

1 Einführung

1.1 Problemstellung und Forschungslücken

Auf das Forschungsthema dieser Dissertation reagieren Forscher und Praktiker beteiligter Gesellschaften oft mit zwei verschiedenen Fragen:¹

1. „Was umfasst Internal Control in einer Gesellschaft?“
2. „Worin liegt der Neuigkeitsgehalt einer Studie, die die Ausgestaltung von Internal Control analysiert?“

Forschende aus dem Bereich Auditing, Corporate Governance, (Management) Accounting oder Controlling formulieren tendenziell die zweite und nur teilweise die erste Frage; allerdings primär in der Schweiz.² Kommen sie aus diesen und ähnlichen Fachrichtungen ohne Schweizer Hintergrund oder Schweiz-spezifischem Fachwissen, tendieren sie zur Ersteren. Dies ist auch bei Forschenden aus anderen Fachrichtungen zu beobachten. Führungsverantwortliche, wie Geschäftsleiter oder Manager, von mittelständischen Gesellschaften³ sehen primär Frage eins im Vordergrund.

Diese unterschiedlichen Sichtweisen auf dasselbe Forschungsthema offenbaren ein gewisses Spannungsfeld. Sie sind jedoch erklärbar. Die genannten Praktiker sehen sich mit den neuen seit Anfang des Jahres 2008 in Kraft gesetzten regulatorischen Anforderungen konfrontiert. Gemäss Art. 728a Ziff. 1 Abs. 3 OR und dem Prüfungsstandard 890 (PS 890) werden wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften in der Schweiz unabhängig von ihrer Rechtsform auf die Existenz eines Internal Control-Systems⁴ der Finanzberichterstattung geprüft.⁵ Als Voraussetzungen sind u. a. Grössenkriterien in Art. 727 OR definiert. Allerdings werden die regulatorischen Anforderungen sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht dahingehend kritisiert, dass sie zu wenig konkret seien und somit zu grosse Handlungsspielräume offen liessen.⁶ Auch bestehende Frameworks sind eher für (nach Schweizer Verständnis) grosse bis

¹ Hierbei handelt es sich um nichtrepräsentative Aussagen im Rahmen von verschiedenen Doktoranden- und Fachseminaren sowie Tagungen, die durch direkte Gespräche ermittelt wurden.

² Berücksichtigt sind ausnahmslos Forschende aus Europa.

³ Zum Begriff und zur definitorischen Abgrenzung von mittelständischen Gesellschaften vgl. Kapitel 3.

⁴ Die Begriffe Internal Control und Internal Control-System werden synonym verwendet.

⁵ Für regulatorische Rahmenbedingungen zu Internal Control vgl. Kapitel 2.3.

⁶ Vgl. Ruud/Jenal (2005); Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 2; Möller/Pfaff (2007a), S. 50; Pfister (2007), S. 4; Böckli (2007), S. 466.

sehr grosse Gesellschaften konzipiert.⁷ 26% der grössten Schweizer Gesellschaften geben an, dass unklare Ansprüche an die Interne Kontrolle die Ursache für diesbezügliche Schwächen verantwortlich sind.⁸ Aufgrund der zunehmenden Anzahl von Publikationen zu Internal Control und der Entwicklung verschiedener Frameworks⁹ existieren auch aus theoretischer Sicht unterschiedliche Interpretationen von Internal Control.¹⁰ Ein weiterer wesentlicher Kritikpunkt wurde im Zusammenhang mit der zu engen Fokussierung auf die Finanzberichterstattung formuliert.¹¹ Ihm wird sich mit dieser Arbeit insofern angeschlossen, als dass ein weit gefasstes Verständnis von Internal Control für Schweizer Gesellschaften propagiert und dieser Arbeit zu Grunde gelegt wird.¹² Daher wird Internal Control in der Arbeit gemäss der Definition vom COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO) interpretiert:

„Internal Control ist ein Prozess, beeinflusst durch den Verwaltungsrat, das Management oder andere und konzipiert, um eine zweckmässige Sicherheit in Bezug auf die Erreichung von Zielen in den folgenden Kategorien bieten zu können:

- Effektivität und Effizienz der Tätigkeiten,
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung,
- Gesetzes- und Normenkonformität.“¹³

Die Frage nach dem Neuigkeitsgehalt der Studie wird insbesondere von Forschenden gestellt, die mit der Thematik bereits eingehend vertraut sind. Internal Control existiert in jeder Gesellschaft; die explizite Auseinandersetzung mit der Ausgestaltung aufgrund der regulatorischen Entwicklungen ist aber insbesondere für mittelständische Gesellschaften durchaus als neu zu bezeichnen.¹⁴ Darin zeigt sich die hohe Aktualität der Thematik. Forschende verweisen kritisch auf bestehende Publikationen, weil diese erstens wichtige Erkenntnisse auf theoretisch-konzeptioneller Ebene hervorgebracht haben.¹⁵ Damit sind sie aus Sicht vieler Praktiker jedoch relativ allgemein gehalten. Zweitens fokussieren sie sich tendenziell auf grosse bis sehr grosse Gesellschaften und sind damit inhaltlich für mittelständische Gesellschaften von

⁷ Vgl. Möller/Pfaff (2007a), S. 50; Pfaff/Ruud (2008), S. 76.

⁸ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 76.

⁹ Für einen Vergleich ausgewählter Frameworks vgl. Kapitel 2.5.

¹⁰ Vgl. Maijoor (2000), S. 104; Spira/Page (2003), S. 652; FEE (2005b), S. 8; Böckli (2007), S. 476.

¹¹ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1045.

¹² Vgl. Kapitel 2 zur weiterführenden theoretischen Auseinandersetzung mit Internal Control.

¹³ COSO (1994a), S. 13.

¹⁴ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 15. Auch international ist diese Entwicklung zu beobachten. Hier sei bspw. auf Sec. 404 Sarbanes-Oxley Act (SOX) und COSO (2006) verwiesen.

¹⁵ Vgl. z. B. Bourqui/Blumer (1994); Ruud/Jenal (2004); Ruud/Jenal (2005); Jenal (2006).

geringerer praktischer Relevanz.¹⁶ Dies zeigt, dass noch vielfältige Forschungsmöglichkeiten in Bezug auf den Zusammenhang von Internal Control und (nichtbörsenkotierten) mittelständischen Gesellschaften bestehen.¹⁷ Als Beispiel ist diesbezüglich auf die aktuelle Studie von IRC/PwC zu nennen.¹⁸

In der einschlägigen Fachliteratur wird auf die Bedeutung hingewiesen, dass Internal Control in Verbindung mit einer spezifischen praxisorientierten Problemstellung zu erforschen ist.¹⁹ International werden das Forschungsgebiet Mittelstand und Internal Control-relevante Themenstellungen primär separat behandelt.²⁰ In der Schweiz hat bisher nur eine relativ überschaubare Anzahl von Publikationen den Zusammenhang von Internal Control mit mittelständischen Gesellschaften empirisch untersucht.²¹ Dabei stehen Fragen nach der Standortbestimmung grösserer bis sehr grosser Gesellschaften, Prüffunktionen, Wirtschaftskriminalität oder Kosten-Nutzen-Verhältnisse in der Ausgestaltung im Mittelpunkt.²² Bspw. haben PFAFF/RUUD die konzeptionelle Ausgestaltung von Internal Control hinsichtlich ihrer Existenzprüfung im Bereich der Finanzberichterstattung bei mittelständischen Gesellschaften zum Gegenstand.²³ Darüber hinaus fehlt es zum Zeitpunkt der vorliegenden Studie an Erfahrungswerten, ab welchem Schwellenwert das gesetzliche Minimum zur Ausgestaltung der Internal Control der Finanzberichterstattung erreicht ist. Aus praktischer Sicht fühlen sich Gesellschaften daher verunsichert, weil sich ein Verständnis für einen OR-konformen Minimalstandard erst noch herauskristallisieren muss.²⁴

Um eine ganzheitliche Auffassung²⁵ von Internal Control umzusetzen, ist es zuerst notwendig, die zu integrierenden Standbeine bzw. Zielkategorien zu analysieren. Verglichen mit der Finanzberichterstattung existieren hinsichtlich der Compliance oder der operativen Tätigkeiten keine gleichartigen regulatorischen Vorgaben. Ein konkreter Minimalstand in Bezug auf eine integrierte Internal Control ist somit erst noch zu definieren.²⁶ Auch kann mit einer

¹⁶ Vgl. Chenhall (2003), S. 149. Als Beispiele vgl. KPMG/IRC (2005); Ruud/Pfister/Hanselmann (2006a); Jenal (2006). Für Besonderheiten mittelständischer Gesellschaften bzgl. Internal Control vgl. Kapitel 3.4.

¹⁷ Vgl. Durand/Vargas (2003), S. 667. Dies gilt allein schon zur Thematik von Internal Control. Vgl. Root (1998), S. 54-55; Kinney (2000b), S. 83; Maijoor (2000), S. 102; Ge/McVay (2005), S. 155; Jenal (2006), S. 251-254.

¹⁸ Vgl. IRC/PwC (2008).

¹⁹ Vgl. Kinney (2000b), S. 88; FEE (2005b), S. 6, 10.

²⁰ Vgl. Ritchie, J./Richardson (2000), S. 471.

²¹ In verwandten Fachgebieten, wie bspw. beim Management Control bzw. Management Accounting, besteht dagegen eine Vielzahl empirischer Studien, die inhaltlich etwas andere Aspekte untersuchen. Vgl. Ittner/Larcker (1998); Ittner/Larcker (2001); Widener (2007), S. 757.

²² Vgl. KPMG/IRC (2005); Ruud/Pfister/Hanselmann (2006a); Ehrbar (2007); PwC (2007); IRC/PwC (2008); Möller/Steiner (2008).

²³ Vgl. Pfaff/Ruud (2008).

²⁴ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 2; Böckli (2007), S. 466; Bhicknapahari (2008), S. 21.

²⁵ Vgl. hierzu z. B. Ruud/Jenal (2004); Jenal (2006).

²⁶ Diese Herausforderung ist jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit.

eingehenden Analyse der in der Literatur (zum Teil hypothetisch) formulierten Charakteristika einer Gesellschaft, die mit dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control zusammenhängen können, hinsichtlich ihrer Gültigkeit für mittelständische Schweizer Gesellschaften noch ein wesentlicher Forschungsbeitrag geleistet werden.²⁷

Aufgrund dieser Umstände wird in einer aktuellen Studie zu Internal Control empfohlen, ein Benchmarking auf Basis einer Vielzahl von Gesellschaften zur Analyse der Ausgestaltung und der Entwicklungstendenzen von Internal Control durchzuführen.²⁸ Dadurch wäre es erstmals möglich, mittelständischen Gesellschaften strukturiert ihr eigenes Verbesserungspotenzial bzgl. der drei Internal Control-Zielkategorien und deren Komponenten aufzuzeigen.

Sowohl in der Theorie als auch in der Praxis – insbesondere im Zusammenhang mit mittelständischen Gesellschaften – bestehen erstens verschiedene Interpretationen von Internal Control.²⁹ Zweitens sind wesentliche Informationen zur Ausgestaltung in den Zielkategorien von Internal Control zu erarbeiten, um diese auch im Sinne eines ganzheitlichen Verständnisses umzusetzen. Vor dem Hintergrund aktueller regulatorischer Veränderungen haben sich ausdrücklich auch mittelständische Gesellschaften hinsichtlich Internal Control (primär im Bereich der Finanzberichterstattung) neu zu orientieren. Im Vergleich zu den USA oder der EU geht die Schweiz damit (auch im Zusammenhang mit der Revisionsart) einen eigenständigen Weg.³⁰ Daher ergeben sich aus theoretischer und praktischer Sicht für mittelständische Gesellschaften verschiedene Fragestellungen:

- Wie ist Internal Control bei mittelständischen Gesellschaften ausgestaltet?
- Worin unterscheiden sich mittelständische Gesellschaften in den Internal Control-Zielkategorien und bzgl. welcher Komponenten ergibt sich besonderer Handlungsbedarf?
- Wie sind die mittelständischen Gesellschaften charakterisiert, die aktuell bereits einen hohen Stand von Internal Control aufweisen?
- Existieren je nach Zielgruppe (branchen-)spezifische Unterschiede?
- Inwiefern gibt es mittelständische Gesellschaften, die hinsichtlich bestimmter Internal Control-Komponenten als Vorbild dienen können?
- Wie zeichnen sich Entwicklungstendenzen mittelfristig ab?

²⁷ Auch international wurde das Niveau der Ausgestaltung von Control-Systemen im Zusammenhang mit Charakteristika von Gesellschaften wenig untersucht. Vgl. Ginzberg (1980), S. 379. Es existieren bspw. in den USA Studien zum SOX, die Zusammenhänge von Charakteristika mit Internal Control-Schwächen im Bereich der Finanzberichterstattung bei grossen bis sehr grossen aktiennotierten Gesellschaften analysieren. Vgl. z. B. Bryan/Lilien (2005); Ashbaugh-Skaife et al. (2006); Doyle/Ge/McVay (2007); Leone (2007).

²⁸ Vgl. PwC (2007), S. 10.

²⁹ Vgl. Pfäffli (2008), S. 25.

³⁰ Vgl. Stenz (2006), S. 346-347; Möller/Pfaff (2007a), S. 50; Kapitel 2.3.

Als Analyserahmen bietet sich das Internal Control-Framework von COSO an.³¹ Wesentliche Gründe hierfür sind in seiner weiten internationalen und nationalen Verbreitung sowohl auf theoretischer als auch auf praktischer Ebene zu sehen.³² Auch orientieren sich in der Schweiz die regulatorischen Anforderungen an diesem Framework, was sich u. a. am PS 890 zeigt.³³

1.2 Zielsetzung

Die Zielsetzung dieser Arbeit lässt sich vor dem Hintergrund der Praxis Herausforderungen sowie der Analyse bestehender Theorie formulieren.

Das Ziel in der Durchführung der Analyse von Internal Control bei mittelständischen Schweizer Dienstleistungsgesellschaften besteht darin, hinsichtlich der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien Orientierungshilfen zu erarbeiten und Handlungsinitiativen aufzuzeigen.

Um das Forschungsziel zu erreichen, werden sequenziell drei Teilziele angestrebt:

1. Ermittlung der aktuellen Ausgestaltung von Internal Control in den Zielkategorien der Finanzberichterstattung, der Compliance und der operativen Tätigkeiten;
2. Analyse von Charakteristika der Gesellschaften, die mit der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien zusammenhängen;
3. Untersuchung von prognostizierten Entwicklungstendenzen bzgl. der Internal Control-Zielkategorien.

Auf Basis theoretischer und empirischer Untersuchungen stehen somit praxisbezogene und wissenschaftlich fundierte Orientierungshilfen im Vordergrund. Die dreiteilige Analyse kann den betroffenen Gesellschaften wichtige Ansätze bieten, Internal Control in wesentlichen Aspekten zu verbessern. Darüber hinaus werden regulatorische Entwicklungen auf Basis der Ergebnisse kritisch beleuchtet. Durch die integrale Analyse der Forschungsgebiete Internal Control und Mittelstand wird ein wissenschaftlicher Beitrag geleistet, auf dem Forschende beider Fachrichtungen aufbauen können. Darüber hinaus erhalten die Verantwortlichen aus der Praxis durch das Benchmarking wichtige Inputs und Hilfestellungen in Bezug auf die

³¹ Vgl. Ruud/Pfister/Hanselmann (2006b), S. 34; Pfaff/Ruud (2008), S. 42-43. Für eine kritische Diskussion der Eignung dieses Modells für den empirischen Teil vgl. Kapitel 4.1.

³² Vgl. Menzies (2004), S. 81; KPMG/IRC (2005), S. 20; Anderson/Christ/Sedatole (2006), S. 10; Ehrbar (2007), S. 55.

³³ Vgl. Treuhand-Kammer (2008).

Ausgestaltung von und Anforderungen an Internal Control. Es wird nicht der Anspruch erhoben, unumstössliche Ergebnisse zu erarbeiten. Dieses ist aufgrund der Vielfältigkeit von Internal Control kaum möglich.³⁴ Vielmehr steht die modellhafte Analyse im Vordergrund, um im Sinne einer hilfreichen Orientierung wesentliche Aspekte für die Grundlage einer kritischen Auseinandersetzung mit Internal Control zu schaffen.

1.3 Eingrenzung

Eine zielgerichtete Arbeit erfordert, die Zielsetzung auf ein konkretes Untersuchungsgebiet zu fokussieren. Nur so kann ein möglichst deutlicher Forschungsbeitrag geleistet werden. Dieses wurde in den vorgehenden Ausführungen bereits insofern verdeutlicht, als dass mittelständische Gesellschaften des Dienstleistungssektors in der Deutschschweiz im Zusammenhang mit Internal Control Gegenstand dieser Arbeit sind.

Die geografische Abgrenzung ist notwendig, weil es nicht Ziel dieser Arbeit ist, globale Lösungsansätze im Zusammenhang mit Internal Control zu erarbeiten.³⁵ Die Schweiz steht deshalb im Mittelpunkt dieser Arbeit, weil die Aktualität regulatorischer Vorschriften hinsichtlich der Themenstellung im Vergleich zu anderen Ländern als relativ hoch zu bezeichnen ist. Die Fokussierung auf die Deutschschweiz ist damit zu begründen, dass der Einfluss weiterer Faktoren, wie Kultur, nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist. Auch sind damit bereits über 70% der Beschäftigten und auch 70% der Arbeitsstätten berücksichtigt.³⁶

Die inhaltliche Eingrenzung auf mittelständische Gesellschaften ist eng mit der geografisch regulatorischen Argumentation verknüpft. Sie erfolgt unter dem Gesichtspunkt, dass im seit 01. Januar 2008 in Kraft getretenen Art. 727 OR Kriterien definiert sind, aufgrund derer sich insbesondere auch mittelständische Gesellschaften in der Schweiz mit der Thematik Internal Control der Finanzberichterstattung auseinandersetzen müssen.³⁷

Darüber hinaus wird sich im Rahmen der empirischen Studie auf den Dienstleistungssektor beschränkt. Als Begründung ist seine volkswirtschaftliche Bedeutung anzuführen: Ca. 67% sowohl der Vollzeitäquivalente (VZÄ) als auch der privatrechtlichen Gesellschaften sind in der Schweiz diesem Sektor zuzurechnen.³⁸

³⁴ ROOT und KINNEY weisen auf die Komplexität bzw. Abstraktheit von Internal Control hin. Vgl. Root (1998), S. 21; Kinney (2000b), S. 88.

³⁵ Für die Vielfalt regulatorischer Anforderungen zu Internal Control allein in Europa vgl. z. B. FEE (2005b).

³⁶ Vgl. BfS (2007c), Internet. Für eine detailliertere Begründung der geografischen Eingrenzung auf die Schweiz und weiter auf die Deutschschweiz vgl. Kapitel 5.1.2.

³⁷ Vgl. Kapitel 2.3. Für die detaillierte Abgrenzung mittelständischer Gesellschaften vgl. Kapitel 3.2.

³⁸ Vgl. Fachstelle für Statistik Kanton St. Gallen (2007), Internet.

1.4 Wissenschaftstheoretische Positionierung und Forschungsstrategie

Das Ziel der (empirischen) Sozialforschung liegt in der möglichst unverfälschten Erfassung und Erklärung von sozialen Ereignissen und der sozialen Realität.³⁹ Zur Erreichung dieser Zielsetzung haben sich in der Vergangenheit primär zwei verschiedene wissenschaftstheoretische Grundpositionen entwickelt, die je nach Perspektive als unvereinbar oder integrativ angesehen werden. Nachfolgend wird darüber ein kurzer Überblick gegeben, um darauf aufbauend die Forschungsstrategie dieser Arbeit darzulegen.

1.4.1 Wissenschaftstheoretische Grundpositionen

In der sozial- und damit auch in der betriebswirtschaftlichen Forschung haben sich mit der empirisch analytischen und hermeneutisch geisteswissenschaftlichen Ausrichtung zwei Positionen entwickelt, die durch einen positivistischen bzw. interpretativen Standpunkt gekennzeichnet sind. Auf eine ausführliche Diskussion der verschiedenen Stärken und Schwächen im Zusammenhang der Inkompatibilitätsthese⁴⁰ dieser beiden epistemologischen Paradigmen wird an dieser Stelle verzichtet, weil dies hier zu weit führt. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass zunehmend (auch durch ein Hervorheben der Gemeinsamkeiten) eine Integration beider Ansätze angestrebt wird.⁴¹

Die Zielsetzung einerseits und die Erkenntnisgewinnung andererseits bilden den Ausgangspunkt eines Forschungsprojekts. Das impliziert, dass die Problemstellung massgeblich die Auswahl der Methoden beeinflusst.⁴² Entscheidend dabei ist der Wissensstand des zu erforschenden Problemfelds.⁴³ Mit der Forschungsmethodik wird eine logische Verbindung zwischen der Forschungsfrage, dem Bezugsrahmen, den empirisch ermittelten Daten und den daraus gewonnenen Erkenntnissen geschaffen. Nachfolgend wird die Forschungsmethodik als Oberbegriff verstanden, der den Forschungsansatz (induktiv/deduktiv), die Vorgehensweise zur Datengenerierung (quantitativ/qualitativ) und ihr Analyseverfahren (explorativ/konfirmatorisch) umfasst.⁴⁴

³⁹ Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 57; Lamnek (2005), S. 86.

⁴⁰ Vgl. Howe (1988), S. 10; Kelle (2007), S. 39-55.

⁴¹ Vgl. z. B. Greene/Caracelli/Graham (1989); Johnson/Onwuegbuzie (2004); Onwuegbuzie/Leech (2005); Kelle (2007).

⁴² Vgl. Diekmann (2005), S. 18, 165; Onwuegbuzie/Leech (2005), S. 377; Riesenhuber (2006), S. 4.

⁴³ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31.

⁴⁴ Diese Art der Strukturierung folgt der von ERFURT. Vgl. Erfurt (2006), S. 18.

1.4.1.1 Forschungsansatz

Eine zentrale Unterscheidung ergibt sich hinsichtlich der Induktion und Deduktion von Erkenntnissen. Für verhältnismässig wenig untersuchte Problemstellungen, die eine hohe Komplexität aufweisen, eignet sich grundsätzlich ein induktiver Forschungsansatz, also den Schluss vom Besonderen zum Allgemeinen. Dem steht der deduktive Ansatz entgegen, der vom Allgemeinen auf das Besondere schliesst. Hierbei wird vorausgesetzt, dass erste Erkenntnisse oder Theorien hinsichtlich der Problemstellung vorliegen.

Für die Zielsetzung einer induktiven Forschung steht die Entwicklung von Theorien oder die Erarbeitung/Entdeckung von Hypothesen im Vordergrund. Es geht darum, (wiederholte) Beobachtungen zu (bestmöglich) erklärenden Prinzipien zu aggregieren. Ihre Bedeutung ergibt sich bspw. durch das Auftreten neuartiger Phänomene, die ein zeitlicher Wandel und Weiterentwicklung sowohl der Realität als auch der Forschung hinsichtlich des (subjektiven) Verstehens derselben mit sich bringt.⁴⁵ Die Gewinnung von Hypothesen und damit die potenzielle Erkenntniserweiterung ist das Resultat dieses Forschungsprozesses.⁴⁶

Die Kritik am Induktionsschluss bildet die Grundlage für POPPERS kritischen Rationalismus, weil ein logisches Schlussverfahren nur im Sinne der Deduktion existieren kann.⁴⁷ Im Rahmen der deduktiven Forschung sollen aus bestehenden Theorien Hypothesen abgeleitet und geprüft, d. h. gemäss POPPER muss der Versuch gemacht werden, sie zu widerlegen. Nur die Hypothesen, die dem Widerlegungsversuch standgehalten haben und demnach nicht falsifiziert werden konnten, gelten als bewährt. Die Konsequenz einer als empirisch falsch erwiesenen Hypothese besteht darin, sie mit der gegenwärtigen Formulierung zu verwerfen oder sie so umzuformulieren, dass ihr Falschheitsgehalt eliminiert wird. Dann soll sie neuen Tests unterzogen werden. Eine als vorläufig bewährte Theorie ist weiteren, anspruchsvolleren Tests zu unterziehen und in ihrem Geltungsbereich bzw. Informationsgehalt auszudehnen. Dabei ist zu beachten, dass diese Hypothesen möglichst allgemein, aber meist dennoch für einen spezifisch definierten Geltungsbereich formuliert sind. Eine Hypothese stellt somit den Ausgangspunkt der deduktiven (empirischen) Untersuchung dar. Das Ergebnis dieses Vorgehens ist die wahrheitsbewahrende Konklusion, die streng genommen bestehendes Wissen konserviert.⁴⁸

⁴⁵ Hierzu ist z. B. auf den Konstruktivismus zu verweisen. Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 109-117.

⁴⁶ Vgl. Lamnek (2005), S. 252; Bortz/Döring (2006), S. 30-31, 300.

⁴⁷ Vgl. Popper (1934), zit. nach Diekmann (2005), S. 151; Schnell/Hill/Esser (2005), S. 61; Bortz/Döring (2006), S. 300.

⁴⁸ Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 57-62; Lamnek (2005), S. 251; Kromrey (2006), S. 38-43; Bortz/Döring (2006), S. 30-31, 300-301. Auf die dritte Form des Schliessens sei an dieser Stelle nur verwiesen, weil dieser „(...) Abduktionsschluss einen stark spekulativen Charakter hat“. Bortz/Döring (2006), S. 301.

Es ist neben dieser tendenziell bipolaren Darstellung darauf hinzuweisen, dass beide Paradigmen Elemente des jeweils anderen Vorgehens beinhalten. Holistisch gesehen ist es offensichtlich, dass sich beide ergänzen (müssen), denn dadurch kann ein wertvollerer Beitrag zum verbesserten Verständnis der Realität geleistet werden.⁴⁹

1.4.1.2 Vorgehensweise quantitativer und qualitativer Forschung

Auch die Diskussion um quantitative vs. qualitative Datengenerierung ist eng mit dem Anspruch der Erkenntnisgewinnung verbunden.⁵⁰ Während ein induktiver Forschungsansatz oft mit qualitativer Vorgehensweise einhergeht, ist die Deduktion des kritischen Rationalismus prinzipiell als Grundlage des quantitativen Ansatzes akzeptiert.⁵¹

Die Verfechter der quantitativen Forschung fordern eine möglichst grosse Objektivierung der Untersuchungen, um zeit- und kontextfreie (also allgemeingültige) Generalisierungen durchzuführen.⁵² Daher stehen das Messen und Quantifizieren im Mittelpunkt.⁵³ Es kann eine Grosszahl an Untersuchungsobjekten und -variablen als Forschungsgegenstand erhoben werden, wobei der Forscher auf eine angemessene Distanz zum Untersuchungsobjekt achtet. Der Grund liegt darin, Letzteres nicht durch seine Anwesenheit zu beeinflussen. Zudem soll eine klare Trennung zwischen Datenlieferant und -sammler vorgenommen werden. Hier zeigt die Prädetermination des Forschers Wirkung, indem die vorgelegten Fragen bspw. eines Fragebogens anhand seines hypothetischen Modells abgeleitet sind, wodurch nur die Aspekte erfasst und entdeckt werden können, die vorab durchdacht gewesen sind. Insgesamt stehen somit die Objektivität der Datenerhebung und -auswertung, das theoriegeleitete Vorgehen sowie die statistische Verallgemeinerbarkeit der Resultate im Vordergrund.⁵⁴

Das Ziel der qualitativen Forschung besteht im Gegensatz zum Hypothesen prüfenden quantitativen Verfahren darin, neue Hypothesen oder Wirkungszusammenhänge zu generieren. Zu den zentralen Prinzipien der qualitativen Forschung gehören u. a. die Offenheit und die Flexibilität. Der Forscher sucht den direkten Kontakt zum Untersuchungsobjekt, um diskursiv oder interpretativ einen Erkenntnisfortschritt zu erarbeiten. Hierbei zeigt sich der prozessual itera-

⁴⁹ Vgl. Onwuegbuzie/Leech (2005), S. 380; Bortz/Döring (2006), S. 300-301.

⁵⁰ Für eine umfangreiche Diskussion und Gegenüberstellung verschiedener grundlegender Merkmale zwischen dem quantitativen und qualitativen Paradigma vgl. z. B. Lamnek (2005), S. 242-273, 294-295; Bortz/Döring (2006), S. 296-336.

⁵¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 300.

⁵² Vgl. Johnson/Onwuegbuzie (2004), S. 14.

⁵³ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 296. Zur Unterscheidung von Messen und Quantifizieren vgl. Kromrey (2006), S. 213-215.

⁵⁴ Vgl. Lamnek (2005), S. 259, 260; Kelle (2007), S. 13.

tive Charakter des Vorgehens, weil der Forscher reflexiv und flexibel seine Methoden wie auch seine Beziehung zum Untersuchten im Laufe des Forschungsprojekts situativ und kontextbezogen laufend anpassen muss. Ein Anspruch auf Repräsentativität durch die Datenerhebung ist aufgrund ihrer mangelnden Standardisierung und subjektiven Interpretationen im Gegensatz zum quantitativen Vorgehen somit nicht möglich, jedoch werden auf diesem Weg neuartige Hypothesen entwickelt.⁵⁵

Es sei explizit darauf hingewiesen, dass der epistemologische Anspruch an die Forschung nicht vorschreibt, wie bei der Erfassung von Daten vorzugehen ist.⁵⁶ So wird auch an dieser Stelle deutlich, dass primär das Forschungsziel bzw. die -frage das entscheidende Element darstellt, den Forscher bei der Auswahl von qualitativer oder quantitativer (oder einer Kombination beider) Datengenerierungsverfahren anzuleiten. Dabei sind die Vor- und Nachteile der jeweiligen Methoden zu berücksichtigen und ein dem Forschungsziel angemessener Weg zu wählen.

1.4.1.3 Analyseverfahren

Eng verbunden mit den vorhergehenden Ausführungen stellt sich die Frage nach der konfirmatorischen vs. explorativen Datenanalyse.

Während ein deduktiver Forschungsansatz anhand quantitativer Verfahren komplexe Wirkungszusammenhänge analysiert, kommen konfirmatorische Analyseverfahren zum Einsatz, um die abgeleiteten Hypothesen anhand grosser (Stichproben-)Populationen zu testen. Die meist sehr umfangreiche Datenmatrix wird statistisch auf Basis einzelner definierter Kennzahlen analysiert. Dabei wird sich auf die wesentlichen a priori formulierten Hypothesen konzentriert, wodurch eine inhärente Reduktion bei der Datenauswertung vorgenommen wird. Hierbei wird deutlich, dass eine rein objektive Haltung des Forschenden schwer möglich ist, da bspw. Entscheidungen über die zu testenden Hypothesen und Analyseverfahren zu treffen sind, die z. T. auch subjektiv motiviert sind.⁵⁷

Bei der induktiven, qualitativen Forschung wird sich hingegen auf ein exploratives Analyseverfahren konzentriert, um zu einem klareren Verständnis eines Problems zu kommen. Ziel sind somit verallgemeinerungsfähige Aussagen, ohne dabei die Originalität der ggf. kreativ und subjektiv entdeckten Einzelbefunde zu vernachlässigen. Die Variabilität dieser For-

⁵⁵ Vgl. Lamnek (2005), S. 20-27, 193-198.

⁵⁶ Vgl. Onwuegbuzie/Leech (2005), S. 376.

⁵⁷ Vgl. Johnson/Onwuegbuzie (2004), S. 15-16; Lamnek (2005), S. 269.

schungsrichtung macht es schwer, klare Richtlinien oder Regeln zu definieren, weil die Interpretation als Analyseinstrument offensichtlich individuell geprägt ist, wodurch dem explikativen Charakter eine wichtige Rolle beigemessen wird.⁵⁸

Zusammenfassend bestehen die Hauptcharakteristika des empirisch analytischen Paradigmas in einem deduktiven Forschungsansatz, der durch primär quantitative Vorgehensweise im konfirmatorischen Sinn mittels statistischer Verfahren Hypothesen testet. Der Zweck besteht darin, möglichst umfangreiche Datensätze zu analysieren, um darauf aufbauend anhand von Generalisierungen Vorhersagen treffen zu können. Die hermeneutisch geisteswissenschaftliche Ausrichtung ist hingegen durch einen induktiven Forschungsansatz geprägt, der auf qualitativer Basis versucht, Muster im explorativen Stil zu entdecken, um als Ziel neue Hypothesen oder Theorien zu beschreiben.⁵⁹

1.4.2 Forschungsstrategie

Die Darlegung wissenschaftstheoretischer Grundpositionen hat sich bewusst an bipolaren Elementen orientiert, um einen verständlichen Kurzüberblick zu ermöglichen. Die praktische Realität der empirischen Forschung bewegt sich aber vielmehr auf Kontinua, deren Extrema durch die angesprochenen Aspekte gekennzeichnet sind. Dies ist mit verschiedenartigen Gemeinsamkeiten und zunehmend auch mit Kombinationsmöglichkeiten zu begründen.⁶⁰

In der empirischen Forschung werden die zu untersuchende Frage- bzw. Problemstellung und die davon abhängige Forschungsmethodik entscheidend durch den Kenntnisstand des Forschungsgebiets bestimmt.⁶¹ Internal Control als Forschungsgebiet bietet international und auch speziell in der Schweiz im Vergleich zu anderen betriebswirtschaftlichen Forschungsbereichen noch verhältnismässig viele Forschungsmöglichkeiten.⁶² Dies gilt für Internal Control im Allgemeinen und im Zusammenhang mit mittelständischen Gesellschaften im Besonderen. Tendenziell liessen diese Aspekte den Schluss zu, eine induktiv qualitative Forschungsarbeit durchzuführen, die explorativ neue Zusammenhänge erschliessen könnte.⁶³ Mögliche Vorteile bestünden u. a. darin, situationsspezifisch und ausführlich auf die Ausgestaltung und Zusam-

⁵⁸ Vgl. Lamnek (2005), S. 199-204; Bortz/Döring (2006), S. 352-357.

⁵⁹ Vgl. Johnson/Onwuegbuzie (2004), S. 18-20; Lamnek (2005), S. 242-273.

⁶⁰ Vgl. Greene/Caracelli/Graham (1989); Johnson/Onwuegbuzie (2004), S. 15, 20; Onwuegbuzie/Leech (2005), S. 378-381.

⁶¹ Vgl. Diekmann (2005), S. 18; Riesenhuber (2006), S. 6; Bortz/Döring (2006), S. 31, 49, 138.

⁶² Vgl. Root (1998), S. 21, 54-55; Kinney (2000b), S. 83, 88; Maijoor (2000), S. 102; Ge/McVay (2005), S. 155; Jenal (2006), S. 16, 248, 251-254.

⁶³ Vgl. Johnson/Onwuegbuzie (2004), S. 20.

menhänge von Internal Control bei einer kleinen Auswahl von einzelnen Gesellschaften einzugehen. Dies entspräche der handlungs- und problemorientierten Wissenschaftsauffassung der Betriebswirtschaftslehre nach ULRICH, die die Entwicklung allgemeiner Hypothesen oder Theorien mit möglichst grosser Aussagekraft zum Ziel hat, um sie im konkreten Einzelfall mit der Realität zu konfrontieren.⁶⁴ Allerdings wäre dieser Weg mit einem gewichtigem Nachteil verbunden: Die resultierenden Zusammenhänge und Befunde wären wegen des individuellen Kontexts der Untersuchungsobjekte kaum auf andere Gesellschaften übertragbar. Darüber hinaus bestehen bereits wegweisende theoretisch konzeptionelle sowie empirisch explorative Publikationen zu Internal Control bei Schweizer Gesellschaften.⁶⁵ Auch wird auf den Nutzen empirisch quantitativer Forschung hingewiesen, um bspw. umfassende Vergleiche, Benchmarking, Wissenstransfer zu Internal Control oder Zusammenhänge mit Charakteristika analysieren zu können.⁶⁶ Zusätzlich kann auch auf internationale Studien zurückgegriffen werden, die mit z. T. explorativem Charakter quantitativ statistische Analysen zu Teilbereichen von Internal Control durchführen.⁶⁷

Insgesamt wird daher der Kenntnisstand für einen deduktiven Forschungsansatz als ausreichend eingeschätzt. Weil auch die formulierte Zielsetzung dieser Arbeit auf die Möglichkeit eines quantitativen Vorgehens und des Testens von Hypothesen verweist, wird die Forschungsstrategie entsprechend daran ausgerichtet. Das hat den Vorteil, generelle Zusammenhänge, die bislang in der Forschungsliteratur primär hypothetisch formuliert sind, bei einer Vielzahl von Gesellschaften analysieren zu können. Allerdings werden damit verschiedene Schwächen, wie bspw. der hohe Abstraktionsgrad, bewusst in Kauf genommen. In dieser Studie werden sie von den Stärken kompensiert.

Es ist darauf hinzuweisen, dass nicht einfach einem mono-methodologischen Forschungsansatz gefolgt wird.⁶⁸ Vielmehr wird sich mit der Methodik an den inhaltlichen Erfordernissen des Forschungsziels ausgerichtet.⁶⁹ Hier kommt wieder der Kenntnisstand des Forschungsgebiets als zentrales Entscheidungskriterium zum Tragen: Internal Control gilt als relativ vielfältig. Daher gibt es bestimmte Teilaspekte, die im Rahmen des vorliegenden Forschungsziels von wesentlichem Interesse sind, zu denen jedoch noch mehr theoretisches Vorwissen bestehen müsste, um ein adäquates Ableiten und Testen von Hypothesen durchführen zu können.

⁶⁴ Vgl. Ulrich (1984), S. 137, 144-145.

⁶⁵ Vgl. z. B. Bourqui/Blumer (1994); Ruud/Jenal (2004); Ruud/Jenal (2005); KPMG/IRC (2005); Nadig/Marti/Schmid (2006); Jenal (2006); Ehrbar (2007); Möller/Steiner (2008); Pfaff/Ruud (2008).

⁶⁶ Vgl. PwC (2007), S. 10.

⁶⁷ Vgl. z. B. Bryan/Lilien (2005); Doyle/Ge/McVay (2007); Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007).

⁶⁸ Dies wird von sog. *purists* getan. Zur Diskussion von Unterscheidungen von *purists*, *situationalists* und *pragmatists* vgl. Onwuegbuzie/Leech (2005).

⁶⁹ Vgl. Onwuegbuzie/Leech (2005), S. 385; Bortz/Döring (2006), S. 29-30.

Deshalb werden nur dann Hypothesen entwickelt, wenn dies auf Basis der Theorie, Forschungsstand und eigenen Überlegungen sinnvoll ist.⁷⁰ Andernfalls werden Fragen formuliert. Dieses Vorgehen ist grundsätzlich akzeptiert, jedoch sollen sie klar voneinander unterscheidbar sein.⁷¹ Diese Forderung wird in dieser Arbeit berücksichtigt. Insofern wird in Abhängigkeit des Forschungsstands eine Kombination der wissenschaftstheoretischen Positionen vorgenommen, wobei der Schwerpunkt auf einem quantitativen Vorgehen beruht. Diese Art des Methodenmix bezeichnen GREEN/CARACELLI/GRAHAM auch als Expansion.⁷² Er eignet sich erstens dafür, deduktiv vermutete Wirkungszusammenhänge von Charakteristika der Gesellschaften und Internal Control zu analysieren. Hierzu werden Hypothesen auf einem relativ hohen Abstraktionsniveau konfirmatorisch mit statistischen Verfahren getestet. Zweitens können zusätzlich induktiv Teilaspekte von Internal Control neuartig beleuchtet werden, indem deskriptiv die Befunde dargestellt und interpretiert werden. Hier zeigt sich der Nutzen der quantitativen Forschung. Sie eignet sich sowohl zum Hypothesentesten als auch zur Ableitung von Handlungsempfehlungen. Dadurch ergeben sich aus dem Forschungsprojekt empirisch fundierte Bewährungen oder Widerlegungen sowie ein Beitrag zum besseren Verständnis von bislang weniger verstandenen Phänomenen.⁷³

Durch diese Kombination wird mit der empirischen Untersuchung zweierlei erreicht:⁷⁴

- Die empirischen Ergebnisse sind einerseits für die wissenschaftliche Forschung von Interesse. Anhand der empirischen Daten wird gezeigt, welche Hypothesen sich bewähren und bspw. welche Charakteristika der Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control eine Rolle spielen.
- Zusätzlich werden aufgrund der Problemlösungs- und Anwendungsorientierung interessante Befunde für die Praxis der mittelständischen Gesellschaften erarbeitet. Die Ergebnisse können für sie Hinweise z. B. bzgl. der Prioritätensetzung zur Ausgestaltung der Internal Control-Komponenten geben.

⁷⁰ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31. Auch zeigt sich hierbei eine gewisse subjektive Einschätzung des Forschers, die bei der Wahl der bestgeeigneten Methoden zu berücksichtigen ist, auch wenn neben dem Kenntnisstand das Forschungsziel und die Forschungsressourcen einen grösseren Einfluss darauf haben. Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 165.

⁷¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31.

⁷² Hierbei werden Breite und Umfang der Untersuchung durch verschiedene Methoden für unterschiedliche Komponenten des Forschungsobjekts erweitert. Weitere Möglichkeiten eines Methodenmix bestehen in der Triangulation, Komplementarität, Entwicklung oder Initiierung. Vgl. Greene/Caracelli/Graham (1989), S. 258-260.

⁷³ Vgl. Riesenhuber (2006), S. 8. Solch eine Vorgehensweise ist wissenschaftlich anerkannt. Vgl. Diekmann (2005), S. 166. Für Beispiele in der Forschung vgl. z. B. Lührs (2001); Erfurt (2006).

⁷⁴ Vgl. Diekmann (2005), S. 175.

Zusammenfassend ist die Forschungsstrategie am Kenntnisstand des Themas und am Forschungsziel der Arbeit ausgerichtet. Der Schwerpunkt liegt auf einem deduktiven Forschungsansatz, der auf quantitativer Basis das konfirmatorische Testen von Hypothesen im Mittelpunkt hat. Dennoch werden Elemente eines induktiven Vorgehens berücksichtigt. Diese zeigen sich erstens in der Erarbeitung und Formulierung der Hypothesen und zweitens in der deskriptiven Auseinandersetzung ausgewählter Teilaspekte der empirischen Untersuchung. Die angesprochene Problemorientierung wird in der Zielsetzung dieser Arbeit berücksichtigt, weil gerade im Kontext mittelständischer Gesellschaften eine praktische Anwendbarkeit gewünscht ist. Somit wird die Auffassung ULRICHS, „(...) dass die Betriebswirtschaftslehre eine praxisorientierte Wissenschaft sei und handelnden Menschen nützliches Wissen zur Verfügung stellen sollte“⁷⁵, auch bei einem tendenziell deduktiv quantitativen Forschungscharakter in dieser Arbeit unterstützt. Das begründet die methodologische Kombination.

1.5 Aufbau

Im Anschluss an diese Einführung wird in Kapitel zwei detailliert auf die Grundlagen zu Internal Control eingegangen. In diesem Rahmen wird eine theoretische Abgrenzung vorgenommen und der Begriff auf Basis einschlägiger Literatur anhand zweier Dimensionen eingehend erläutert. Auch werden regulatorische Rahmenbedingungen sowie Verantwortlichkeiten aufgezeigt. Darüber hinaus werden ausgewählte Internal Control-Frameworks einander gegenübergestellt. Kapitel drei beinhaltet die Definition von mittelständischen Gesellschaften. Auch wird die Eingrenzung auf den Dienstleistungssektor in der Schweiz dargelegt. Zusätzlich werden Besonderheiten mittelständischer Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control skizziert. Ausgehend von der Diskussion zur Orientierung am COSO-Modell widmet sich Kapitel vier der Herleitung der Hypothesen und Fragen, die im Rahmen der empirischen Studie untersucht werden. Die Grundlage bilden einschlägige internationale und nationale Forschungsarbeiten. Kapitel fünf setzt im Anschluss an die Ausführungen zum methodischen Vorgehen das konfirmatorische Prüfen der Hypothesen und die deskriptiven Auswertungen zu den Fragestellungen des vorhergehenden Kapitels in den Mittelpunkt. Dies stellt einen wichtigen Schritt zum Erreichen des eingangs definierten Forschungsziels dar. Die Konklusion in Kapitel sechs mit einer kritischen Reflexion der Forschungskonzeption, der Diskussion der Ergebnisse und den Implikationen für Praxis und Theorie beschliesst diese Arbeit. Der Aufbau stellt das Gerüst zum Vorgehen zur Erreichung der Zielsetzung dar (s. Abb. 1).

⁷⁵ Ulrich (1984), S. 143.

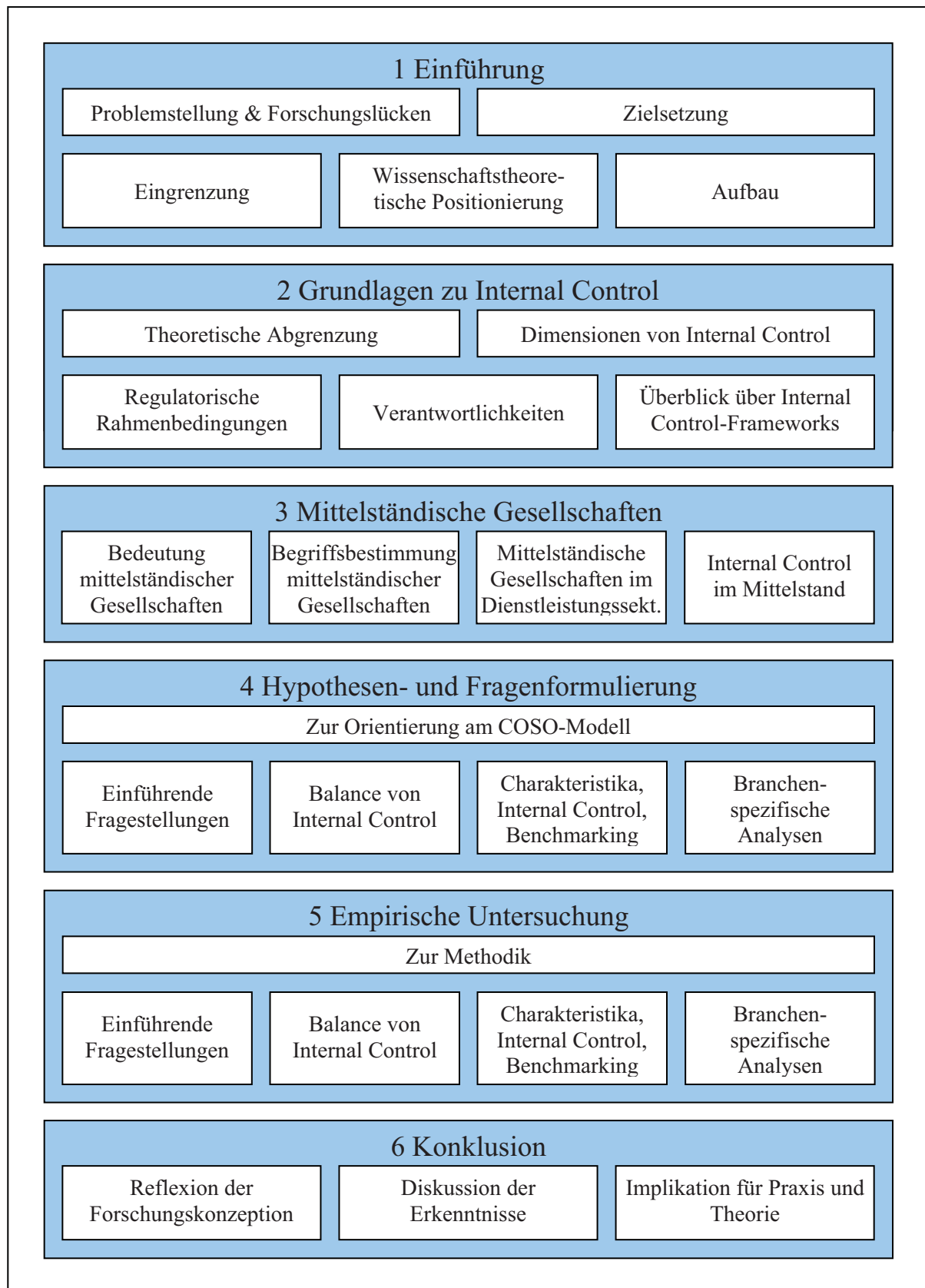


Abb. 1: Aufbau der Arbeit