung des Zentralisationsgrades durch Revisionsmodelle	193
Abbildung 28: Effizienzbewertung der Konzernrevisionsmodelle	218
Abbildung 29: Modifikation dezentraler Revisionsstrukturen durch Bildung eines Ausschusses auf Zentralbereichsebene.....	241
Abbildung 30: Relevanz von Corporate Auditing-Aktivitäten am Beispiel des Autarkie-, Richtlinien- und Kooperationsmodells.....	259

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Abgrenzungskriterien zwischen Kontrolle und Revision.....	7
Tabelle 2: Beispiel für den zeitlichen Umfang von Revisionsprozessen in der Management-Holding insgesamt und je Konzerneinheit.....	100
Tabelle 3: Prüfbjekte in Abhängigkeit von der Organisationsstruktur der Tochtergesellschaften einer Management-Holding	132
Tabelle 4: Daten zur Expertenbefragung	150
Tabelle 5: Ausgewählte organisatorische Strukturmerkmale der drei untersuchten Management-Holdings	163
Tabelle 6: Ausgewählte Daten und Kennzahlen der drei untersuchten Management- Holdings; Bertelsmann ohne Produktlinie Gruner & Jahr AG	183
Tabelle 7: Ausgewählte organisatorische Strukturmerkmale der Konzernrevision der drei untersuchten Management-Holdings Bertelsmann AG, Daimler-Benz AG und Thyssen AG	185
Tabelle 8: Koordinationsinstrumente und potenzielle Maßnahmen des Corporate Auditing	237

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
ARGE IR	Arbeitsgemeinschaft Interne Revision (Österreich)
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMG	Bertelsmann Music Group
ca.	circa
Corp.	Corporation
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DSWR	Datenverarbeitung, Steuern, Wirtschaft, Recht (Zeitschrift)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
f.; ff.	folgende; fortfolgende
GE	Geldeinheit
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
HWO	Handwörterbuch der Organisation
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i.d.R.	in der Regel
IKS	Internes Kontrollsystem
i.e.S.	im engeren Sinne
IIA	Institute of Internal Auditors, Inc.
IIR	Deutsches Institut für Interne Revision e. V.
IN	nicht konzernnutzenbringender Individualnutzen
IKS	Internes Kontrollsystem
i.V.m.	in Verbindung mit

JoF	The Journal of Finance
k. A.	keine Angabe
KN	Konzernnutzen
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
m.W.	meines Wissens
MH	Management-Holding
No.	Number (Nummer)
o.V.	ohne Verfasser
p.a.	per annum
P-A	Principal-Agency
Rn.	Randnote
Rz.	Randziffer
S.	Seite, Satz
sog.	sogenannt/e/er
syn.	synonym
Sp.	Spalte
SVIR	Schweizerischer Verband für Interne Revision
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
Vol.	Volume
v.	von
vs.	versus
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Das Wirtschaftsstudium
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZIR	Zeitschrift Interne Revision
ZFO	Zeitschrift Führung + Organisation
z. T.	zum Teil

1 Einführung

1.1 Problemstellung

Viele große Konzerne haben in den 80er und 90er Jahren radikale strategische und organisatorische Veränderungen vollzogen.¹ Sie gehen einher mit der Neudefinition strategischer Geschäftsfelder, mit der Expansion in neue Märkte bei Relativierung des Stammgeschäftes und der umfassenden Neuordnung der Führungsstrukturen. Diese Maßnahmen zielen auf den nachhaltigen Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und damit auf die langfristige Überlebensfähigkeit des Unternehmens ab.²

Besondere Bedeutung haben dabei Führungskonzepte gewonnen, die als Management-Holding diskutiert werden und der Konzernliteratur wesentliche Impulse gegeben haben. Äußere Kennzeichen der Etablierung von Holdingstrukturen sind der vielfach radikale Personalabbau in den Zentralen, die weitgehende Verlagerung von bis dahin zentral verankerten Führungsfunktionen in die Bereiche und die Zusammenfassung klar definierter Führungsfunktionen in einer rechtlich verselbstständigten Konzernleitungsgesellschaft.³

Die Konzernrevision als klassische Stabs- bzw. Zentralbereichsfunktion ist in zweierlei Hinsicht von dieser Entwicklung betroffen. Erstens ist sie im Rahmen der Umverteilung

1 Zu den ersten empirischen Erhebungen zur Management-Holding vgl. Bühner, R., Management-Holding in der Praxis – Eine empirische Untersuchung deutscher Unternehmen -, in: DB, 46. Jg. (1993), S. 285. Bis zum Jahr 1990 wurden 46% der 50 größten deutschen Industrieunternehmen in eine Management-Holding umstrukturiert.

2 Vgl. Keller, Th., Unternehmensführung mit Holdingkonzepten, 2. Aufl., Köln 1993, S. 151 – 177; vgl. Bühner, R., Management-Holding, Unternehmensstruktur der Zukunft, Landsberg Lech 1992, S. 19 ff.

3 Die m. W. erste umfassendere empirische Untersuchung zur veränderten Rolle von Konzernzentralen im Management-Holding-Umfeld wurde von Bühner vorgestellt. In die Untersuchung gingen die Zentralen von 45 in Deutschland ansässigen, größtenteils international tätigen Management-Holdings ein. Da die Konzernrevision zusammen mit den Funktionen Steuern, Recht, Versicherungen und Pate/Lizenzen unter der Grundfunktion Konzernadministration ausgewiesen ist, können differenziertere Analysen aus dieser Untersuchung nicht abgeleitet werden. Vgl. Bühner, R., Gestaltung von Konzernzentralen: die Benchmarking-Studie, Wiesbaden 1996, S. 4-16 und S. 22. Zu den Dezentralisierungstendenzen in deutschen Zentralbereichen und deren organisatorische Gestaltungsmöglichkeiten, vgl. Krüger, W./Werder v., A., Zentralbereiche als Auslaufmodell? Gestaltungsmuster und Entwicklungstrends der Organisation von Teilfunktionen in der Unternehmenspraxis, in: ZfO, 69. Jg. (1995), S. 6-17 und die bei Bühner, Gestaltung, a.a.O., S. 11, angegebene Literatur.

von Führungs- und Überwachungsfunktionen im Konzern selbst Gegenstand der Reorganisation.⁴ Zweitens ist es ihre Aufgabe, die Holding-Führung bei der Verwirklichung ihrer strategischen Organisationsziele zu unterstützen.⁵

Während im Rahmen der Dezentralisation von Führungsentscheidungen eine kapazitätsmäßige Anpassung der Konzernrevision an die neue Größenordnung der Holdingzentrale geboten scheint („Abbau von Wasserköpfen“⁶), stellt sich aus der Sicht der Zentrale die Frage nach der gleichen Verteilung der Revisionsaktivitäten im Konzern.⁷ Da mit der quantitativen Größe von Konzernen auch tendenziell die quantitative Größe der Konzernrevision steigt, ergeben sich im Gegensatz zu kleineren Unternehmen komplexere Gestaltungsmöglichkeiten bzw. -alternativen. Es müssten also Kriterien gefunden werden, die eine Analyse, Bewertung und Prognose alternativer Konfigurationen der Konzernrevision im Hinblick auf bestimmte Holding-Strategie-Strukturkonzepte ermöglichen.

Mit der Überwachungsproblematik in der Management-Holding hat sich die Revisionsliteratur bislang nur am Rande auseinandergesetzt. So besteht zwar über die Funktion

-
- 4 Erste Hinweise zur Organisationsproblematik der Konzernrevision in Holding-Konzernen finden sich bei Everling, W., Konzernführung durch eine Holdinggesellschaft, in: DB, 34. Jg., (1981), S. 2554.
- 5 So schreibt Peemöller: „Revisionsinstitutionen können nur dann sinnvolle Ergebnisse erzielen, wenn sie ihre Aufgabenstellung und ihre Arbeitsweise nach der Institution ausrichten, der sie nützen sollen.“ (Peemöller, V. H., Management-Auditing, Unternehmensführung und betriebliches Prüfungswesen, Berlin 1978, S. 252).
- 6 Vgl. u. a. Roever, M., Weg mit dem Wasserkopf, in: Manager Magazin, 22. Jg. (1992), S. 126-135.
- 7 Die Frage nach einer „geeigneten“ Organisation der Konzernrevision bei zunehmender Dezentralisation von Führungsentscheidungen ist zwar angesprochen, wird aber nicht weiter ausgeführt. Heute wird prinzipiell eine Dezentralisierung sog. sekundärer Aufgaben, zu denen auch die Interne Revision gehört, gefordert, vgl. Hungenberg, H., Die Aufgaben der Zentrale, Ansatzpunkte einer zeitgemäßen Konzernführung, in: ZFO, 66. Jg. (1992), S. 348. Aus praxisorientierter Revisionsicht vgl. Biegert, H., Auswirkungen des Lean Management, Seminarunterlage zu einem Workshop für Führungskräfte der Internen Revision, veranstaltet vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V. am 6.9.1994 in Frankfurt/M.; zu ersten praktischen Konsequenzen durch Organisationsanpassungen vgl. Biegert, H., Der Einfluß des Lean-Production-Konzeptes auf die Interne Revision, ZIR 28. Jg. (1993), S. 135-149. Beispielsweise wurde die Zahl der Führungsebenen in der Konzernrevision der Mercedes-Benz AG von drei auf zwei verringert und die Mitarbeiterzahl um 20% reduziert.

und die Abläufe der Konzernrevision in der praxisorientierten Literatur⁸ weitgehend Einigkeit. Ebenso übereinstimmend werden die Vor- und Nachteile zentraler und dezentraler Revisionen gegeneinander abgewogen⁹. Jedoch ist bei diesen deskriptiven Darstellungen ein theoretischer Unterbau nicht erkennbar bzw. nur sehr begrenzt integriert.¹⁰

1.2 Ziel der Untersuchung

Zielsetzung dieser Untersuchung ist, alternative Gestaltungskonzepte der Konzernrevision in der Management-Holding auf der Grundlage verallgemeinerbarer organisations-theoretischer Kriterien herauszuarbeiten, mit denen praktisch relevante Gestaltungsempfehlungen möglich sind. Die zentrale Annahme dieser Arbeit ist die Aussage, dass ein Zusammenhang zwischen der (Führungs-)Organisation der Management-Holding und derjenigen der Konzernrevision besteht. Deshalb werden generell in Holding-Konzernen anzutreffende Einflussfaktoren und von dem jeweiligen Führungsverständnis ausgehende individuell-fallspezifische Einflussfaktoren analysiert.

Im Rahmen eines Pre-Tests wird die zentrale Aussage auf ihre Gültigkeit hin untersucht. Dazu wurde eine Befragung durchgeführt, mit der die Revisionskonfigurationen in verschiedenen ausgewählten Management-Holding-Konzernen beschreibbar sind. Auf dieser Grundlage wird versucht, die Gemeinsamkeiten bzw. Divergenzen zu interpretieren und Kausalitäten abzuleiten.

Aus den Ergebnissen des Pre-Tests werden organisatorische Gestaltungsempfehlungen abgeleitet. Dazu wird ein theoretischer Bezugsrahmen geschaffen, der es ermöglichen soll, auf der Grundlage theoretisch gesicherter Aussagen das komplexe Feld der Konzernrevision in dezentralen Führungsstrukturen zu beschreiben. Der Bezugsrahmen stellt auf ein integratives Verständnis ausgewählter Theorieansätze ab. Die Interne Re-

8 Vgl. insbesondere die einschlägigen Beiträge in der Zeitschrift *Interne Revision (ZIR)*, Fachzeitschrift für Wissenschaft und Praxis, hrsg. vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V., die seit 1966 vier- bis fünfmal jährlich erscheint.

9 Vgl. beispielsweise Grebien, C., *Interne Konzernrevision im Bankbereich – Unter Berücksichtigung der Verhältnisse in der Schweiz, Deutschland und den USA*, Zürich 1996, S. 148-153.

10 Vgl. hierzu auch die in Abschnitt 3.2.3 vorgestellten Untersuchungen zur Organisation der Konzernrevision.