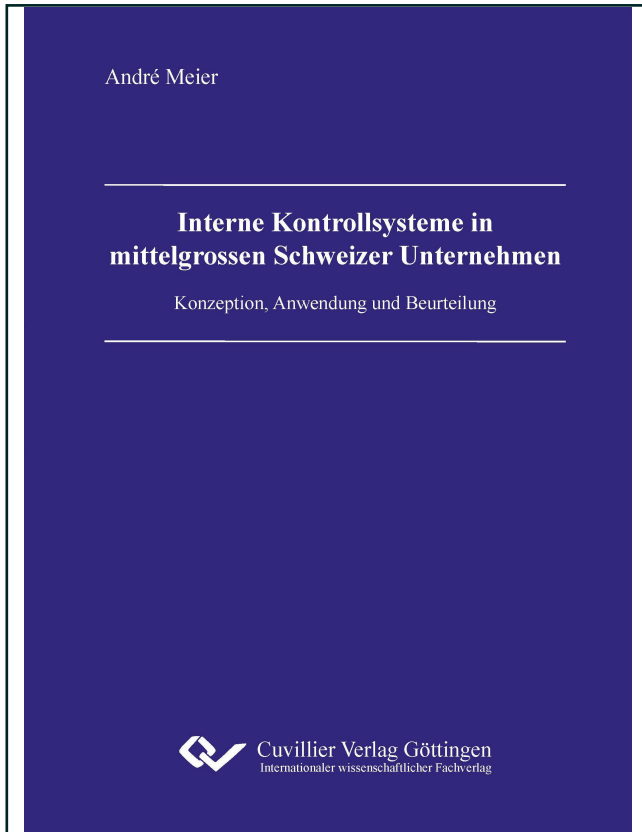




André Meier (Autor)  
**Interne Kontrollsysteme in mittelgrossen Schweizer  
Unternehmen**  
*Konzeption, Anwendung und Beurteilung*



<https://cuvillier.de/de/shop/publications/6507>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen, Germany  
Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: [info@cuvillier.de](mailto:info@cuvillier.de), Website: <https://cuvillier.de>



# Teil I: Theoretische Grundlagen

## 1. Kapitel: EINLEITUNG

Dieses Kapitel erläutert in Abschnitt 1.1 die Ausgangslage sowie die Problemstellung und damit die praktische Relevanz der vorliegenden Untersuchung. In Abschnitt 1.2 werden die zu beantwortenden Forschungsfragen abgeleitet und der Aufbau der Arbeit expliziert. Im anschließenden Abschnitt 1.3 werden die grundlegenden Begriffe «interne Kontrolle» und «mittelgrosses Unternehmen» definiert und von verwandten Begriffen abgegrenzt. In Abschnitt 1.4 wird schliesslich der aktuelle Stand der Forschung reflektiert, bevor der letzte Abschnitt 1.5 die Forschungskonzeption der Untersuchung präsentiert.

### 1.1 AUSGANGSLAGE UND PROBLEMSTELLUNG

Unternehmen sehen sich heute einer Vielzahl interner und externer Herausforderungen gegenüber. Diese resultieren häufig aus der allgemeinen Dynamik, mit der sich die wirtschaftliche, technologische, soziokulturelle, rechtliche sowie politische Umwelt wandelt.<sup>1</sup> Die Abfolge der Ereignisse beschleunigt sich, die Herausforderungen werden vielfältiger, ihre Auswirkungen nehmen an Intensität und Reichweite zu. Unternehmen werden dabei zwangsläufig auch mit Risiken konfrontiert, die sich oftmals mit herkömmlichen Methoden nicht bewältigen lassen.

Der Bedarf an einem risikoorientierten Führungsinstrument nimmt einen immer höheren Stellenwert im Unternehmen ein.<sup>2</sup> Als ursächliche Faktoren des Bedeutungszuwachses sind vor allem folgende fünf Aspekte zu nennen:<sup>3</sup>

- *Steigende Dynamik und Komplexität des Umfelds und der Geschäftstätigkeit:* Die allgemein erhöhte Dynamik an Güter- und Finanzmärkten führt zu wachsender Komplexität und gleichzeitig zu abnehmenden Reaktionszeiten unternehmerischer Vorgänge und Entscheidungen.<sup>4</sup> Schnellere Prozess- und Produktinnovationen, kürzere Produktlebenszyklen und Entwicklungszeiten, eine rasant steigende Variantenvielfalt, Nachfrageschwankungen sowie die dynamischen Entwicklungen der Informations- und Kommunikationstechnologien sind

---

<sup>1</sup> Vgl. ZÄPFEL (2000), S. 8.

<sup>2</sup> Vgl. SOMMER (2010), S. 1.

<sup>3</sup> Vgl. analog zum Bedeutungszuwachs des Risikomanagements GLAUM / PWC DEUTSCHE REVISION (2000); S. 9-11; GUNKEL (2010), S. 1.

<sup>4</sup> Vgl. BUXEL / HALSTRUP (2011), S. 1.

einige der sich schnell verändernden Rahmenbedingungen.<sup>5</sup> Unternehmen müssen relevante Änderungen der Unternehmensumwelt immer frühzeitiger erkennen, um die sich bietenden Chancen wahrnehmen und den potenziellen Risiken rechtzeitig begegnen zu können.

- *Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsprozesse:* Der Bedarf an Instrumenten steigt, die den eigentlichen Wertschöpfungsprozess hinsichtlich Effektivität und Effizienz überwachen und steuern helfen sowie die Erreichung der gesetzten Unternehmensziele unterstützen. Bereits geringe Abweichungen oder Unregelmässigkeiten in einem reibungslosen Ablauf der Geschäftsprozesse können zu Ineffizienzen führen, die die Wettbewerbsposition eines Unternehmens auf lange Sicht schwächen und die Wirksamkeit der Geschäftsaktivitäten beeinträchtigen können.<sup>6</sup>
- *Zunehmende Regulierungsdichte und wachsende Verantwortlichkeit der Gesellschaftsorgane:* Die Vorschriften und Regelungen, die als Reaktion auf Unternehmensskandale mit dem Ziel entstanden, das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der veröffentlichten Finanzberichte wiederherzustellen, werden immer zahlreicher.<sup>7</sup> Ferner werden fehlende Kontrollen, mangelhaftes Risikomanagement, Wirtschaftskriminalität und Korruption in der Öffentlichkeit verstärkt diskutiert.<sup>8</sup> Im Zuge dieser Entwicklung hat insbesondere die interne Kontrolle über die Finanzberichterstattung an Bedeutung gewonnen. Richtungsweisend war auf diesem Gebiet der Erlass des *Sarbanes-Oxley Act (SOX)* in den USA, der aufgrund seiner extraterritorialen Wirkung weltweit nicht nur die Unternehmen, sondern auch die Gesetzgebung verschiedener Staaten beeinflusst.<sup>9</sup> Dies trifft auch auf die Schweiz zu, die gewisse Anforderungen hinsichtlich interner Kontrollsysteme eingeführt hat. Seit dem Jahr 2008 müssen Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform, ein internes Kontrollsystem nachweisen, sofern sie der ordentlichen Revision unterliegen.<sup>10</sup>
- *Globalisierung:* Die verstärkte Betätigung von Unternehmen auf Auslandsmärkten bringt eine erhebliche Zunahme an Risiken mit sich.<sup>11</sup>
- *Bedeutung in Gesellschaft und Wissenschaft:* Die gestiegene gesellschaftliche Bedeutung sowie die Entwicklung neuer betriebswirtschaftlicher Methoden und Instrumente führten zur Herausbildung einer eigenständigen betriebswirtschaftlichen Teildisziplin, der «*Internal Control*». Auch haben sich zahlreiche Organisationen, Institutionen und Berufsgruppen gebildet, die das Ziel wirk-

<sup>5</sup> Vgl. BERGMANN / CRESPO (2009), S. 5.

<sup>6</sup> Vgl. zu den Zielen interner Kontrollsysteme Abschnitt 2.3.1, S. 71 ff.

<sup>7</sup> Vgl. KPMG (o.J.), Internet.

<sup>8</sup> Vgl. BUNGARTZ (2012), S. 141.

<sup>9</sup> Vgl. GCD (2003), S. 1.

<sup>10</sup> Vgl. zu den veränderten regulatorischen Veränderungen Abschnitt 2.4.1, S. 83 ff.

<sup>11</sup> Vgl. GUNKEL (2010), S. 1.

samer interner Kontrolle verfolgen. Hinsichtlich der Ausgestaltung und Beurteilung interner Kontrollsysteme liefert beispielsweise «*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*» international anerkannte und weit verbreitete Konzepte, die der Unternehmensführung eine angemessene Zusicherung bezüglich der Zielerreichung gewährleisten.<sup>12</sup>

Unternehmen erachten es heutzutage als dringlicher denn je, ein internes Kontrollsystem einzurichten und wirksam zu betreiben, denn nur ein präventives und aktives Management der operationellen Risiken kann den vielfältigen Herausforderungen begegnen und nachhaltig den Unternehmenserfolg sichern. Interne Kontrollsysteme helfen Unternehmen in einem systematischen und strukturierten Prozess, die Steuerungs- und Kontrollaktivitäten auf die wichtigsten Risiken auszurichten und die Zielerreichung massgeblich zu unterstützen.<sup>13</sup> Die Erkenntnis, dass eine starke interne Kontrolle im Unternehmen für den langfristigen Erfolg unabdingbar ist, beginnt sich weltweit durchzusetzen.<sup>14</sup>

Dieser Trend hat auf regulatorischer Ebene auch Europa und die Schweiz erreicht. Zu nennen ist hier sicherlich die durch die Teilrevision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts konkretisierte diesbezügliche Verpflichtung in der Schweiz. Der Schweizer Gesetzgeber regelt die konkrete Ausgestaltung interner Kontrollsysteme aber bewusst nur indirekt.<sup>15</sup> So hat seit dem Jahr 2008 die Revisionsstelle, die die Abschlussprüfung vornimmt, im Rahmen der ordentlichen Revision zu prüfen, ob ein internes Kontrollsystem existiert.<sup>16</sup> Ferner beinhalten die gesetzlichen Vorgaben nur die Erwartungen des Gesetzgebers, die im Zusammenhang mit der finanziellen Berichterstattung stehen. Dies sind vordergründig diejenigen Vorgänge und Massnahmen, die eine ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung sicherstellen. Darüber hinaus bestehen keine weiteren gesetzlichen Regelungen über die Form und den Umfang interner Kontrollsysteme. Dieser «*Spielraum*» gibt den Unternehmen die Möglichkeit, die Kontrollmechanismen nach eigenem Ermessen zu gestalten. Inwieweit operative Risiken, die Einhaltung von Vorschriften und Richtlinien oder strategische Aktivitäten in den Betrieb und die Überwachung der internen Kontrollsysteme einbezogen werden, ist jedem Unternehmen freigestellt.<sup>17</sup>

---

<sup>12</sup> Vgl. zu der *Bedeutung des COSO* Abschnitt 2.2.2, S. 46 ff.

<sup>13</sup> Vgl. SOMMER (2010), S. 2.

<sup>14</sup> Vgl. PWC (2006), S. 38.

<sup>15</sup> Vgl. PWC (2007), S. 13.

<sup>16</sup> Vgl. zu den *Aufgaben der Revisionsstelle im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem* Abschnitt 2.4.1, S. 83 ff.

<sup>17</sup> Vgl. PWC (2006), S. 5; PWC (2007), S. 13.

Die Anforderungen an das interne Kontrollsystem können demnach nicht für alle Unternehmen gleich sein. Dies wird auch von den Prämissen des *Kontingenzansatzes* gestützt, wonach jede Organisation bei der Konzeption von Informations- oder Führungssystemen stets interne und externe Faktoren zu berücksichtigen hat.<sup>18</sup> Darüber hinaus stellt auch die Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten im *Prüfungsstandard 890 (PS 890)* fest, dass die Implementierung und Ausgestaltung eines internen Kontrollsystems von der Grösse, den Geschäftsrisiken und der Komplexität des Unternehmens abhängen.<sup>19</sup>

Um den hohen Stellenwert interner Kontrollsysteme als sinnvolles Element jedes Prozesses zu gewährleisten, hat sich das System jedoch an die jeweiligen Umständen und Rahmenbedingungen so anzupassen, so dass es Qualität, Nachhaltigkeit, Sicherheit und Vermögenswerte des betreffenden Bereiches bestmöglich sicherstellt.<sup>20</sup> Jedes Unternehmen, das interne Kontrollsysteme implementiert und betreibt, muss das Problem der Integration in die bestehenden Geschäftsprozesse lösen, womit ist auch die Frage nach der Gestaltung des Gesamtsystems verbunden ist, dessen Einbettung in die Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens sowie die Koordination mit anderen Management- und Führungssystemen. Interne Kontrollsysteme können in Unternehmen fast beliebig differenziert und anspruchsvoll ausgestaltet werden.<sup>21</sup>

Ferner ist bei der Konzeption interner Kontrollsysteme stets auch das Wirtschaftlichkeitsprinzip zu beachten, wonach zwischen den Kosten eines Systems und seinem Nutzen ein angemessenes Verhältnis bestehen sollte.<sup>22</sup> So sollten zusätzliche Kontrollaktivitäten nur eingeführt werden, wenn «*die erwartete Einsparung von Risikokosten und anderen Mehrwerten die erwarteten zusätzlichen Kosten der Kontrollaktivität übersteigt*»<sup>23</sup>. Auch müssen die Art und der Umfang der internen Kontrolle mit der Geschäftstätigkeit so vereinbar sein, dass sie den Arbeitsfluss nicht hemmen oder verlangsamen. Andernfalls führt dies zu einer ungewollten Beeinträchtigung des operativen Geschäfts.<sup>24</sup> Das bedeutet auch, dass nicht die Prozesse in das Korsett bestehender Regelungen interner Kontrollsysteme *gepresst* oder wegen mangelnder Praktikabilität und Anwendbarkeit herausgenommen werden, sondern die interne Kontrolle mit ihren Erfordernissen flexibel an die Un-

---

<sup>18</sup> Vgl. zum *Kontingenzansatz* Abschnitt 1.5.1, S.18.

<sup>19</sup> Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), PS 890.

<sup>20</sup> Vgl. INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 35.

<sup>21</sup> PFAFF / PETERS (2011), S. 69.

<sup>22</sup> Vgl. SOMMER (2010), S. 2

<sup>23</sup> PWC (2006b), S. 39.

<sup>24</sup> Vgl. RUUD / ISUFI / RÜDISSER (2011), S. 271.



ternehmenssituation angepasst wird.<sup>25</sup> Die Akzeptanz interner Kontrollsysteme *«kann nur dann erreicht werden, wenn das System für die jeweilige Situation massgeschneidert wird, also weder wesentliche Risiken unbeachtet lässt noch eine unwirtschaftliche, komplizierte Überkontrolle beinhaltet»*<sup>26</sup>.

Insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen lässt sich ein umfangreiches internes Kontrollsystem nicht immer verwirklichen, da gerade in Bezug auf die interne Kontrolle restriktive Rahmenbedingungen vorherrschen.<sup>27</sup> Verfügbare Ressourcen für die Einführung eines umfassenden Systems sind häufig begrenzt und der Umsetzung aller notwendigen Kontrollmassnahmen personelle oder finanzielle Grenzen gesetzt.<sup>28</sup> Flache Hierarchien, die zumeist täglichen Kontakte zwischen Unternehmensführung und Mitarbeitenden sowie die Einfachheit und Überschaubarkeit der Geschäftsprozesse führen dazu, dass interne Kontrollsysteme in kleineren und mittleren Unternehmen weniger ausgeprägt und formalisiert sind. Auch führt die enge Personalführung dazu, dass die Koordination und die Kontrolle der nachgelagerten Ebenen zumeist von den geschäftsführenden Gesellschaftern persönlich und ohne die Unterstützung standardisierter und formalisierter Führungs- und Informationssysteme wahrgenommen werden.

Die Herausforderung für mittelgrosse Schweizer Unternehmen besteht heute darin, sich nicht nur an den Minimalstandards interner Kontrollsysteme auszurichten, sondern interne Kontrolle als Führungsinstrument zu nutzen und entsprechend an die unternehmerischen Herausforderungen und organisatorischen Gegebenheiten anzupassen.<sup>29</sup> Insofern widmet sich die vorliegende Studie der Untersuchung und Analyse der Konzeption, Anwendung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme in mittelgrossen Schweizer Unternehmen unter dem Aspekt, dass in der Praxis eine Vielfalt an internen Kontrollsystemen besteht.

---

<sup>25</sup> Vgl. INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 34.

<sup>26</sup> INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 35.

<sup>27</sup> Vgl. ANNEN (2008), S. 273.

<sup>28</sup> Vgl. ANNEN (2010), S. 87.

<sup>29</sup> Vgl. NADIG / MARTI / SCHMID (2006), S. 1.

## 1.2 ZIELSETZUNG UND AUFBAU DER ARBEIT

International anerkannte Rahmenwerke (engl.: *Frameworks*) liefern einen standardisierten Ansatz für die Konzeption wirksamer Kontrollsysteme.<sup>30</sup> Gleichzeitig weisen die Rahmenwerke darauf hin, dass die Ausgestaltung interner Kontrollsysteme stets im Zusammenhang mit den Unternehmensspezifika zu erfolgen hat. Jedoch geben weder die Rahmenwerke selbst noch die relevante Kontrollliteratur ausreichende Hinweise, wie die Ausgestaltung und die verschiedenen Unternehmenscharakteristika zusammenhängen.<sup>31</sup> Vor diesem Hintergrund und aufgrund der im ersten Abschnitt dargelegten Problemstellung liegt das übergeordnete Ziel in der empirischen Untersuchung der Relevanz von Kontextfaktoren für die Konzeption, Anwendung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme in mittelgrossen Schweizer Unternehmen. Aus dieser übergeordneten Zielsetzung lassen sich im Detail folgende vier Forschungsziele ableiten:

**Forschungsziel 1:** Die *erste* Zielsetzung liegt in der Schaffung von Transparenz hinsichtlich Konzeption, Zielsetzung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme in mittelgrossen Unternehmen, insbesondere nach der Teilrevision des Schweizer Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Jahr 2008. In diesem Zusammenhang ist zu untersuchen, welche Konzeptions-, Anwendungs- und Wirksamkeitsparameter für interne Kontrollsysteme bestehen und welche Ausprägungen dieser Parameter in der Schweizer Unternehmenspraxis existieren. Dadurch soll ein systematischer Überblick der heutigen Konzeption interner Kontrollsysteme gegeben werden, der die Ableitung von Ausgestaltungsempfehlungen für mittelgrosse Unternehmen zum internen Kontrollsystem ermöglicht.

**Forschungsziel 2:** Die *zweite* Zielsetzung liegt in der Ermittlung endogener und exogener Kontextfaktoren, die einen Einfluss auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ausüben. Obwohl dieser Zusammenhang in den genannten Rahmenwerken, der relevanten Steuerungs- und Kontrollliteratur sowie dem Schweizer Prüfungsstandard als wesentlicher Faktor für die Konzeption interner Kontrollsysteme gilt, liegen hierzu nur sehr wenige empirische Ergebnisse vor. Zur Erreichung dieser Zielsetzung sind diejenigen Faktoren zu identifizieren und zu präzisieren, die in einer Ursache-Wirkungs-Beziehung mit den Konzeptionsfaktoren interner Kontrollsysteme stehen. Die im Rahmen der Hypothesenbildung postulierten Zusammenhänge zwischen Unternehmenskontext und Konzeption interner Kontrollsysteme sind empirisch zu überprüfen. Auch ist zu analysieren, welche

---

<sup>30</sup> Die für die vorliegende Untersuchung relevanten Rahmenwerke werden in Abschnitt 2.3.2 ausführlich diskutiert.

<sup>31</sup> Vgl. JOKIPII (2011), S. 116.



Kontextfaktoren für die Variationen in der Konzeption interner Kontrollsysteme verantwortlich sind und wie die Konzeptionsparameter auf die Veränderung der Kontextfaktoren im Allgemeinen und auf die Strukturparameter des Unternehmens im Besonderen reagieren. Die Ergebnisse der Untersuchung können als Basis für eine gezieltere und effizientere Konzeption interner Kontrollsysteme, entsprechend dem spezifischen Kontext des Unternehmens, dienen.

**Forschungsziel 3:** Die *dritte* Zielsetzung liegt in der Identifikation der Wirkungsweise der Konzeption interner Kontrollsysteme auf deren Anwendung. In diesem Zusammenhang ist zu untersuchen, welche Zielsetzungen Schweizer Unternehmen mit dem Betrieb eines internen Kontrollsystems verfolgen und von welchen Konzeptionsfaktoren diese wesentlich abhängen. Die Ergebnisse der Untersuchung können Unternehmen helfen, interne Kontrollsysteme effizient an den jeweiligen Unternehmenszielen auszurichten.

**Forschungsziel 4:** *Viertens* wird in Analogie zur vorhergehenden Zielsetzung untersucht, ob und, wenn ja, in welchem Ausmass die Wirksamkeit interner Kontrollsysteme von deren Konzeption abhängt. Hierbei wird im Einzelnen untersucht, wie Unternehmen die Wirksamkeit und den Nutzen ihrer internen Kontrollsysteme bewerten und ob bestimmte Kontrollschwächen bei mittelgrossen Unternehmen systematisch auftreten. In diesem Zusammenhang ist bewusst die Sichtweise des Managements zu untersuchen, da sich die bestehende Literatur sowie die bisherigen wenigen Studien vorwiegend auf die Sichtweise externer Interessengruppen oder Abschlussprüfer fokussiert.

Mit Erreichung dieser *vier* Forschungsziele liefert die vorliegende Untersuchung einen signifikanten Beitrag zur Diskussion und zum Verständnis der Unterschiede in der Konzeption, den Aufgaben und der Wirksamkeit interner Kontrollsysteme in der Schweizer Unternehmens Praxis.

Die vorliegende Arbeit ist in sieben Kapitel gegliedert. Im restlichen *ersten* Kapitel werden die Begriffe *interne Kontrolle* und *mittelgrosses Unternehmen* präzisiert. Auch werden die wissenschaftstheoretische Grundposition sowie der Stand der Forschung und die gewählte Forschungskonzeption dargestellt. Ferner wird der konzeptionelle Bezugsrahmen vorgestellt. Im anschliessenden *zweiten* Kapitel wird der Bezugsrahmen inhaltlich präzisiert. Zudem werden international anerkannte Rahmenwerke zur Konzeption und Beurteilung interner Kontrollsysteme vorgestellt. Im *dritten* Kapitel erfolgt die Generierung der Untersuchungshypothesen. Basierend auf einer umfangreichen Literaturrecherche sowie Expertengesprächen werden Annahmen zu Ursache- Wirkungs-Zusammenhängen zwischen Kon-



textfaktoren und Konzeption interner Kontrollsysteme abgeleitet und postuliert. Das *vierte* Kapitel dient der Operationalisierung der Messmodelle. Dazu werden die theoretischen Grundlagen zur Operationalisierung valider und reliabler Messinstrumente kurz dargelegt. Ferner wird diskutiert, ob bestehende Modelle übernommen werden können oder ob die Entwicklung neuer respektive die Modifizierung bestehender Modelle erforderlich wird. Davon ausgehend werden die für die vorliegende Untersuchung notwendigen Modelle zur Messung der Kontext-, Konzeptions-, Anwendungs- und Beurteilungsfaktoren identifiziert oder neu entwickelt. Das *fünfte* Kapitel beschreibt den Verlauf der empirischen Untersuchung und bereitet die erhobenen Daten auf. Ferner werden die Form der Datenerhebung sowie die erhaltene Datenbasis mithilfe qualitativer und quantitativer Methoden hinsichtlich Qualität und Güte beurteilt. Das *sechste* Kapitel analysiert die erhobene und aufbereitete Datengrundlage mithilfe verschiedener statistischer Verfahren. Nach der Darstellung und Auswahl geeigneter Auswertungsverfahren wird die erhobene und bereinigte Datengrundlage anhand univariater, bivariater sowie multivariater Analysemethoden ausgewertet. Die verschiedenen Analyseverfahren sind zielgerichtet einzusetzen, um die dargestellten Forschungsfragen zu beantworten respektive die postulierten Hypothesen statistisch zu belegen. Die Arbeit schliesst mit dem *siebten* Kapitel, das die gewonnenen Erkenntnisse zusammenfasst und Schlussfolgerungen zieht.

Kapitel 1	Einleitung
Kapitel 2	Präzisierung der Faktoren und theoretischen Konstrukte <ul style="list-style-type: none"> <li>• Situativer Kontext interner Kontrollsysteme</li> <li>• Konzeption interner Kontrollsysteme</li> <li>• Anwendung interner Kontrollsysteme</li> <li>• Beurteilung interner Kontrollsysteme</li> </ul>
Kapitel 3	Ableitung der Forschungsfragen und Hypothesen
Kapitel 4	Operationalisierung der theoretischen Konstrukte
Kapitel 5	Datenerhebung und Datengrundlage <ul style="list-style-type: none"> <li>• Erhebung der Datengrundlage</li> <li>• Aufbereitung der Datengrundlage</li> <li>• Beurteilung der Datenerhebung</li> <li>• Beurteilung der Datengrundlage</li> </ul>
Kapitel 6	Datenanalyse <ul style="list-style-type: none"> <li>• Univariate Analyse</li> <li>• Bivariate Analyse</li> <li>• Multivariate Analyse</li> </ul>
Kapitel 7	Zusammenfassung und weiterer Forschungsbedarf

Tabelle 1-1: Aufbau der Arbeit<sup>32</sup>

<sup>32</sup> Eigene Darstellung.



### **1.3 TERMINOLOGISCHE ABGRENZUNGEN**

Für die vorliegende Untersuchung sind die beiden Begriffe «*interne Kontrolle*» und «*mittelgrosses Unternehmen*» von zentraler Bedeutung, so dass die beiden Termini und deren Abwandlungen in den folgenden Abschnitten 1.3.1 und 1.3.2 näher erläutert und die dieser Arbeit zugrunde liegenden Definitionen dargelegt werden.

#### **1.3.1 DER BEGRIFF «INTERNE KONTROLLE»**

Obwohl in den letzten Jahren die Bedeutung der internen Kontrolle (synonym: *internes Kontrollsystem*, *interne Steuerung und Kontrolle*) aufgrund diverser regulatorischer Bestimmungen, veröffentlichter Rahmenwerke sowie anderer Publikationen gestiegen, liegt weiterhin ein heterogenes Grundverständnis zum Begriff vor.<sup>33</sup> Generell lässt sich aber ein ähnliches Verständnis erkennen.<sup>34</sup>

Den Ursprung hat der Begriff interne Kontrolle im amerikanischen «*Internal Control*».<sup>35</sup> Dabei bezeichnet «*Internal*» etwas Systeminternes, d.h. in die Arbeitsabläufe integrierte oder damit direkt verbundene Massnahmen. Das Wort *Control* beschreibt als Substantiv einen Zustand und als Verb *to control* Tätigkeiten und Prozesse, die bei der Erreichung von Unternehmens- und Prozesszielen unterstützen.<sup>36</sup> Neben dem Kontrollaspekt, bei dem es um die Entdeckung und Korrektur von unerwünschten Zuständen geht, kommt ein wesentlich wichtigerer Teil des Begriffs in besonderem Masse zum Tragen, nämlich der lenkende und steuernde Aspekt im Sinne der Gestaltung und Herbeiführung gewünschter Zustände.<sup>37</sup>

In Anlehnung an die Definition der Berufsorganisation «*The Institute of Internal Auditors (IIA)*» und COSO (1992) lässt sich *Internal Control* wie folgt umschreiben:

*«Internal Control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations.»*<sup>38</sup>

<sup>33</sup> Vgl. IRC (2005), S. 17; SOMMER (2010), S. 20.

<sup>34</sup> Vgl. PFAFF / RUUD (2011), S. 19.

<sup>35</sup> Vgl. JENATSCHEK (2003), S. 53.

<sup>36</sup> Vgl. SOMMER (2010), S. 20.

<sup>37</sup> Vgl. RUUD (2005), S. 456.

<sup>38</sup> IIA (2007); COSO (1992).

Die Zielsetzung der *Internal Control* hängt primär von den Aufgaben und Tätigkeiten des Unternehmens ab und kann demzufolge variieren.<sup>39</sup> Ganz allgemein sollen mithilfe interner Kontrollsysteme die Risiken auf Unternehmens- und Prozessebene vermindert sowie der ordnungsgemässe Ablauf des betrieblichen Geschehens sichergestellt werden.<sup>40</sup> Die interne Kontrolle wirkt darüber hinaus unterstützend bei:

• Erreichung der geschäftspolitischen Ziele durch eine wirksame und effiziente Geschäftsführung
• Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften
• Schutz des Geschäftsvermögens
• Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten
• Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung
• Zeitgerechte und verlässliche finanzielle Berichterstattung
• Erreichung der geschäftspolitischen Ziele durch eine wirksame und effiziente Geschäftsführung

Tabelle 1-2: Übergeordnete Zielsetzung interner Kontrollsysteme<sup>41</sup>

Im deutschsprachigen Raum wird *Internal Control* teilweise mit der Bezeichnung *internes Kontrollsystem* übersetzt. Nach LÜCK (2001) wäre es jedoch falsch, diese beiden Begriffe gleichzusetzen,<sup>42</sup> da in der amerikanischen Managementliteratur unter *Control* nicht nur ein vergangenheitsbezogener *Soll-Ist-Vergleich* mit anschliessender Abweichungsanalyse und Korrekturmassnahme, sondern vielmehr veranlassende Aktivitäten zur Zielerreichung verstanden wird.<sup>43</sup>

In der Schweiz resultiert das differenzierte Grundverständnis aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber die Thematik *interne Kontrolle* nur bis zu einem gewissen Grad spezifiziert hat.<sup>44</sup> Zudem haben verschiedene Organisationen, Berufsverbände und Institutionen den Begriff *interne Kontrolle* aus ihrer jeweiligen Perspektive

<sup>39</sup> Vgl. LEHMANN (2009), S. 18.

<sup>40</sup> Vgl. SBVG (2002), S. 4.

<sup>41</sup> Vgl. PWC (2006), S. 4; SBVG (2002), S. 4; WIDMER / PFYFFER (2004), S. 11.

<sup>42</sup> «[...] ist es falsch und war schon immer falsch, das amerikanische *Internal Control* mit *Internes Kontrollsystem* zu übersetzen.» LÜCK (2001a), S. 160.

<sup>43</sup> Nach amerikanischem Managementverständnis gibt es keine genaue Abgrenzung zwischen Überwachung und Unternehmensführung. Während also im amerikanischen Raum die *Internal Control* dem *Board of Directors (BoD)* auch zur Überwachung der Geschäftsführung dient, ist *interne Kontrolle* im dualen Leitungssystem lediglich ein Instrument der Unternehmensleitung und nicht des Verwaltungsrates; vgl. SCHNEIDER (2000), S. 202.

<sup>44</sup> In der schweizerischen Gesetzgebung bestehen keine konkreten Vorschriften, die die Form und den Umfang der internen Kontrollsysteme regeln. Vgl. ausführlich zu den *regulatorischen Anforderungen* Abschnitt 2.4.1, S. 83 ff.

definiert und beschrieben,<sup>45</sup> sodass ein weites Spektrum verschiedener Definitionen existiert. Nachfolgend werden zwei grundlegende Definitionen vorgestellt, eine eher umfassende, allgemeine Definition sowie eine spezifische, auf die Perspektive der Wirtschaftsprüfung ausgelegte Definition.<sup>46</sup>

Eine *erste* allgemeine Definition für den Begriff «interne Kontrolle» liefert das Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung:

«Unter einem internen Kontrollsystem werden alle von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrigen Führungsverantwortlichen angeordneten Vorgänge, Methoden und Massnahmen verstanden, die dazu dienen, einem ordnungsgemässen Ablauf des betrieblichen Geschehens sicherzustellen.»<sup>47</sup>

Dieser Definition zufolge umfassen interne Kontrollsysteme im Wesentlichen drei Elemente: [i] Die *organisatorischen Massnahmen*, [ii] die *Kontrollen durch das Management* sowie [iii] die *organisatorischen Hilfsmittel*.<sup>48</sup>

Für die vorliegende Untersuchung stehen insbesondere die organisatorischen Massnahmen im Mittelpunkt der Betrachtung. Diese sind dem Prozess vor- bzw. nachgelagert oder erfolgen arbeitsbegleitend.<sup>49</sup> Ferner können sie von Führungsverantwortlichen an die untergeordneten, ausführenden Stellen delegiert werden. Dieser Prozess entlastet das Management von Kontrolltätigkeiten und überträgt den Mitarbeitern zusätzliche Verantwortung. Entscheidend ist eine gepflegte Unternehmenskultur, wobei die Mitarbeiter und Führungskräfte durch Integrität, ethische Werte und Vorbildfunktion das Kontrollumfeld prägen. Stark ausgebaute Verarbeitungsprogramme und Datenbanken können mit automatisierten und standardisierten Kontrollmassnahmen einen weiteren wirksamen Anteil des *internen Kontrollsystems* darstellen.<sup>50</sup> Die Kontrollmassnahmen werden allgemein in *Dektiv, präventiv, selbsttätig* sowie in *programmiert, manuell* und *vom Management angeordnet* gegliedert.

Hinsichtlich des Umfangs *interner Kontrolle* bedienen sich regulatorische Bestimmungen häufig unterschiedlicher Zielvorgaben. Während die oben diskutierte ganzheitliche Auslegung die wirksame und effiziente Ausgestaltung von operativen Geschäftsprozessen sowie die Gesetzes- und Normenkonformität beinhaltet, wird in einigen Ländern unter *interne Kontrolle* nur die Gewährleistung der Ver-

<sup>45</sup> Vgl. PFAFF / RUUD (2011), S. 19.

<sup>46</sup> Vgl. zu diesem Vorgehen LEHMANN (2009), S. 17.

<sup>47</sup> TREUHAND-KAMMER (2010), S. 83.

<sup>48</sup> Vgl. NEUMANN (1998), S. 357.

<sup>49</sup> Vgl. PWC (2006), S. 4.

<sup>50</sup> Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), S. 362.

lässlichkeit der finanziellen Berichterstattung subsumiert, wie Abbildung 1-1 zeigt.<sup>51</sup> In den nachfolgenden Ausführungen wird diese zweite Sichtweise als *Internes Kontrollsystem mit engem Fokus* bezeichnet und im weiteren Verlauf der Untersuchung mit dem Zusatz «<sup>FB</sup>» gekennzeichnet.

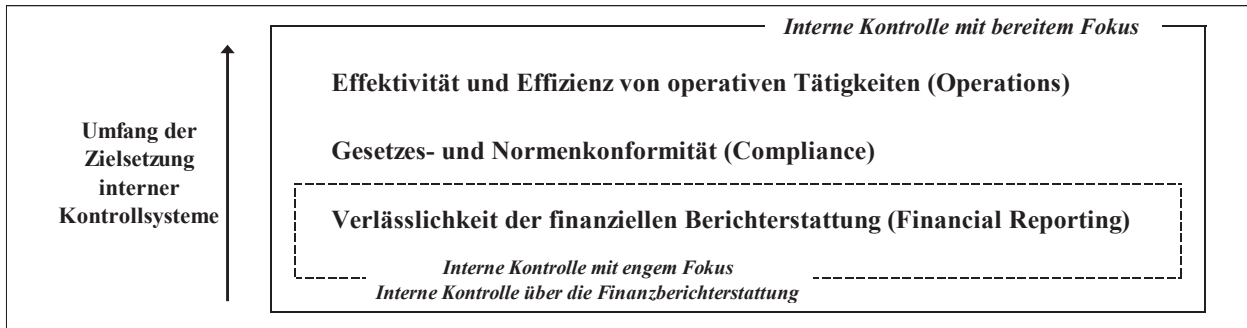


Abbildung 1-1: Interne Kontrolle mit engem und breitem Fokus<sup>52</sup>

Auch der Schweizer Gesetzgeber hat sich für diese spezifische, auf die Perspektive der Wirtschaftsprüfung ausgelegten Ansatz entschieden. Ausser der Fokussierung auf Risiken, die mit der finanziellen Berichterstattung zusammenhängen, sind Schweizer Unternehmen in der Ausgestaltung der internen Kontrollsysteme weitgehend frei von gesetzlichen Bestimmungen.<sup>53</sup>

Die bisherigen Ausführungen zum internen Kontrollsystem lassen dessen Nähe zum Konzept des *Enterprise Risk Managements (ERM)* erkennen, wenngleich zwischen beiden Konzepten auch deutliche Unterschiede bestehen. Während *interne Kontrollsysteme mit engerem Fokus* auf Vorgänge und Massnahmen zur Sicherstellung der ordnungsmässigen Buchführung und finanziellen Berichterstattung ausgerichtet sind, ist der Fokus des *ERM* insofern breiter, als er finanzielle sowie auch Management- und Corporate-Governance-Risiken von der betriebswirtschaftlich-operativen Seite her berücksichtigt.<sup>54</sup> Eine weitergehende Diskussion der Gemeinsamkeiten und Unterschiede von *ERM* und interner Kontrolle erfolgt in Abschnitt 2.3.3.<sup>55</sup>

Wie erwähnt, bestehen hinsichtlich der Gestaltung und Beurteilung interner Kontrollsysteme zahlreiche Rahmenwerke und Leitfäden. Das international allgemein anerkannte Rahmenwerk zur Konzeption der internen Kontrolle stellt derzeit das

<sup>51</sup> Vgl. SOMMER (2010), S. 21.

<sup>52</sup> Darstellung in Anlehnung an JENAL (2006), S. 3; entnommen bei SOMMER (2010), S. 21.

<sup>53</sup> Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), PS 890.

<sup>54</sup> Das Risikomanagement ist in Art. 663b OR geregelt. Demzufolge sind im Anhang der Jahresrechnung Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung zu machen.

<sup>55</sup> Vgl. zur *Risikoadressierung interner Kontrollsysteme* Abschnitt 2.3.2, S. 77 ff.



COSO-Rahmenwerk dar. Eine detaillierte Beschreibung und Diskussion der Komponenten erfolgt in Abschnitt 2.2.<sup>56</sup>

### 1.3.2 DER BEGRIFF «MITTELGROSSES UNTERNEHMEN»

Die Begriffe «*KMU*», «*Mittelstand*» und «*Familienunternehmen*» werden häufig synonym verwendet.<sup>57</sup> Die Gründe für diese nicht ganz «*korrekte Verwendung dürften darin liegen, dass für keinen der Begriffe eine gesetzliche oder allgemeingültige Definition besteht*»<sup>58</sup>. Zudem gehen die genannten Begriffe auf unterschiedlich zugrunde liegende Abgrenzungskriterien zurück.<sup>59</sup> Während sich der Begriff *KMU* eher an quantitativen Merkmalen orientiert, erfolgt die Abgrenzung der Begriffe *Mittelstand* und *Familienunternehmen* vornehmlich anhand *qualitativer* Kriterien.<sup>60</sup>

Für die vorliegende Untersuchung stehen die *mittelgrossen Unternehmen (MU)* im Mittelpunkt der Betrachtungen. Deren präzise Abgrenzung ist anhand quantitativer Kriterien möglich, so dass an dieser Stelle zunächst nur die *quantitative* Dimension diskutiert wird. Die Diskussion der qualitativen Dimension und die dezidierte Abgrenzung der mittelgrossen Unternehmen vom Mittelstand und den Familienunternehmen erfolgt in Abschnitt 2.1.1.6.<sup>61</sup>

Die Einordnung von Unternehmen anhand *quantitativer* Kriterien erfolgt in der Regel mithilfe ökonomischer Kennzahlen, die die Grossunternehmen von *KMU* abgrenzen. Die Unterscheidung kann dabei anhand eindimensionaler sowie mehrdimensionaler Konstrukte erfolgen.<sup>62</sup> Aus Vereinfachungsgründen wird häufig auf zwei zentrale, eindimensionale Aspekte abgezielt, [i] die *Beschäftigungszahl* sowie [ii] die *jährlichen Umsatzerlöse*.<sup>63</sup>

---

<sup>56</sup> Vgl. zur *Konzeption interner Kontrollsysteme* Abschnitt 2.2, S. 45 ff.

<sup>57</sup> Vgl. WEBER / KABST (2009), S. 13.

<sup>58</sup> MUGLER (1998), S. 30. In der Schweiz gibt es keine offizielle Definition der *KMU*; vgl. *KMU PORTAL* (o.J.), Internet.

<sup>59</sup> Vgl. WIESELHUBER (2008), S. 12; WOLTER / HAUSER (2001), S. 30.

<sup>60</sup> Vgl. GRUNOW / FIGGENER (2006), S. 28; WOLTER / HAUSER (2001), S. 30.

<sup>61</sup> Vgl. zur *Abgrenzung von Mittelstand und Familienunternehmen* Abschnitt 2.1.1.6, S. 38 ff.

<sup>62</sup> In der Untersuchungspraxis wird aus Operationalisierungs- und Praktikabilitätsgründen auf die Anwendung mehrdimensionaler Konstrukte weitestgehend verzichtet; vgl. WOSSIDLO (1993), Sp. 2888.

<sup>63</sup> Vgl. ULLRICH (2011), S. 27. Als dritte Variable wird in der Literatur teilweise auch die *Bilanzsumme* genannt.

Wegweisend sind die Schwellenwerte der Europäischen Kommission (EK), die den Schwellenwert bei 250 Mitarbeitern setzt.<sup>64</sup> Auch das *Schweizer Bundesamt für Statistik (BfS)* subsumiert unter dem Begriff KMU alle unabhängigen Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitern, mit weniger als 40 Mio. CHF Umsatz oder weniger als 40 Mio. CHF Bilanzsumme.<sup>65</sup> Tabelle 1-3 ist zu entnehmen, dass das *BfS* innerhalb der *KMU*-Klasse weiter zwischen *Mikrounternehmen*<sup>66</sup>, *Kleinunternehmen* und *mittelgrosses Unternehmen* unterscheidet. Das Forschungsobjekt der vorliegenden Untersuchung bildet die letztgenannte Klasse, die *mittelgrosses Unternehmen*, die zwischen 50 und 250 Mitarbeitern beschäftigen.

	<b>Mikrounternehmen</b>	<b>Kleine Unternehmen</b>	<b>Mittlere Unternehmen</b>
<b>Europäische Kommission (seit 01.01.2005)</b>	< 10 Beschäftigte ≤ 2 Mio. € Jahresumsatz ≤ 2 Mio. € Jahresbilanz	< 50 Beschäftigte ≤ 10 Mio. € Jahresumsatz ≤ 10 Mio. € Jahresbilanz	< 250 Beschäftigte ≤ 50 Mio. € Jahresumsatz ≤ 43 Mio. € Jahresbilanz
<b>Bundesamt für Statistik (BfS)</b>	< 10 Beschäftigte	< 50 Beschäftigte	< 250 Beschäftigte
<b>WEKO KMU Bekanntmachung</b>	< 10 Beschäftigte ≤ 2 Mio. € Jahresumsatz	nicht definiert	nicht definiert
<b>EuroStat</b>	≤ 9 Beschäftigte	10 - 49 Beschäftigte < 50 % Konzernverbund	50 - 249 Beschäftigte

Tabelle 1-3: Klassierung von Unternehmen anhand quantitativer Kriterien<sup>67</sup>

## 1.4 STAND DER FORSCHUNG

Die vorliegende Arbeit greift eine Problemstellung auf, die in dieser Untersuchungsform und mit dieser Zielsetzung bisher nicht behandelt wurde. Beim derzeitigen Wissensstand lassen sich deshalb ohne die Integration von zusätzlichem Praxiswissen keine erfahrungsnahen Aussagen zum Einfluss von Kontextfaktoren auf die Konzeption interner Kontrollsysteme treffen. Die wenigen deutschsprachigen Forschungsarbeiten zu internen Kontrollsystemen lassen zudem die Diskussion konzeptioneller und theoretischer Grundlagen vermissen. Dieses Ziel wurde von den Autoren meist nicht angestrebt oder zu Gunsten einer deskriptiven Beschreibung des Status quo und Veränderungen interner Kontrollsysteme verworfen.

<sup>64</sup> Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2005): S. 6.

<sup>65</sup> Vgl. BUNDESAMT FÜR STATISTIK (o.J.): Internet, Suchbegriff «KMU».

<sup>66</sup> Auch: *Kleinstunternehmen*.

<sup>67</sup> Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2005): S. 6; BUNDESAMT FÜR STATISTIK (o.J.): Internet, Suchbegriff «KMU»; Art. 2e FusG; WEKO (2006); S. 3; EUROSTAT (2003): Internet.

Zu nennen sind hier vor allem die Studien des *Instituts für Rechnungswesen und Controlling (IRC)* der Universität Zürich aus den Jahren 2005, 2008 und 2010, die die umfassende und ganzheitliche Darstellung der Kontrollsituation in mittelgrossen Schweizer Unternehmen zum Ziel hatten. Auch zu erwähnen sind die Arbeiten von LEHMANN (2009) und REICHERT (2009), die zwar ein ähnliches Forschungsobjekt zum Gegenstand haben, aber jeweils eine andere Forschungszielsetzung verfolgten oder eine andere Forschungsmethodik anwendeten.

<b>Autoren</b>	<b>Titel</b>	<b>Fokus</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>Form</b>
<b>IRC / KPMG (2005)</b>	Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis - Eine aktuelle Standortbestimmung	Ausgestaltung interner Kontrollsysteme	Status quo interner Kontrollsysteme in Schweizer Praxis	Fragebogen (n=292)
<b>IRC / PwC (2008)</b>	Wie schneiden Sie ab? Studie über Kontroll- und Prüfungsaktivitäten bei mittelgrossen Unternehmen, Spitälern und Hochschulen in der Schweiz	Ausgestaltung interner Kontrollsysteme	Status quo interner Kontrollsysteme in Schweizer Praxis	Fragebogen (n=120)
<b>IRC / Horvath (2010)</b>		Ausgestaltung interner Kontrollsysteme	Status quo interner Kontrollsysteme in Schweizer Praxis	Fragebogen (n=67)
<b>Reichert (2009)</b>	Internal Control bei mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften in der Schweiz	Balance der COSO Zielkategorien	Keine Balance zwischen den Zielkategorien	Fragebogen (n=119)
<b>Lehmann (2010)</b>	Internes Kontrollsystem (IKS) in der Umsetzung: ein risiko-basiertes Gestaltungskonzept für Mittelgrosse Unternehmen	Entwicklung eines Gestaltungskonzepts für mittelgrosse Unternehmen	Entwicklung eines Implementierungskonzepts für mittelgrosse Unternehmen	Teilstandardisierte Interviews (n=13)

Tabelle 1-4: Deutschsprachige Untersuchungen zur Konzeption interner Kontrollsysteme<sup>68</sup>

Aufgrund des Mangels an deutschsprachigen empirischen Studien wird im Folgenden ein Überblick über den Stand internationaler Forschung gegeben. In diesem Zusammenhang ist zunächst die Arbeit von JOKIPII (2010) zu nennen, der einzigen dem Verfasser bekannten Studie, die sich zielgerichtet mit dem Einfluss von Kontextfaktoren auf die Konzeption interner Kontrollsysteme befasst. JOKIPII zeigt, dass sich die Gestalt interner Kontrollsysteme, gemessen an den *COSO*-Komponenten, einer sich verändernden Umwelt anpasst und dadurch die Effektivität der internen Kontrolle steigert.<sup>69</sup> Sie schlussfolgert, dass die Ausrichtung nach einem besonders signifikanten Merkmal und die Fähigkeit, auf dessen Ausprägung adäquat zu reagieren, die Effektivität der internen Kontrolle positiv beeinflusst.

<sup>68</sup> Eigene Darstellung.

<sup>69</sup> Vgl. JOKIPII (2010).