

Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis

Eine aktuelle Standortbestimmung

AUDIT / ADVISORY

Inhalt

Vorwort: Ausgestaltung der Internen Kontrolle	3
Summary	5
Studienübersicht	12
1 Einleitung	13
1.1 Methodik und Rücklauf	13
1.2 Angaben zur Umfrage	14
2 Grundlagen der Internen Kontrolle	17
2.1 Begriff «Interne Kontrolle»	17
2.2 Zweck der Internen Kontrolle	17
2.3 Abgrenzung der Internen Kontrolle	17
2.4 Kontrollmodelle	18
2.5 Verständnis der Internen Kontrolle in der Praxis	21
2.6 Kontrollarten	22
3 Aufgaben und Verantwortlichkeiten	27
3.1 Verwaltungsrat	29
3.2 Geschäftsleitung	30
3.3 Interne Revision	31
3.4 Controlling	32
3.5 Risk Management	33
3.6 Leitende Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter	34
3.7 Externe Revisionsstelle	34
3.8 Regelmässige Prüfung und Aufdeckung von Mängeln	35
3.9 «Control Self Assessment»	37
4 Ausgestaltung der Internen Kontrolle	39
4.1 Grösse und Komplexität als Gestaltungsfaktoren	39
4.2 Kontrollumfeld	40
4.3 Risikobeurteilung	45
4.4 Kontrollaktivitäten	48
4.5 Information und Kommunikation	52
4.6 Überwachung der Internen Kontrolle	56
5 Beurteilung der Internen Kontrolle	58
5.1 Qualität der Internen Kontrolle	58
5.2 Bedeutung der COSO-Komponenten	60
5.3 Wirksamkeit der Internen Kontrolle	61
5.4 Notwendigkeit zur Verbesserung	62
5.5 Ursachen für Schwachstellen in der Internen Kontrolle	63
5.6 Anpassungen bei der Internen Kontrolle	64

6 Regulatorische Entwicklungen	66
6.1 Änderungen im Obligationenrecht und neues Revisionsaufsichtsgesetz	66
6.2 Weitere Regulierungsformen	67
6.3 Erwartete Veränderungen aufgrund der Gesetzesanpassungen	69
6.4 Bevorzugte Regulierungsformen im Bereich der Internen Kontrolle	70
Interview mit economiesuisse	71
Ausblick	74
Studienhinweis	76

Ausgestaltung der Internen Kontrolle

Standortbestimmung bei Schweizer Unternehmen

Wohl noch nie wurde das Thema «Interne Kontrolle» so intensiv diskutiert wie heute. Aufgrund folgenschwerer Unternehmenskrisen und Zusammenbrüche wurde deutlich, dass dringender Handlungsbedarf bei der Überwachung der Unternehmen besteht. Folge davon sind verschiedene, teilweise tiefgreifende regulatorische Eingriffe in die Überwachungs- und Kontrollaktivitäten der Unternehmen. Diese Entwicklungen werfen verschiedene Fragen auf. So besteht eine gewisse Unsicherheit darüber, wie eine effektive Interne Kontrolle zu gestalten ist. In Anbetracht der teilweise beträchtlichen Kosten einer Anpassung der Internen Kontrolle wird zudem immer häufiger der Nutzen strengerer Auflagen in Frage gestellt.

Unbestritten ist, dass sich die Unternehmen mit ihrer Internen Kontrolle auseinander zu setzen haben. Bestehende Vorgehensweisen müssen regelmässig analysiert und kritisch hinterfragt werden. Dies bedingt, dass die Anpassung der Internen Kontrolle nicht als regulatorisches Übel betrachtet wird, sondern als Chance zum Aufbau eines wirkungsvollen Führungs- und Kontrollinstruments. Interne Kontrolle einzig auf Kontrollaktivitäten zu reduzieren, greift zu kurz. Die Gestaltung eines soliden Kontrollumfelds gehört ebenso dazu wie Aspekte des Risikomanagements, der Information und Kommunikation sowie der Überwachung.

Vor diesem Hintergrund haben KPMG Schweiz und das Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich eine Bestandesaufnahme der Internen Kontrolle bei Schweizer Unternehmen vorgenommen. Von Interesse war insbesondere, ob die Unternehmen einen konkreten Handlungsbedarf zur Verbesserung der Internen Kontrolle sehen und wie sie die aktuellen regulatorischen Entwicklungen in der Schweiz beurteilen.

Wir hoffen, mit dieser Studie einen Beitrag zur aktuellen Diskussion der Anforderungen an die Interne Kontrolle leisten zu können.



Prof. Dr. Conrad Meyer
Direktor des Instituts für
Rechnungswesen und Controlling
der Universität Zürich

Dieter Widmer
Mitglied der
Geschäftsleitung
KPMG Schweiz

Jürg Meisterhans
Mitglied des
Verwaltungsrates
KPMG Schweiz

Eine Studie von KPMG Schweiz in Zusammenarbeit mit dem
Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich

An dieser Studie haben mitgewirkt:

Institut für Rechnungswesen und Controlling (IRC) der Universität Zürich

- Prof. Dr. Conrad Meyer, Direktor
- Stefan Spreiter, lic. oec. publ., Assistent
- Marco Hasler, lic. oec. publ., Assistent
- Patrick Frei, lic. oec. publ., Assistent

KPMG

- Reto Benz, dipl. Wirtschaftsprüfer, Audit
- Jan Bodenmann, Dr. oec. HSG, Internal Audit Services
- Günter Haag, dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Audit
- Sandra Heimüller, Marketing Manager
- Jürg Meisterhans, dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter National Market Audit
- Mauro Palazzesi, dipl. Wirtschaftsprüfer, Internal Audit Services
- Hans-Ulrich Pfyffer, dipl. Wirtschaftsprüfer, Certified Internal Auditor, Leiter Internal Audit Services
- Dieter Widmer, dipl. Wirtschaftsprüfer, Leiter Risk Advisory Services

Summary

Aufgrund zahlreicher Unternehmenskrisen und Finanzskandale sind insbesondere in den USA weit reichende Forderungen an die Gestaltung der Internen Kontrolle gestellt worden. Von dieser Entwicklung sind zunehmend auch Schweizer Unternehmen betroffen, sei es aufgrund ihrer internationalen Präsenz oder aufgrund der auch in der Schweiz zu erwartenden Verschärfung der gesetzlichen Anforderungen. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt die vorliegende Studie, den aktuellen Stand der Internen Kontrolle schweizerischer Unternehmen aufzuzeigen.

Als Basis zur Identifikation der Untersuchungsobjekte dienten die 1000 umsatzstärksten Schweizer Unternehmen gemäss Ranking der Handelszeitung. Diese wurden in die beiden Umsatzsegmente «Top 500» und «Middle Market» unterteilt. Die mittels eines standardisierten Fragebogens angesprochenen Teilnehmer waren die CFO. Insgesamt haben 292 Unternehmen an der Umfrage teilgenommen. Sowohl die Umsatzstruktur als auch die Mitarbeiterzahlen der Teilnehmer entsprechen weitgehend derjenigen der «Top 1000» gemäss Handelszeitung.

Was ist Interne Kontrolle?

Unter Interner Kontrolle wird die Gesamtheit der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze und Verfahren verstanden, welche der Gewährleistung einer ordnungsmässigen und effizienten Geschäftsführung, der Sicherung der Vermögenswerte, der Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern, der Korrektheit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen des Rechnungswesens und der rechtzeitigen Erstellung verlässlicher Finanzinformationen dienen.

Die Interne Kontrolle orientiert sich selten an einem standardisierten Kontrollmodell.

Das international allgemein anerkannte Rahmenwerk zur Gestaltung der Internen Kontrolle ist das COSO-Framework. Gemäss COSO besteht die Interne Kontrolle aus folgenden fünf in Wechselbeziehung stehenden Komponenten: Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Überwachung. Von den insgesamt 292 Unternehmen wenden lediglich 29 ein standardisiertes Kontrollmodell wie das COSO-Framework an. Das Antwortverhalten deutet denn auch darauf hin, dass die Unternehmen noch wenig mit dem COSO-Framework vertraut sind.

Kontrollarten

Wissen, Vertrauen oder hohe ethische Standards bilden die Basis für die formellen Kontrollmassnahmen. Diese können grundsätzlich in die Kontrollarten IT-Kontrollen, Autorisierungen, Abstimmungen, Durchsicht und Funktionentrennung gegliedert werden. Zusätzlich wird in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Kontrollmassnahme zwischen präventiven und detektiven Kontrollen unterschieden. Diese können entweder automatisiert oder manuell erfolgen.

Die Umfrage ergibt, dass bei der Mehrheit der Unternehmen ein Gleichgewicht zwischen präventiven und detektiven Massnahmen besteht. Die Kontrollen werden überdies mehrheitlich «manuell» oder gleichmässig «manuell und automatisiert» vollzogen. Beim Vergleich der Umsatzsegmente lässt sich erkennen, dass im «Middle Market» häufiger detektive Kontrollmassnahmen dominieren.

Hingegen dominieren bei den «Top 500»-Unternehmen häufiger präventive Kontrollmassnahmen. Automatisierte Kontrollmechanismen überwiegen interessanterweise bei «Middle Market»-Unternehmen ebenfalls deutlich öfter als im «Top 500»-Segment.

Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Interne Kontrolle fällt letztlich in den Aufgabenbereich jedes einzelnen Mitarbeitenden. Dennoch gibt es bestimmte Institutionen, welche im Besonderen für die Gestaltung, Durchführung und Überwachung der Internen Kontrolle verantwortlich sind. Zu nennen sind neben dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung sowie den leitenden Mitarbeitenden auch die verschiedenen Assurance Provider wie die Interne Revision, die Externe Revisionsstelle, das strategische Controlling und das Risk Management. Hierbei bildet ein umfassendes Assurance-Konzept die notwendige Voraussetzung für eine solide Beurteilung und Abstimmung der verschiedenen Kontroll- und Überwachungsprozesse.

Die Interne Revision spielt eine zentrale Rolle bei der Organisation, Durchführung und Überwachung der Internen Kontrolle.

In der Umfrage wird die tragende Rolle der Internen Revision bei der Organisation, Durchführung und Überwachung der Internen Kontrolle deutlich. Es gilt jedoch zu berücksichtigen, dass nur gut ein Drittel der 292 Unternehmen über eine solche Instanz verfügt. Bei den «Top 500»-Unternehmen ist nahezu bei der Hälfte der Unternehmen eine Interne Revision vorhanden, während dies beim «Middle Market» lediglich bei gut jedem vierten Unternehmen der Fall ist. In den Unternehmen ohne Interne Revision werden bei der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle der Geschäftsleitung bzw. bei der Durchführung der Kontrollaktivitäten dem Controlling eine entsprechend höhere Bedeutung beigemessen. Erstaunlich ist demgegenüber, dass die Bedeutung des Verwaltungsrats bei der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle heterogen beurteilt wird, obwohl dieser gemäss Gesetz die Hauptverantwortung für die Festlegung der Organisation und die Ausgestaltung der Finanzkontrollen trägt.

Ebenfalls eine hohe Bedeutung in allen Phasen der Internen Kontrolle hat ein eigenständiges Risk Management. Doch auch hier ist zu vermerken, dass nur jedes fünfte Unternehmen über eine derartige Instanz verfügt. Das Fehlen eines institutionalisierten Risk Managements ist erwartungsgemäss bei «Middle Market»-Unternehmen deutlich öfter der Fall als bei «Top 500»-Unternehmen.

Leitende Mitarbeitende sind erwartungsgemäss vor allem bei der Durchführung der Kontrollaktivitäten von Bedeutung, während sich bei der Externen Revisionsstelle sowohl in den Phasen Durchführung als auch Überwachung eine hohe Bedeutung abzeichnet.

Die Interne Revision hat bei regelmässigen Prüfungen der Internen Kontrolle und der Aufdeckung von Mängeln eine herausragende Bedeutung. Ansonsten gehören zu den drei Institutionen, welche am häufigsten Mängel in der Internen Kontrolle aufdecken, das Controlling, die Geschäftsleitung und die leitenden Mitarbeitenden. Die Externe Revisionsstelle rangiert an vierter Stelle, unabhängig vom Vorhandensein einer Internen Revision im Unternehmen. Das Controlling nimmt

demgegenüber bei Unternehmen ohne Interne Revision eine wichtigere Rolle bei der Aufdeckung von Mängeln ein. Soweit keine Interne Revision vorhanden ist, wird die regelmässige Prüfung am ehesten durch das Controlling, die Geschäftsleitung und die Externe Revisionsstelle gewährleistet.

Verbreitung von Control Self Assessments

Zur Beurteilung der Steuerungs- und Kontrollprozesse können so genannte «Control Self Assessments» durchgeführt werden. Sie gelangen allerdings nur bei jedem fünften Unternehmen zum Einsatz. Unternehmen mit einer Internen Revision und Unternehmen, welche die Bestimmungen des «SOX» einzuhalten haben, führen tendenziell eher solche Assessments durch.

Das Controlling ist klar am häufigsten in ein «Control Self Assessment» involviert. Weitere wichtige Funktionsbereiche, aus denen sich die Arbeitsteams zusammensetzen, sind das Rechnungswesen und die Leistungserbringung/Produktion.

Gestaltung des Kontrollumfelds

Das Kontrollumfeld umfasst die Aspekte Integrität und ethische Werte, Kompetenz, Regelung von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, Personalpolitik und -praktiken, Organisationsstruktur, die Überwachung durch Verwaltungsrat und Audit Committee sowie Philosophie und Führungsstil der Geschäftsleitung.

Nur wenige Unternehmen verzichten auf konkrete Massnahmen zur Förderung der Integrität und des ethischen Verhaltens. 62% der Unternehmen geben an, dass die Mitarbeitenden durch bewusstes Vorleben und mündliche Kommunikation durch den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung zu integrem und ethischem Verhalten veranlasst werden. Die Definition der ethischen Grundwerte im Leitbild erfolgt bei 45% der Unternehmen. Schliesslich verfügt gut ein Drittel der Unternehmen über verschiedene Verhaltensrichtlinien zur Förderung von Integrität und ethischem Verhalten (z. B. «Code of Ethics»).

Die Sicherung der fachlichen und persönlichen Kompetenz erfordert nicht nur die Gewinnung qualifizierter Mitarbeitender, sondern auch deren kontinuierliche Aus- und Weiterbildung. Zur Kommunikation der erwarteten fachlichen und persönlichen Qualifikation erstellen die Unternehmen meist detaillierte, schriftliche Anforderungsprofile. Die Sicherstellung der Qualifikation erfolgt demgegenüber meist intuitiv entweder auf der Basis der Erfahrung bzw. Ausbildung des Mitarbeitenden oder aber häufiger auf der Basis von Mitarbeitergesprächen. Jedes dritte Unternehmen führt Assessments bei der Einstellung durch, während Assessments bei Beförderungen seltener sind. Die Weiterbildung der Mitarbeitenden erfolgt in vielen Unternehmen fallweise, entweder gemäss Einschätzung des Vorgesetzten oder auf Antrag des Mitarbeitenden. Gibt es standardisierte Weiterbildungspläne, werden diese in der Regel mit individuellen Weiterbildungsplänen kombiniert.

Ein weiteres wichtiges Element des Kontrollumfelds sind eindeutige Regelungen der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, was mittels Stellenbeschreibungen und klaren Anordnungs- und Entscheidungswegen erreicht werden kann. Die

Die Basis einer funktionierenden Internen Kontrolle ist ein solides Kontrollumfeld.

meisten Unternehmen verfügen über Stellenbeschreibungen, wenn auch deren Detaillierungsgrad unterschiedlich hoch ausfällt. Nur wenige Unternehmen verzichten auf ein detailliertes Instanzenbild (z. B. Stellvertretung, unter- bzw. übergeordnete Stellen) in den Stellenbeschreibungen. Die Anordnungs- und Entscheidungswege sind ebenfalls meist eindeutig definiert und zwingend einzuhalten.

Gestaltung der Risikobeurteilung

Nur rund jedes fünfte Unternehmen verfügt über ein institutionalisiertes Risk Management. Immerhin findet in den meisten Unternehmen zwischen Verwaltungsrat und Geschäftsleitung eine systematische Diskussion der Risikolage statt, wenn auch bei jedem dritten Unternehmen nur unregelmässig.

Durch das Erfassen von Risiken soll sichergestellt werden, dass die Risikobeurteilung so weit als möglich vollständig und vor allem kommunizierbar ist. Es ist deshalb überraschend, dass Risiken in jedem vierten Unternehmen in keiner besonderen Weise erfasst werden.

Bei der Risikoanalyse geht es darum, Eintrittswahrscheinlichkeiten und mögliche Auswirkungen der identifizierten Risiken einzuschätzen. Rund drei Viertel der Unternehmen beurteilen ihre Risiken, so weit möglich, quantitativ. Anspruchsvollere Verfahren zur Quantifizierung der Risiken werden selten eingesetzt.

Gestaltung der Kontrollaktivitäten

Gemäss COSO bestehen Kontrollaktivitäten aus Grundsätzen und Verfahren zur Einhaltung von Entscheidungen der Geschäftsleitung.

Im Rahmen der Leistungskontrolle werden Entscheidungen und Massnahmen hinsichtlich ihrer Effizienz und Wirksamkeit geprüft. Dies erfordert eine systematische Analyse und Kommentierung der Ergebnisse bzw. der wichtigsten Leistungsindikatoren durch eine geeignete Stelle. Fast alle Unternehmen analysieren und kommentieren ihre Ergebnisse regelmässig und systematisch, und zwar entweder mindestens monatlich oder quartalsweise. Diese Aufgabe wird interessanterweise öfter durch die Geschäftsleitung als durch das Controlling wahrgenommen. Gerade bei kleineren Unternehmen kommt es vereinzelt vor, dass keine Analyse durchgeführt wird oder aber nur jährlich. Eine ausführliche interne Berichterstattung der Finanzergebnisse an den Verwaltungsrat erfolgt in der Regel mindestens monatlich oder quartalsweise.

Die starke Vernetzung von Informationstechnologien und Geschäftstätigkeit stellt hohe Anforderungen an die IT-Sicherheit. In vielen Fällen liegt eine dokumentierte IT-Strategie für das Unternehmen vor. Fast jedes zweite Unternehmen verfügt über eine separate IT-Instanz. Fehlt eine solche Instanz, wird die IT-Verantwortung oft an den CFO bzw. den Leitenden des Finanz- und Rechnungswesens übertragen.

Oftmals ist bereits die Verwendung einfacher Checklisten anstelle komplexer und aufwändiger interner Kontrollmassnahmen ausreichend. Checklisten werden jedoch in vielen Unternehmen nur selten oder überhaupt nicht eingesetzt.

Obwohl in praktisch jedem Fall schriftliche Weisungen existieren, verfügen die Unternehmen selten über ein systematisches Weisungswesen. Erwartungsgemäss tendieren vor allem kleine Unternehmen dazu, über keine oder zumindest nicht standardisierte schriftliche Weisungen zu verfügen.

Gestaltung von Information und Kommunikation

Interne Kontrolle erfordert eine systematische und über alle Organisationsstufen reichende Information und Kommunikation. Zur Informationsbeschaffung stehen den Mitarbeitenden in vielen Unternehmen neben dem Intranet weiterhin auch traditionelle Informationsinstrumente wie das Anschlagbrett oder die Mitarbeiterzeitung zur Verfügung. Von den meisten Unternehmen werden auch regelmässige Informationsveranstaltungen sowohl auf Unternehmens- als auch auf Bereichsebene abgehalten. Etwas mehr als die Hälfte der Unternehmen gibt an, über ein MIS zu verfügen, wobei dies erwartungsgemäss bei kleinen Unternehmen tendenziell seltener der Fall ist. Schliesslich wertet so gut wie jedes Unternehmen externe Informationsquellen aus, aber nur gut jedes vierte Unternehmen tut dies regelmässig und standardisiert.

Gut jedes dritte Unternehmen hat keine besonderen organisatorischen Vorkehrungen zur internen Kommunikation getroffen, d. h., sie verfügen weder über eine eigene Instanz zur Koordination der internen Kommunikation noch über vordefinierte Kommunikationsprozesse. Dabei handelt es sich jedoch vor allem um kleine Unternehmen.

Die Möglichkeit, Probleme anonym an eine definierte, unabhängige Instanz zu melden («Whistleblowing»), ist bei 42% der Unternehmen etabliert. Auffallend ist, dass auch bei grossen Unternehmen nicht einmal die Hälfte über einen solchen Kommunikationskanal verfügt.

Gestaltung der Überwachung

Die Interne Kontrolle muss laufend überwacht werden, damit deren Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen gewährleistet ist. Diese Aufgabe sollte in jedem Fall durch eine definierte Instanz koordiniert werden, was bei 81% der Unternehmen der Fall ist. Meist wird diese Aufgabe von der Geschäftsleitung oder dem Gesamtverwaltungsrat bzw. Audit Committee wahrgenommen. Sofern vorhanden kann auch die Interne Revision eine wichtige Rolle spielen. Ein spezieller «Assurance Manager» wird von keinem Unternehmen eingesetzt. Dass der Einsatz eines Koordinators jedoch sinnvoll wäre, zeigt die Beurteilung der Koordination der Überwachung.

Beurteilung und Anpassung der Internen Kontrolle

Aufgrund einer ersten Selbsteinschätzung der Internen Kontrolle auf der Basis der fünf COSO-Komponenten befände sich die Interne Kontrolle der Unternehmen zumeist auf einer hohen Qualitätsstufe. Einzig bei den Kontrollaktivitäten und der Überwachung der Internen Kontrolle weisen «Middle Market»-Unternehmen im Vergleich mit «Top 500»-Unternehmen Schwächen auf. Die Frage nach der Notwendigkeit zur Verbesserung der Internen Kontrolle relativiert jedoch diesen positiven Eindruck. So wird bei sämtlichen COSO-Komponenten tendenziell eine mittlere bis hohe Notwendigkeit zur Verbesserung attestiert.

Als Hauptgrund für Schwachstellen in der Internen Kontrolle werden nicht Kosten-/Nutzenüberlegungen, sondern vor allem der Zeitdruck genannt. Weitere wichtige Gründe betreffen das Kontrollumfeld. Sowohl mangelndes Kontrollbewusstsein der Mitarbeitenden als auch eine mangelnde organisatorische Verankerung der Internen Kontrolle werden vergleichsweise oft als Ursachen für Schwachstellen betrachtet. Vielfach führen unklare Ansprüche an die Interne Kontrolle zu Problemen.

Viele Unternehmen sehen eine mittlere bis hohe Notwendigkeit zur Verbesserung ihrer Internen Kontrolle. Eine Anpassung erfolgt letztlich aber oft reaktiv.

Als klar wichtigsten Grund für eine Anpassung der Internen Kontrolle wird die Optimierung der Geschäftsprozesse betrachtet. Weitere bedeutende Gründe sind eine veränderte Risikolage des Unternehmens, ein veränderter Informationsbedarf des Managements, das Aufdecken von Schadensfällen sowie regulative Entwicklungen. Die Unternehmen wählten demnach mehr präventive als reaktive Gründe für die Anpassung der Internen Kontrolle. Dies steht aber im Widerspruch zur Angabe gut jedes zweiten Unternehmens, dass die Anpassung der Internen Kontrolle erfahrungsgemäss reaktiv erfolgt.

Beurteilung der regulatorischen Entwicklungen

Die Änderung des Obligationenrechts (E-OR) und das neue Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz «RAG») bezwecken eine Verbesserung der geltenden Vorschriften zur Revision. Der E-OR sieht eine neue Umschreibung der Revisionspflicht für alle Rechtsformen vor und präzisiert die Aufgaben der Revisionsstelle. Mit dem RAG werden die fachlichen Anforderungen an die Wirtschaftsprüferinnen und -prüfer neu definiert. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird eingehend geregelt und verschärft, um Interessenkonflikte zu verhindern. Der aktuelle Gesetzesentwurf sieht auch vor, dass sich die Externe Revision zukünftig zur Internen Kontrolle äussern muss. Grundsätzlich erwarten die Unternehmen aufgrund dieser Entwicklungen vor allem bei der Wirtschaftsprüfung und der Implementierung der Internen Kontrolle wesentliche Kostenveränderungen. Zumindest wird auch eine Veränderung der Qualität der Internen Kontrolle vermutet, wenn auch weniger deutlich.

Erwartungsgemäss würden die Unternehmen eine Selbstregulierung gegenüber detaillierten gesetzlichen Vorgaben bevorzugen. Favorisiert werden unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht im Sinne eines «Code of Best Practice».

Vergleichsweise viele «Middle Market»-Unternehmen würden auch eine Selbstregulierung in Form von Berufsordnungen und Standesregeln begrüßen.

Interview

Laut Thomas Pletscher, Mitglied der Geschäftsleitung der *economiesuisse*, hat der «Sarbanes-Oxley Act» über die betroffenen Unternehmen hinaus zu einer Sensibilisierung hinsichtlich Fragen der Internen Kontrolle geführt. Ein solch formalistischer Eingriff entspricht jedoch nicht den Schweizer Bedürfnissen. Auch ein automatischer Nachvollzug der regulatorischen Entwicklungen in der EU scheint nicht zweckmässig.

Eine Empfehlung der *economiesuisse* zur Ausgestaltung der Internen Kontrolle würde sich am Charakter des *Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance* orientieren. Diese hätte die spezifischen gesetzlichen Anforderungen und die Besonderheiten des Schweizer Wirtschaftssystems zu beachten. Bislang äusseren die Unternehmen jedoch (noch) keinen Bedarf für eine solche Richtlinie.

Ausblick

Die globale Stärkung der Corporate Governance, verbunden mit den regulatorischen Entwicklungen, führt weltweit zu einem erhöhten Stellenwert der Internen Kontrolle. In der Schweiz muss auf regulatorischer Ebene, d. h. im Zusammenhang mit der Änderung des Obligationenrechts, die Definition und Erwartungshaltung bezüglich Interner Kontrolle geklärt werden. Zudem gilt es, einen Prüfungsstandard für die Interne Kontrolle zu erarbeiten.

Ein konkreter Handlungsbedarf besteht in verschiedenen Bereichen. Zu den wichtigsten zählen eine systematische Überwachung und Anpassung der Internen Kontrolle, die Förderung «weicher» Kontrollkomponenten wie Integrität und ethisches Verhalten sowie die Bestätigung der Angemessenheit der Internen Kontrolle durch den Verwaltungsrat mit Offenlegung im Geschäftsbericht.

Studienübersicht

Bevor auf Einzelaspekte der Internen Kontrolle eingegangen wird, soll das «COSO-Framework» vorgestellt werden, welches den theoretischen Rahmen dieser Studie bildet. Dabei ist von Interesse, inwieweit das Verständnis der Unternehmen von Interner Kontrolle mit dem «COSO-Framework» harmonisiert.

[Seiten 17–26](#)

Verschiedene Institutionen sind mit Aufgaben und Verantwortlichkeiten der Internen Kontrolle betraut. Im Mittelpunkt der Untersuchung steht die Bedeutung dieser Institutionen hinsichtlich der Organisation, Durchführung und Überwachung der Internen Kontrolle. Zur Überwachung und Verbesserung der Internen Kontrolle sind zudem «Control Self Assessments» zweckmässig. Die Studie gibt einen Einblick in die Anwendung und Verbreitung dieses Instruments.

[Seiten 27–38](#)

Abhängig von Unternehmensgrösse und -komplexität ergeben sich unterschiedliche Anforderungen an die Gestaltung der Internen Kontrolle. Auf der Basis eines einfachen Modells wird die Ausgestaltung der Internen Kontrolle in den Unternehmen aufgezeigt und beurteilt.

[Seiten 39–57](#)

Es wurde untersucht, wie die Unternehmen ihre Interne Kontrolle beurteilen. Von Interesse ist, inwieweit Verbesserungsbedarf besteht und wodurch Anpassungen der Internen Kontrolle ausgelöst werden.

[Seiten 58–65](#)

Schliesslich wird das Augenmerk auf regulatorische Entwicklungen gerichtet. Es wird dargelegt, inwieweit die Teilnehmer durch geplante Gesetzesänderungen einen Einfluss auf ihr Unternehmen erwarten.

[Seiten 66–70](#)

In einem Interview äussert sich Thomas Pletscher, Mitglied der Geschäftsleitung der economieuisse, zu verschiedenen Fragen zur Ausgestaltung der Internen Kontrolle sowie zu den regulatorischen Entwicklungen auf nationaler und internationaler Ebene.

[Seiten 71–73](#)

Im Sinne eines Ausblicks werden abschliessend die wichtigsten Entwicklungen und der Handlungsbedarf der Schweizer Unternehmen im Bereich der Internen Kontrolle kurz umrissen.

[Seiten 74–75](#)

1 Einleitung

In der jüngeren Vergangenheit haben zahlreiche Unternehmenskrisen und Finanzskandale das Vertrauen der Investoren und der Öffentlichkeit in die Wirksamkeit der internen und externen Unternehmenskontrolle geschwächt. Als Folge davon sind insbesondere in den USA weit reichende Forderungen an die Gestaltung der Überwachungs- und Kontrollfunktionen der Unternehmen gestellt worden. Von dieser Entwicklung sind zunehmend auch Schweizer Unternehmen betroffen, sei es aufgrund ihrer internationalen Präsenz oder aufgrund der auch in der Schweiz zu erwartenden Verschärfung der gesetzlichen Anforderungen. Dies verlangt von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung eine vertiefte Auseinandersetzung mit den vorhandenen Kontroll- und Überwachungsmechanismen.

Die vorliegende Studie zeigt dem Management und dem Verwaltungsrat, aber auch anderen Interessengruppen wie Investoren, Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsjournalisten den aktuellen Stand im Bereich der Internen Kontrolle schweizerischer Unternehmen auf. Dem Management soll sie Impulse geben, bestehende Prozesse und Strukturen in ihrem Unternehmen zu überdenken.

Die Umfrage weist eine hohe Rücklaufquote von nahezu 30% der befragten «Top 1000»-Unternehmen auf.

1.1 Methodik und Rücklauf

Als Basis zur Identifikation der Untersuchungsobjekte dienten die 1000 umsatzstärksten Schweizer Unternehmen gemäss Ranking der Handelszeitung.¹ In dieser Grundgesamtheit werden im Folgenden zwei Gruppen unterschieden:

- «Top 500»: Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als CHF 160 Mio.
- «Middle Market»: Unternehmen mit einem Umsatz bis CHF 160 Mio.

Die Banken- und Versicherungsbranche wurde von der Untersuchung ausgeklammert, da diese wegen geschäftsspezifischer Merkmale und rechtlicher Gegebenheiten hinsichtlich eines Grossteils der in der Studie behandelten Themen eine fundamental andere Ausgangslage besitzt.

Die Umfrage wurde im Dezember 2004 durchgeführt. Die mittels eines standardisierten Fragebogens² angesprochenen Teilnehmer waren die CFO. Insgesamt haben 292 Unternehmen an der Umfrage teilgenommen. Dies entspricht einer beachtlichen Rücklaufquote von 29%.

¹ Handelszeitung: «Top 2004 – Die grössten Unternehmen in der Schweiz», 18. August 2004.

² Zur Messung von Zusammenhängen wurden nicht-parametrische Tests durchgeführt. Als statistisch signifikant wird ein Zusammenhang bezeichnet, wenn die Irrtumswahrscheinlichkeit aufgrund der vorliegenden Daten kleiner als 5% ist.

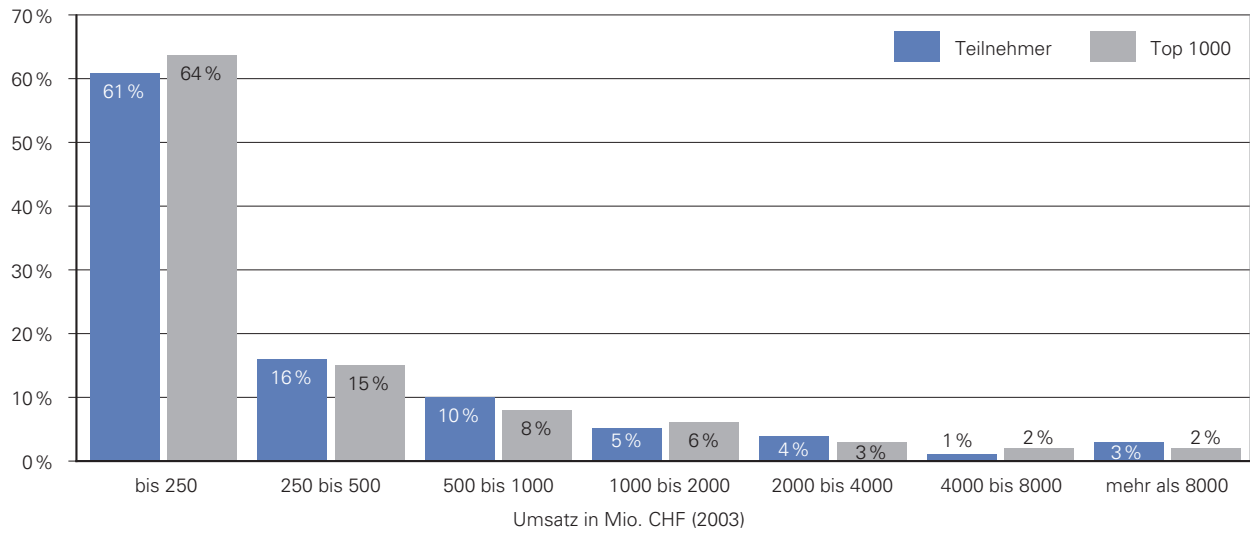
Sowohl die Umsatzstruktur als auch die Mitarbeiterzahlen der Teilnehmer entsprechen weitgehend derjenigen der «Top 1000»-Unternehmen. Die Umfrageteilnehmer teilen sich je rund zur Hälfte auf die Gruppen «Top 500» und «Middle Market» auf.

1.2 Angaben zur Umfrage

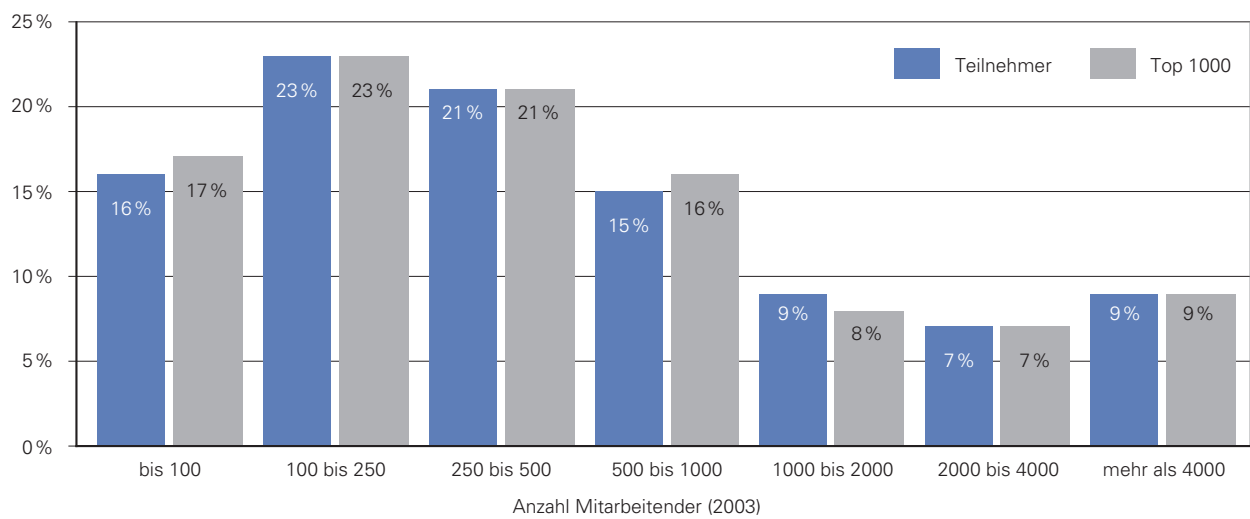
- Angaben von Unternehmen aus 16 Branchen wurden ausgewertet. Die am häufigsten vertretenen Branchen sind «Industriegüter / Technologie / Fahrzeuge» (17%), «Handel» (16%), «Dienstleistungen» (11%) und «Nahrungs- und Genussmittel» (9%).
- Rund ein Drittel der Unternehmen ist börsenkotiert (36%), davon jedoch knapp die Hälfte lediglich indirekt über die Muttergesellschaft (46%).
- 31 Unternehmen (11%) sind verpflichtet, die Bestimmungen des Sarbanes-Oxley Act («SOX»)³ einzuhalten, wobei dies in 23 Fällen auf die indirekte Kotierung der Muttergesellschaft in den USA zurückzuführen ist. Diese Unternehmen werden in der Studie als «SOX-Unternehmen» bezeichnet. Sie sind deshalb von Interesse, da sie bereits umfangreichen regulatorischen Anforderungen Folge zu leisten haben.
- Die Mehrheit der Unternehmen gehört einem Konzern an (69% bzw. 202 Unternehmen), wobei es sich bei 90 Unternehmen um die Muttergesellschaft handelt.
- Bei der Ausgestaltung der Internen Kontrolle sind 180 Unternehmen (62%) völlig frei von Konzernvorgaben, da sie entweder keinem Konzern angehören oder die Muttergesellschaft sind (je 50%). Muttergesellschaften verzichten jedoch nur selten auf Gestaltungsvorgaben. Die Mehrheit gibt entweder grobe Richtlinien vor (57%) oder macht ihren Tochtergesellschaften detaillierte Vorgaben (29%). Erwartungsgemäss müssen Tochtergesellschaften, die den «SOX»-Bestimmungen unterliegen, vermehrt detaillierten Konzernvorgaben folgen.
- Die Umfrageteilnehmer teilen sich mit je 47% in gleichen Teilen auf die beiden Gruppen «Top 500» und «Middle Market» auf (vgl. auch 1.1). Keine Angabe zum Umsatz machten 6% der Unternehmen. Wie nachstehende Abbildungen zeigen, entsprechen sowohl die Umsatzstruktur als auch die Mitarbeiterzahlen der Teilnehmer weitgehend derjenigen der «Top 1000» gemäss Handelszeitung.

³ Der Sarbanes-Oxley Act («SOX») ist ein Bundesgesetz der USA zum Schutz von Investoren. Er gilt für alle bei der US-Börsenaufsichtsbehörde («SEC») registrierten Unternehmen. Dies sind sämtliche Unternehmen, die an US-Börsen kotierte Aktien, Obligationen usw. ausstehend haben. Tochtergesellschaften von bei der SEC registrierten Muttergesellschaften fallen ebenfalls unter die Bestimmungen des «SOX».

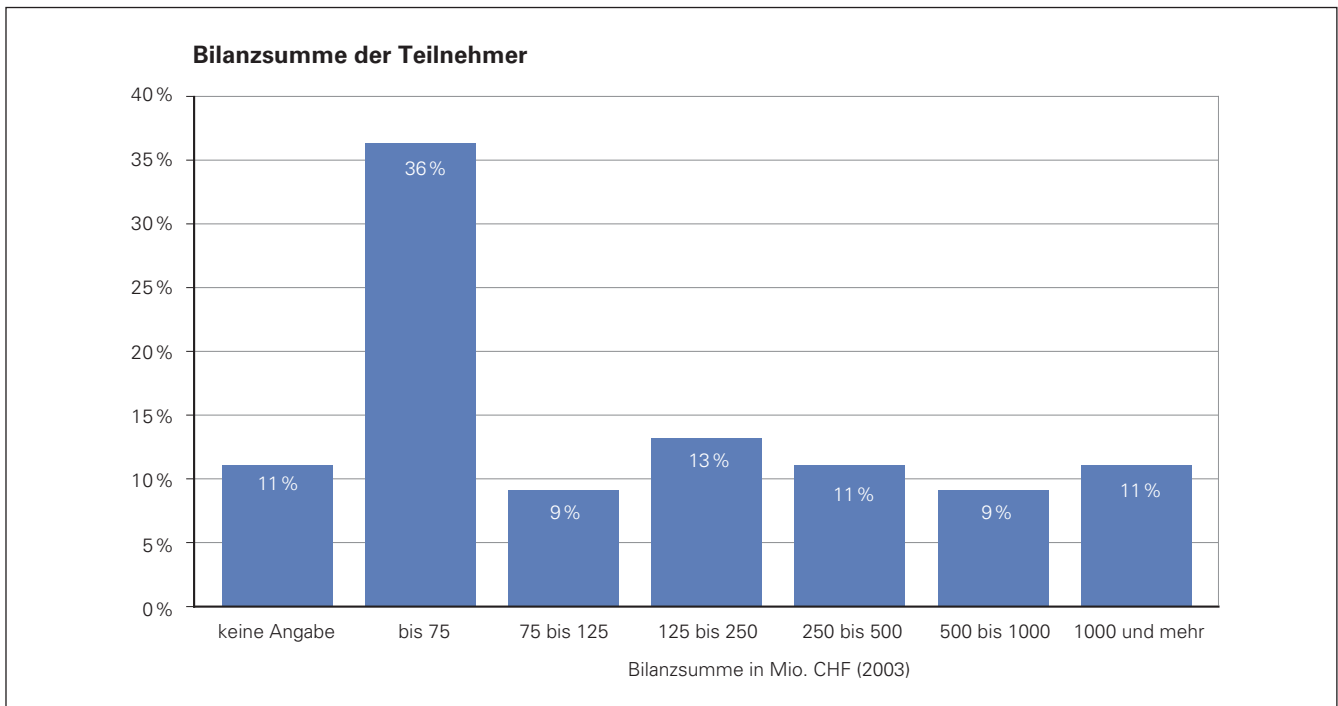
Vergleich der Höhe des Umsatzes der Teilnehmer mit den Top 1000



Vergleich der Anzahl Mitarbeitender der Teilnehmer mit den Top 1000



- Die Bilanzsumme der 260 Unternehmen, die sie offen gelegt haben, liegt bei der Hälfte unter CHF 125 Mio. Wie nachstehende Abbildung zeigt, weisen die meisten Unternehmen eine Bilanzsumme von unter CHF 75 Mio. aus.



In den meisten Fällen war der CFO an der Beantwortung des Fragebogens beteiligt.

- An der Beantwortung des Fragebogens war in 65% der Fälle der CFO beteiligt. Auch weitere Mitglieder der Geschäftsleitung, Mitglieder des Verwaltungsrats und Mitarbeitende der Internen Revision waren unter den Umfrageteilnehmern (Leiter(in) Controlling 13%, Leiter(in) Financial Accounting 12%, Mitglied des Verwaltungsrats 7%, Leiter(in) Interne Revision 6%).

2 Grundlagen der Internen Kontrolle

Die Interne Kontrolle ist ein wichtiger Bestandteil der Unternehmensführung.

2.1 Begriff «Interne Kontrolle»

In Literatur und Praxis ist eine Vielzahl von Definitionen für Interne Kontrolle zu finden.⁴ Einen Anhaltspunkt für eine allgemeingültige Definition liefern beispielsweise die Schweizer Prüfungsstandards («PS»). Dort wird unter «Interne Kontrolle» die Gesamtheit der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze und Verfahren verstanden, welche der Gewährleistung dienen für

- die ordnungsmässige und effiziente Geschäftsführung
- die Sicherung der Vermögenswerte
- die Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern
- die Korrektheit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen des Rechnungswesens
- die rechtzeitige Erstellung verlässlicher Finanzinformationen, soweit praktikabel.⁵

2.2 Zweck der Internen Kontrolle

Die Interne Kontrolle wirkt insbesondere unterstützend bei

- der Erreichung der geschäftspolitischen Ziele durch eine wirksame und effiziente Geschäftsführung
- der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften («Compliance»)
- dem Schutz des Geschäftsvermögens
- der Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten
- der Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung
- der zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung.

2.3 Abgrenzung der Internen Kontrolle

Interne Kontrolle sollte nicht mit anderen Instanzen der Unternehmensüberwachung verwechselt werden, auch wenn diese bestimmte Funktionen im Rahmen der Internen Kontrolle wahrnehmen können. Folglich sind gewisse Abgrenzungen zu berücksichtigen:

■ Interne Revision

Die Interne Revision ist eine prozessunabhängige, d. h. nicht in die betrieblichen Abläufe integrierte Stelle, welche u. a. mit der Überprüfung der Internen Kontrolle beauftragt ist.

■ Externe Revisionsstelle

Bei der Externen Revisionsstelle ist kennzeichnend, dass diese kein Teil der Internen Kontrolle ist und im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes die Qualität der Internen Kontrolle bei der Bestimmung der Prüfungshandlungen berücksichtigt.

⁴ Als Synonym für Interne Kontrolle ist auch der Begriff «Internes Kontrollsystem» («IKS») geläufig.

⁵ Treuhand-Kammer (Hrsg.): Schweizer Prüfungsstandards («PS»), Zürich 2004. S. XVI.

■ Controlling

Unter Controlling wird die betriebswirtschaftliche Unterstützung bei der Planung, Steuerung und Kontrolle von Organisationen, Prozessen oder Projekten sowie die Bereitstellung der dafür erforderlichen Informationen verstanden. Das Controlling nimmt damit verschiedene Aufgaben im Bereich der Internen Kontrolle wahr.

2.4 Kontrollmodelle

2.4.1 COSO-Framework

Für die Berichterstattung nach dem Sarbanes-Oxley Act («SOX») hat die Beurteilung der Internen Kontrolle unter Verwendung eines allgemein anerkannten Rahmenwerks zu erfolgen. Das COSO-Framework («The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission») erfüllt in diesem Zusammenhang alle von der «Securities and Exchange Commission» (SEC)⁶ an ein eingesetztes Rahmenwerk gestellten Anforderungen. Das Rahmenwerk ist allgemein anerkannt und ermöglicht eine umfassende Bewertung der Internen Kontrolle eines Unternehmens. Die SEC empfiehlt die Benutzung von COSO, schreibt diese jedoch nicht verbindlich vor. Dadurch wird berücksichtigt, dass in anderen Nationen ähnliche Rahmenwerke entwickelt werden.

Die Auswirkungen von «SOX» auf Kapitalmärkte auch ausserhalb der USA führt dazu, dass in dieser Studie der Ansatz des COSO-Frameworks eine hohe Bedeutung hat. Er bildet deshalb die theoretische Grundlage der Studie.

Gemäss COSO besteht die Interne Kontrolle aus folgenden fünf Komponenten:

■ Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld resultiert aus dem Leitbild des Unternehmens und individuellen Eigenschaften der Mitarbeitenden. Es reicht von Fragen der Integrität und ethischen Grundwerten bis zur Organisationsstruktur und Kompetenzsicherung. Der «tone at the top», d. h. der Führungsstil des Managements, hat zudem eine grosse Auswirkung auf die Umsetzung der spezifischen Vorgaben.

■ Risikobeurteilung

Die Risikobeurteilung dient der Identifikation und Bewertung der Risiken, welchen das Unternehmen bei der Verfolgung der gesteckten Ziele ausgesetzt ist.

■ Kontrollaktivitäten

Sie stellen sicher, dass Massnahmen gegen identifizierte Risiken und zur Erreichung der Ziele korrekt ausgeführt werden.

Das COSO-Framework ist das international allgemein anerkannte Rahmenwerk zur Gestaltung der Internen Kontrolle.

Gemäss COSO umfasst Interne Kontrolle die Komponenten Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information/Kommunikation und Überwachung.

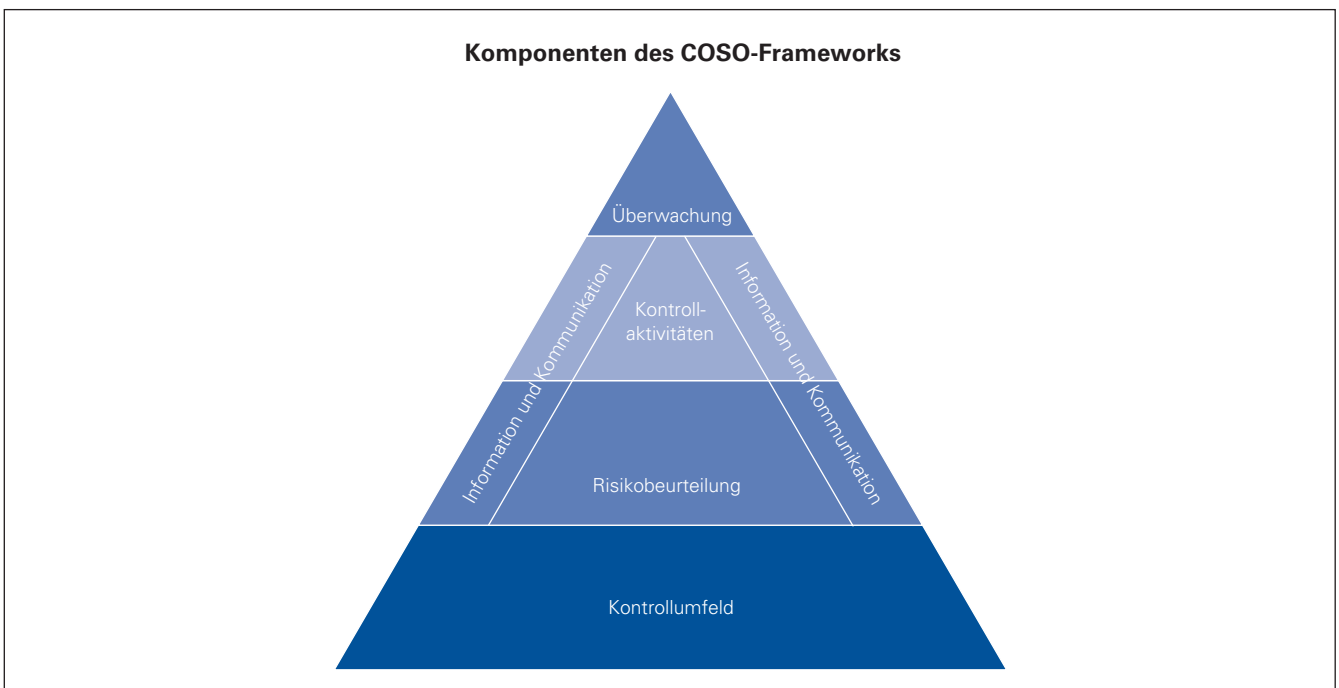
⁶ Die SEC ist für die Kontrolle des Wertpapierhandels und für die Börsenaufsicht in den USA zuständig.

- **Information und Kommunikation**

Informations- und Kommunikationswege sollen gewährleisten, dass die Mitarbeitenden diejenigen Informationen sammeln und austauschen können, die für die Erfüllung ihrer Aufgaben nötig sind.

- **Überwachung**

Die Überwachung der Internen Kontrolle dient dazu, allenfalls notwendige Anpassungen rechtzeitig zu erkennen.



COSO unterscheidet im Weiteren drei verschiedene Zielkategorien der Internen Kontrolle. Die Kategorie «Operations» beinhaltet die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit. Im Bereich des «Financial Reporting» wird die Ordnungsmässigkeit und Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung angestrebt. Die «Compliance» beschäftigt sich mit der Einhaltung massgeblicher Gesetze und Vorschriften.

2.4.2 Weitere Kontrollmodelle

Neben dem COSO-Framework wurden in der Praxis weitere Kontrollmodelle konzipiert. Das COSO-ERM (ERM = «Enterprise Risk Management») stellt beispielsweise eine Erweiterung des COSO-Frameworks im Risikomanagement-Bereich dar. Dabei handelt es sich um einen umfassenden Ansatz, mittels dessen Risiken sowohl identifiziert als auch analysiert werden, und der Direktiven für Unternehmen bezüglich der Implementierung bzw. des Betriebs eines effektiven ERM-Systems enthält.

Ausserdem zu nennen ist das kanadische «Guidance on Control Framework», veröffentlicht vom Criteria of Control Board («CoCo») des «Canadian Institute of Chartered Accountants». CoCo hat jedoch eine geringere Bedeutung als COSO. Zudem sind die Zielsetzungen praktisch identisch.

2.4.3 Verbreitung standardisierter Kontrollmodelle

Nur 10% der Schweizer Unternehmen verwenden ein standardisiertes Kontrollmodell.

Von den insgesamt 292 Unternehmen wenden lediglich 29 (10%) ein standardisiertes Kontrollmodell an, wovon die Mehrheit das COSO-Framework nennt (66%). Hierbei ist zu erkennen, dass Kontrollmodelle bei Unternehmen des «Middle Market» deutlich seltener eingesetzt werden, denn nur gut ein Viertel (28%) der Anwender ist diesem Umsatzsegment zuzuordnen.

Interessanterweise geben von den 31 Unternehmen, die verpflichtet sind, «SOX» einzuhalten, lediglich knapp die Hälfte an, ein standardisiertes Kontrollmodell anzuwenden (48%). Dies vermag insofern zu erstaunen, als wie bereits erwähnt für die Berichterstattung gemäss «SOX» die Beurteilung der Internen Kontrolle anhand eines allgemein anerkannten Rahmenwerks zu erfolgen hat.

Als Gründe für den Einsatz eines Kontrollmodells werden am häufigsten Eigeninitiative (50%), gesetzliches Erfordernis (46%) oder die Empfehlung der Externen Revisionsstelle (36%) genannt.

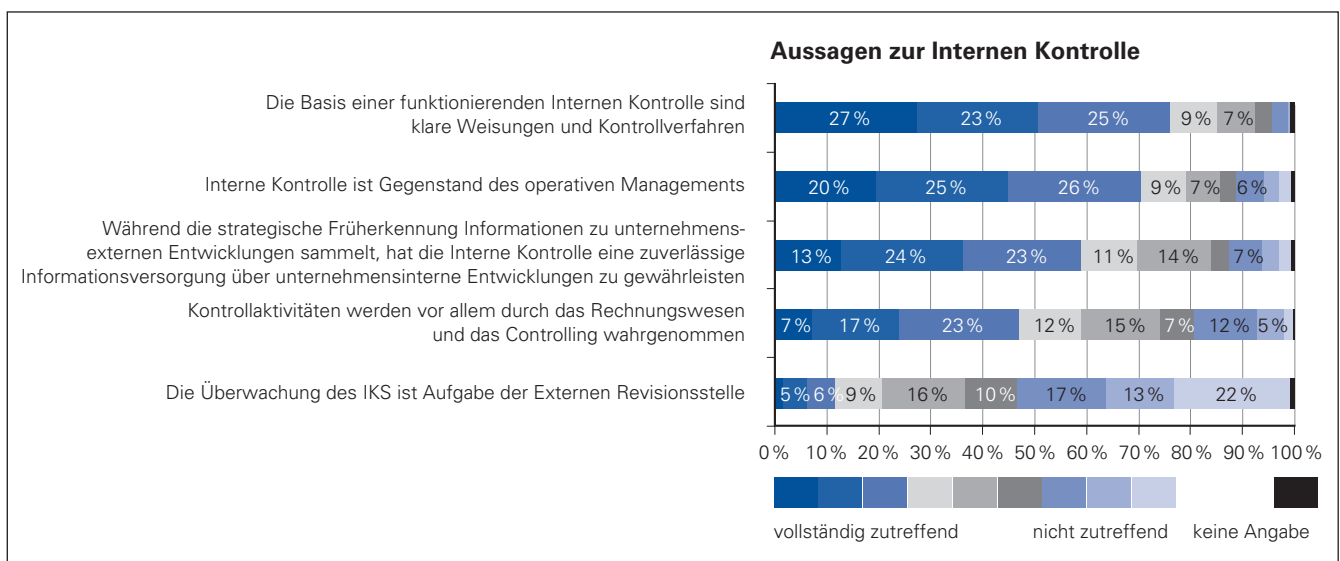
2.5 Verständnis der Internen Kontrolle in der Praxis

Im Fragebogen wurde den Unternehmen für jede der fünf COSO-Komponenten (Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation, Überwachung) eine Aussage zur Beurteilung vorgelegt. Diese Aussagen stehen für ein sehr traditionelles Verständnis der Internen Kontrolle. Folgende Übersicht stellt die im Fragebogen genannten Aussagen dem Verständnis nach COSO gegenüber.

Intuitives Verständnis von Interner Kontrolle	Verständnis nach COSO
Basis einer funktionierenden Internen Kontrolle sind klare Weisungen und Kontrollverfahren.	Basis einer funktionierenden Internen Kontrolle ist ein solides Kontrollumfeld als Folge von ethischen Werten, Integrität und Fachkompetenz.
Interne Kontrolle ist Gegenstand des operativen Managements.	Interne Kontrolle hat auch eine strategische Komponente, die insbesondere in der Risikobeurteilung zum Ausdruck kommt.
Kontrollaktivitäten werden vor allem durch das Rechnungswesen und das Controlling wahrgenommen.	Interne Kontrolle sollte integraler Bestandteil sämtlicher Geschäftsprozesse sein. Folglich sollten Kontrollaktivitäten innerhalb des gesamten Unternehmens, d.h. auf allen Ebenen und in allen Funktionen, stattfinden.
Während die strategische Früherkennung Informationen zu unternehmensexternen Entwicklungen sammelt, hat die Interne Kontrolle eine zuverlässige Informationsversorgung über unternehmensinterne Entwicklungen zu gewährleisten.	Die Interne Kontrolle hat die Bereitstellung von Informationen sowohl zu unternehmensinternen als auch zu unternehmensexternen Entwicklungen zu gewährleisten.
Die Überwachung der Internen Kontrolle ist Aufgabe der Externen Revisionsstelle.	Geschäftsleitung und Verwaltungsrat sind grundsätzlich für die Überwachung der Internen Kontrolle verantwortlich.

Es scheint, dass die Unternehmen noch wenig mit COSO vertraut sind.

Die Antworten bestätigen die Annahme, dass die Unternehmen noch sehr wenig mit COSO vertraut sind. So wird einzig die letzte Aussage zur Überwachung tendenziell eher abgelehnt. «Top 500»- und «Middle Market»-Unternehmen beurteilen die Aussagen gleich. Auch «SOX»-Unternehmen, von denen zu erwarten wäre, dass sie mit dem Modell vertraut sind, weisen keine signifikant andere Beurteilung auf.



2.6 Kontrollarten

Grundsätzlich können folgende Kontrollarten unterschieden werden:

- **IT-Kontrollen**

IT-Kontrollen sind maschinelle Kontrollen, die innerhalb von IT-Systemen ablaufen und durch die Mitarbeitenden ohne besondere administrative Zugangsberechtigungen zu den IT-Systemen und Fachkenntnisse nicht verändert werden können.

- **Autorisierung**

Unter Autorisierung wird die Genehmigung von Transaktionen bzw. Geschäftsvorfällen durch Dritte im Einklang mit den Dienstabweisungen des Unternehmens verstanden. Die Genehmigung wird üblicherweise durch die Erteilung einer Freigabe dokumentiert.

■ Abstimmung

Darunter wird ein Abgleich zwischen verschiedenen Datensammlungen bzw. Dateien und Analysen der festgestellten Abweichungen verstanden. Diese Kontrollen grenzen sich von den IT-Kontrollen dadurch ab, dass die Überleitungen nicht ausschliesslich in IT-Systemen vorgenommen werden.

■ Durchsicht

Hierbei geht es um die Analyse von Unterlagen bezüglich Auffälligkeiten wie ungewöhnliche Transaktionen oder um die Analyse spezieller Kennzahlen bzw. Auswertungen von Trends. Die Durchsicht wird von Vorgesetzten bzw. Dritten durchgeführt.

■ Funktionentrennung

Darunter wird die Trennung von Verantwortlichkeiten für die Veranlassung, die Durchführung und die Genehmigung von Transaktionen verstanden, um zu verhindern, dass Fehler bzw. Unregelmässigkeiten von einer einzelnen Person oder Personengruppe vertuscht werden können.

Die obigen Kontrollarten lassen sich wiederum in präventive bzw. detektive und automatisierte bzw. manuelle Kontrollen kategorisieren. Diese Kontrollmassnahmen wirken einzeln oder in Kombination als Teil der Internen Kontrolle im Unternehmen. Es handelt sich um einzelne Vorgänge, Methoden und Massnahmen.

2.6.1 Präventive und detektive Kontrollen

In Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Kontrollmassnahme wird zwischen präventiven und detektiven Kontrollen unterschieden.

■ Präventive Kontrollen

Präventive Kontrollen sollen verhindern, dass Fehler überhaupt gemacht werden. Sie erfüllen folglich eine Sicherungsfunktion. Beispiele der präventiven Kontrolle sind Passwörter und physische Schutzmassnahmen.

■ Detektive Kontrollen

Unter detektiven Kontrollen werden Kontrollen verstanden, die bereits entstandene Fehler aufdecken sollen. Sie werden u. a. vorgenommen, wenn bei der Überprüfung präventiver Kontrollen eine zu grosse Fehlerhäufigkeit aufgetreten ist. Beispiele dafür sind Reviews, physische Inventuren und die Durchsicht von Kontrollberichten.

2.6.2 Automatisierte und manuelle Kontrollen

Sowohl präventive als auch detektive Kontrollen können entweder automatisiert oder manuell erfolgen:

Präventive, automatisierte Kontrollen sind konzeptionell besser als detektive, manuelle Kontrollen.

■ Automatisierte Kontrollen

Sie bestehen aus selbsttätigen und programmierten Kontrollen. Als selbsttätige Kontrollen werden Mechanismen bezeichnet, welche durch organisatorische oder technische Massnahmen direkt in die betrieblichen Abläufe integriert sind. Beispiele sind die Funktionentrennung, die Errichtung von Kompetenzstufen sowie die Regelung von Arbeitsabläufen. Programmierte Kontrollen können beispielsweise mit Hilfe von Prüfziffern, Passwörtern oder Kontrollsummen wahrgenommen werden.

■ Manuelle Kontrollen

Die manuellen Kontrollen greifen auf Massnahmen wie die Durchsicht von Fehlerlisten, Abstimmungen oder physische Kontrollen zurück.

Klassifizierung von Kontrollmassnahmen

	Detektiv	Präventiv
Automatisiert		
Manuell		

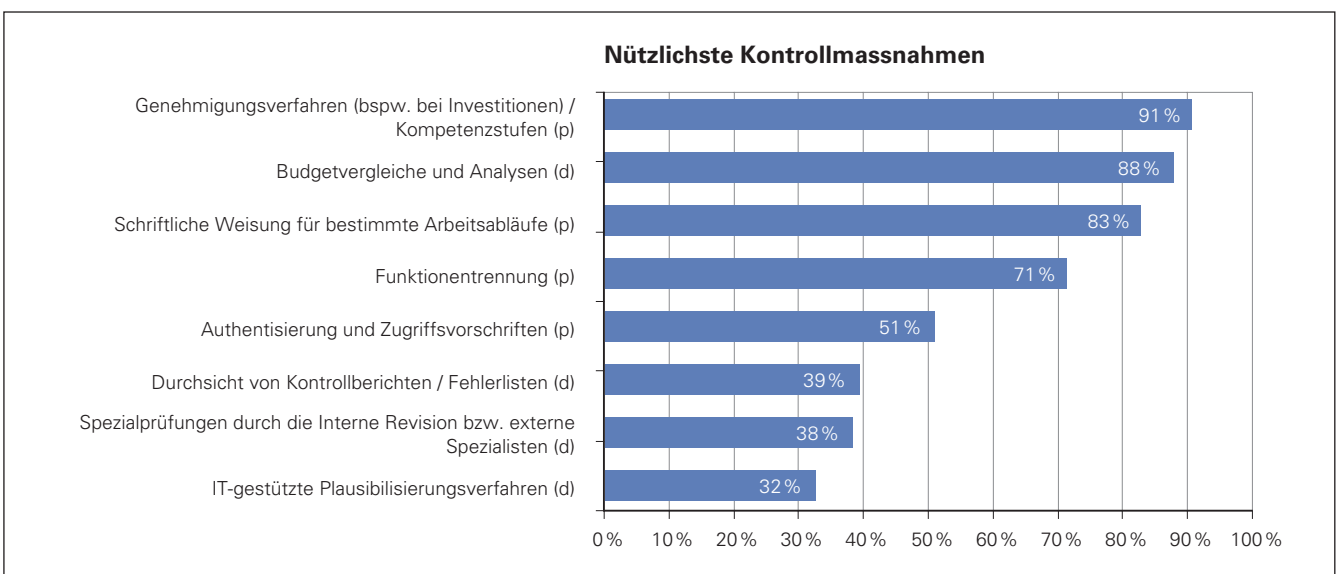
Im Allgemeinen ist es für Unternehmen einfacher, detektive anstelle von präventiven Kontrollen umzusetzen. Die Erfahrung zeigt, dass Unternehmen oftmals erst dann Kontrollmassnahmen ergreifen, wenn bereits ein negatives Ereignis eingetreten ist. Manuelle Kontrollen weisen insbesondere im detektiven Bereich häufig ein höheres Risiko auf, ihren Zweck nicht zu erfüllen. Demgegenüber können automatisierte Kontrollen u. a. helfen, Kosten zu reduzieren oder Risiken besser zu handhaben. Dies ist v. a. dann der Fall, wenn es sich um automatisierte, präventive Kontrollen handelt. Die Erhöhung der Automatisierung führt in der Folge zu einer Effektivitätssteigerung, die daraus resultierende Kostensenkung zur Effizienzsteigerung. Allerdings ist eine Automatisierung aller Kontrollen kein Patentrezept und oft auch gar nicht realisierbar, da Automatisierung standardisierter Vorgänge voraussetzt. Ob eine Massnahme getroffen wird, soll ohnehin nicht davon abhängig sein, um welche Kategorie es sich handelt, sondern einzig und allein davon, ob sie der Zielerreichung dient.

In den Unternehmen besteht mehrheitlich ein Gleichgewicht zwischen präventiven und detektiven Kontrollen.

2.6.3 Beurteilung der Kontrollmassnahmen

Den Umfrageteilnehmern standen im Fragebogen acht Beispiele von Kontrollmassnahmen zur Auswahl, von denen fünf auszuwählen waren, welche sie als am nützlichsten beurteilen. Auf einen expliziten Hinweis hinsichtlich der dazugehörigen Kategorie – d. h., ob es sich um eine präventive (p) bzw. detektive (d) Massnahme handelt – wurde verzichtet.

Wie die Abbildung zeigt, wurden überwiegend präventive Kontrollmassnahmen gewählt.



2.6.4 Einsatz der Kontrollmassnahmen

Wird direkt nach dem Einsatz von Kontrollmassnahmen gefragt, zeigt sich, dass überwiegend detektive Massnahmen lediglich in 17% der 292 Fälle eingesetzt werden, während präventive Massnahmen in 35% der Unternehmen vorherrschen. Bei der Mehrheit der Unternehmen besteht allerdings ein Gleichgewicht beider Kontrollarten (48%).

«Middle Market»-Unternehmen setzen eher auf detektive Kontrollen.

Beim Vergleich der einzelnen Umsatzsegmente lässt sich erkennen, dass im «Middle Market» häufiger überwiegend detektive Kontrollmassnahmen eingesetzt werden als bei den «Top 500»-Unternehmen (22% vs. 13%). Bei den präventiven Massnahmen verhält es sich genau umgekehrt (29% vs. 43%).

Die Kontrollen werden zudem in den meisten Unternehmen überwiegend manuell oder gleichmässig manuell und automatisch vollzogen (45% bzw. 46%). Mehrheitlich automatische Kontrollen treten lediglich in 9% der Unternehmen auf.

Auch hinsichtlich des Automatisierungsgrads bestehen beim Vergleich der beiden Umsatzsegmente Unterschiede. So lässt sich erkennen, dass automatische Kontrollmechanismen interessanterweise bei «Middle Market»-Unternehmen deutlich öfter vorherrschen (12%) als im «Top 500»-Segment (6%).

3 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Interne Kontrolle fällt letztlich in den Aufgabenbereich jedes einzelnen Mitarbeitenden. Dennoch gibt es bestimmte Institutionen, welche im Besonderen für die Gestaltung, Durchführung und Überwachung der Internen Kontrolle verantwortlich sind. So ist beispielsweise der Verwaltungsrat zusammen mit der Geschäftsleitung für die Gestaltung des Kontrollumfelds verantwortlich.

Verschiedene Instanzen, welche auch als Assurance Provider bezeichnet werden, sind Träger der Internen Kontrolle. Ein Assurance-Konzept bildet eine wertvolle Grundlage zur Beurteilung und Abstimmung der Kontroll- und Überwachungsprozesse.

Zur Unterstützung des Verwaltungsrats stehen verschiedene Assurance-Provider zur Verfügung. Zu nennen sind die Interne Revision, das Risk Management sowie die Externe Revisionsstelle. Das Controlling spielt ebenfalls eine tragende Rolle in der Internen Kontrolle. Ein umfassendes Assurance-Konzept bildet die notwendige Voraussetzung für eine solide Beurteilung und Abstimmung der verschiedenen Kontroll- und Überwachungsprozesse.⁷

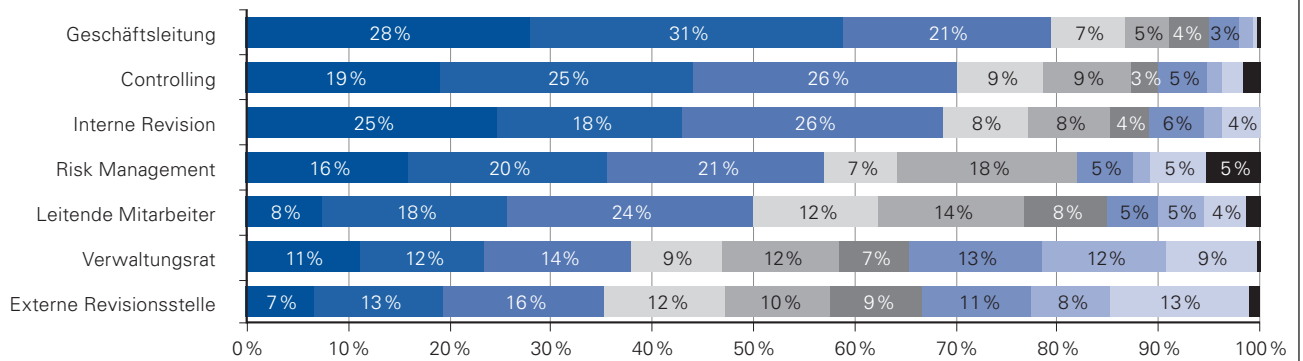
Im Folgenden werden die Aufgaben und Verantwortlichkeiten der genannten Institutionen in der Internen Kontrolle kurz dargelegt. Die befragten Unternehmen hatten zudem für jede Institution deren Bedeutung im Rahmen der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle sowie bei der Durchführung von Kontrollaktivitäten anzugeben.

Generell lässt sich erkennen, dass die Bedeutung der Institutionen hinsichtlich der Internen Kontrolle in der Regel über alle Phasen hinweg ähnlich beurteilt wird. Wird demnach eine bestimmte Institution für die Organisation der Internen Kontrolle als bedeutend eingestuft, gilt das gleiche Urteil tendenziell auch in den beiden anderen Phasen Durchführung und Überwachung. Besonders deutlich ist dies bei der Internen Revision und dem Risk Management.

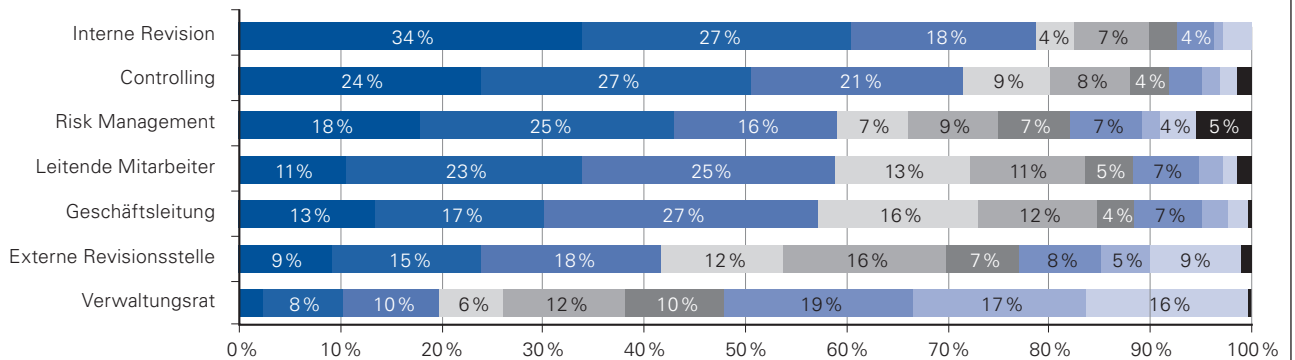
Überdies fällt die Beurteilung der Bedeutung der verschiedenen Institutionen durch «SOX»-Unternehmen ähnlich aus wie bei den übrigen Umfrageteilnehmern. Einzig bei der Überwachung der Internen Kontrolle wird die Bedeutung der Internen Revision bei «SOX»-Unternehmen etwas höher eingeschätzt. Dieser Unterschied ist jedoch nicht statistisch signifikant.

⁷ Vgl. hierzu auch Pfyffer, Hans-Ulrich / Bodenmann, Jan Marc: «Assurance Konzept», Der Schweizer Treuhänder, Dezember 2004, S. 1091-1096.

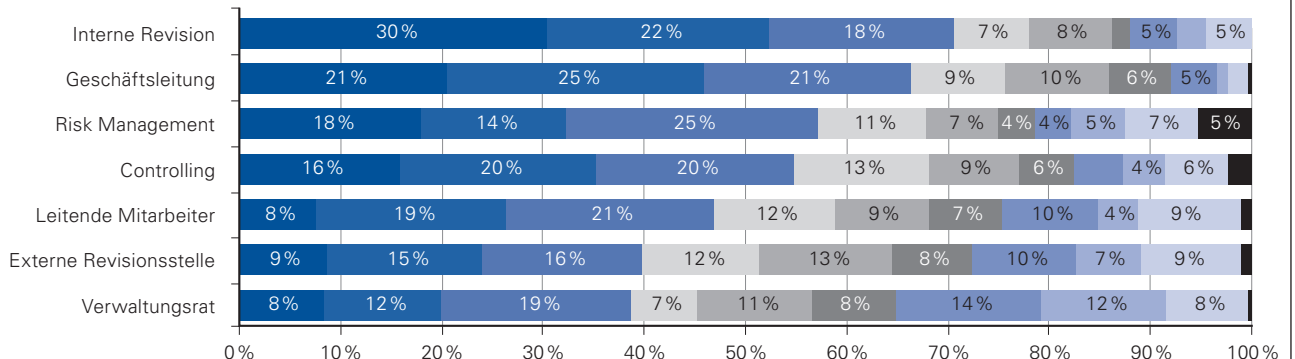
Bedeutung verschiedener Institutionen für die Organisation der Internen Kontrolle



Bedeutung verschiedener Institutionen für die Durchführung von Kontrollaktivitäten



Bedeutung verschiedener Institutionen für die Überwachung der Internen Kontrolle



Der Verwaltungsrat hat verschiedene gestaltende und überwachende Aufgaben hinsichtlich der Internen Kontrolle.

3.1 Verwaltungsrat

3.1.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

In Abhängigkeit der angewendeten Normen (z. B. Obligationenrecht, «Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance») bestehen für den Verwaltungsrat diverse gestaltende und überwachende Aufgaben und Verantwortlichkeiten:

- Er hat die Interne Kontrolle der Grösse, der Komplexität und dem Risikoprofil des Unternehmens anzupassen sowie
- die Implementierung der im Rahmen der Internen Kontrolle durch die Geschäftsleitung zu treffenden Massnahmen (Identifikation, Messung, Überwachung und Kontrolle der durch das Unternehmen eingegangenen Risiken) sicherzustellen und
- eine angemessene Kontrolle der Wirksamkeit der Internen Kontrolle durch die Geschäftsleitung zu gewährleisten.

Im Weiteren ist der Verwaltungsrat insbesondere Verantwortungsträger für die Genehmigung und periodische Überprüfung von Entscheidungen strategischer Bedeutung und für die Festlegung adäquater Obergrenzen hinsichtlich ausgewählter und definierter Risikotypen.

Bei der Wahrnehmung der genannten Aufgaben sollte der Verwaltungsrat zusammen mit der Geschäftsleitung die Effektivität und Effizienz der Massnahmen der Internen Kontrolle erörtern, eine Bewertung der Internen Kontrolle vornehmen und Hinweise der Internen und Externen Revisionsstelle sowie allenfalls der Aufsichtsbehörden zeitgerecht beurteilen und entsprechende Konsequenzen ziehen.

Zudem sollte der Verwaltungsrat sowohl die Anordnung und Befolgung von Korrekturmassnahmen überwachen als auch die Strategie und Risikolimiten regelmässig überprüfen. Insbesondere kommt ihm bei festgestellten Mängeln der Internen Kontrolle die Verantwortung für die Sicherstellung der Umsetzung geeigneter Korrekturmassnahmen zu.

Abgesehen von den speziell auf die Wirksamkeit der Internen Kontrollen ausgerichteten Prüfungen sollte der Verwaltungsrat resp. das Audit Committee permanent die wesentlichen Berichte zur Internen Kontrolle erhalten und beurteilen.

Es erstaunt, dass die Bedeutung des Verwaltungsrats bei der Internen Kontrolle von den Unternehmen sehr heterogen beurteilt wird.

3.1.2 Bedeutung des Verwaltungsrats für die Interne Kontrolle

Trotz der tragenden Rolle, die für den Verwaltungsrat bei der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle vorgesehen ist, fällt die Beurteilung der Studienteilnehmer hinsichtlich dieser beiden Phasen eher heterogen aus. So ist weder bei der Organisation noch bei der Überwachung eine Tendenz in Richtung geringer oder hoher Bedeutung ersichtlich. Einzig bei der Durchführung von Kontrollaktivitäten zeichnet sich erwartungsgemäss eine deutliche Tendenz hin zu einer geringen Bedeutung ab.

Hinsichtlich der Bedeutung des Verwaltungsrats bzgl. der Internen Kontrolle konnte ausserdem Folgendes festgestellt werden:

- Bei den «Top 500»-Unternehmen wird die Bedeutung für die Organisation der Internen Kontrolle höher eingestuft als von den übrigen Unternehmen, jedoch ist dieser Unterschied statistisch nicht signifikant.
- Bei Tochtergesellschaften wird die Bedeutung für die Organisation der Internen Kontrolle erwartungsgemäss geringer eingeschätzt als bei Muttergesellschaften. Es fällt zudem auf, dass dem Verwaltungsrat der Tochtergesellschaften bei der Überwachung der Internen Kontrolle eine grössere Bedeutung beigemessen wird, wenn für die Interne Kontrolle detaillierte Richtlinien der Muttergesellschaft bestehen.

3.2 Geschäftsleitung

3.2.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Die Verantwortung für die Erarbeitung und Umsetzung der vom Verwaltungsrat festgelegten Strategien und Geschäftsgrundsätze wird von der Geschäftsleitung getragen. Sie hat gegenüber dem Verwaltungsrat Rechenschaft über die Wirksamkeit der Internen Kontrolle abzulegen und ist insbesondere verantwortlich für

- die Entwicklung geeigneter Prozesse bei der Identifikation, Messung, Überwachung und Kontrolle der durch die Unternehmen eingegangenen Risiken
- die Aufrechterhaltung und Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse eindeutig festhält
- die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben
- die Überwachung des optimalen Ressourceneinsatzes im Bereich der Internen Kontrolle.

Durch weitere Delegation und Verfeinerung der gesetzten Ziele werden Mitarbeitende der verschiedenen Ebenen in die Wahrnehmung der Internen Kontrolle einbezogen. Die Geschäftsleitung stellt hierfür die Ausbildung und Erfahrung der eingesetzten Mitarbeitenden sicher. Entlohnungs- und Beförderungsstrukturen dürfen keinen Anreiz zur Missachtung interner Kontrollmechanismen setzen.

Die Geschäftsleitung hat gegenüber dem Verwaltungsrat Rechenschaft über die Wirksamkeit der Internen Kontrolle abzulegen.

Die Geschäftsleitung hat im Rahmen ihrer Führungsverantwortung ebenfalls dafür zu sorgen, dass die Interne Kontrolle effizient und effektiv ist. Analog dem Verwaltungsrat resp. dem Audit Committee kann dies anhand von im Arbeitsprozess integrierten Berichten oder aber in Form von Direktprüfungen erfolgen.

Die Geschäftsleitung wird bei der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle als sehr bedeutend wahrgenommen.

3.2.2 Bedeutung der Geschäftsleitung für die Interne Kontrolle

Als verlängerter Arm des Verwaltungsrates kommt der Geschäftsleitung insbesondere bei der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle eine hohe Bedeutung zu. Wie die Auswertung der Antworten zeigt, scheint dies bei den meisten Unternehmen der Fall zu sein. Dies gilt im Besonderen für Unternehmen ohne Interne Revision. Ähnlich wie beim Verwaltungsrat hat die Geschäftsleitung bei der Durchführung der Kontrollaktivitäten eine im Vergleich zu anderen Institutionen geringere Bedeutung.

3.3 Interne Revision

Die Interne Revision hat die Steuerungs- und Kontrollprozesse zu beurteilen und dem Verwaltungsrat Schwachstellen aufzuzeigen.

3.3.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Das schweizerische Recht schreibt Unternehmen mit Ausnahme regulierter Finanzgesellschaften keine Interne Revision vor. Der «Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance» empfiehlt aber die Einrichtung einer solchen Instanz. Die Tätigkeit der Internen Revision ist demnach nicht an nationale Gesetze oder Verordnungen gebunden, sondern kann sich an international geltenden Prinzipien und Konzepten orientieren. Dabei kann die Interne Revision insbesondere in multinationalen Unternehmen durch ihre länderübergreifende Tätigkeit und ganzheitliche Sichtweise wertvolle Dienste leisten.

In erster Linie wird der Verwaltungsrat bei der Wahrnehmung der Funktion als oberstes Organ im Unternehmen durch die Interne Revision unterstützt. In dieser Rolle beurteilt sie die Steuerungs- und Kontrollprozesse sowie das Risikomanagement des Unternehmens und kommuniziert die Erkenntnisse dem Verwaltungsrat bzw. dem Audit Committee. Ebenso werden Prozessverbesserungen vorgeschlagen. Die Interne Revision hat auch die Effizienz und Effektivität der Internen Kontrolle zu beurteilen. Bei der Erfüllung dieser Aufgabe soll u. a. festgestellt werden, ob

- das organisatorische Umfeld das Kontrollbewusstsein fördert
- die organisatorischen Zielsetzungen realistisch sind
- geeignete Genehmigungsverfahren für Transaktionen festgelegt und angewandt werden
- Richtlinien, Verfahren, Berichte und andere Mechanismen zur Überwachung von Aktivitäten und Sicherung von Vermögenswerten – vor allem in Bereichen mit hohem Risiko – entwickelt sind
- vorhandene Informationsmittel dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung angemessene und zuverlässige Informationen zur Verfügung stellen

- Verhaltensnormen bestehen, welche verbotene Tätigkeiten sowie Sanktionen bei aufgedeckten Verstössen festlegen.

Die Resultate bestätigen die Wichtigkeit der Internen Revision. Jedoch verfügt nur jedes dritte Unternehmen über eine solche Instanz.

3.3.2 Bedeutung der Internen Revision für die Interne Kontrolle

Das Urteil der Unternehmen bestätigt die Wichtigkeit der Internen Revision in sämtlichen Phasen der Internen Kontrolle, indem ihr sowohl bei der Organisation und Durchführung als auch bei der Überwachung der Internen Kontrolle jeweils die grösste Bedeutung beigemessen wird. Es gilt jedoch zu berücksichtigen, dass nur gut ein Drittel der 292 Unternehmen über eine solche Instanz verfügt (37%). Dies impliziert, dass im Bereich der Organisation und Überwachung der Internen Kontrolle letztlich der Geschäftsleitung die bedeutendste Rolle zukommt.

Was die Verbreitung der Internen Revision betrifft, haben «Top 500»-Unternehmen deutlich öfter eine Interne Revision als «Middle Market»-Unternehmen. Bei den «Top 500» ist nahezu bei jedem zweiten Unternehmen eine Interne Revision vorhanden (46%), während dies beim «Middle Market» lediglich bei gut jedem vierten Unternehmen der Fall ist (26%). Überdies ist in denjenigen Unternehmen, welche die Bestimmungen des «SOX» einzuhalten haben, in der Regel eine Interne Revision vorhanden (80%).⁸

3.4 Controlling

3.4.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Wie in Kapitel 2.3 gezeigt wird, darf der Begriff «Controlling» nicht mit «Kontrolle» gleichgesetzt werden. Controlling ist ein informationsversorgendes System zur Unterstützung der Unternehmensführung durch Planung, Kontrolle, Analyse und Entwicklung von Handlungsalternativen zur Steuerung des Betriebsgeschehens. Die Aufgaben des Controllings können im Detail wie folgt dargestellt werden:

- Mitwirken bei der Aufstellung, Koordination und Realisation eines Unternehmensgesamtplans
- Unterstützung bei der Entwicklung von Strategien und strategischer Ziele
- Sicherstellung der Strategieumsetzung in der operativen Planung
- Sicherstellung der Effizienz der Geschäftsprozesse
- Ermittlung allfälliger Abweichungen sowie Analyse der dafür verantwortlichen Ursachen
- Empfängerorientierte Verdichtung der gewonnenen Informationen als Entscheidungsbasis zuhanden des Managements im Rahmen des Planungs- und Kontrollsystems.

⁸ Im Rahmen einer früheren Studie von KPMG Schweiz in Zusammenarbeit mit dem Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich zum Thema «Früherkennung und Überwindung von Unternehmenskrisen» wurde ebenfalls festgestellt, dass von den damals 149 befragten Unternehmen gut die Hälfte (53%) über eine Interne Revision verfügte. Ausserdem wurde damals ein positiver Zusammenhang zwischen der Unternehmensgrösse und dem Vorhandensein einer Internen Revision verzeichnet.

Das Controlling spielt bei den Unternehmen insbesondere bei der Organisation und Durchführung der Internen Kontrolle eine bedeutende Rolle.

Die Ausgestaltung der Internen Kontrolle hat folglich darauf abzielen, dass Informationen, die vom Controlling zum Management kommuniziert werden, korrekt sind. Eine hohe Bedeutung haben dabei die Schnittstellen zwischen den Informationen liefernden Unternehmensabteilungen sowie die richtige Interpretation der gewonnenen Erkenntnisse.

3.4.2 Bedeutung des Controllings für die Interne Kontrolle

Erwartungsgemäss spielt das Controlling insbesondere bei der Organisation der Internen Kontrolle und der Durchführung von Kontrollaktivitäten eine wichtige Rolle.

Da in der Schweiz wie vorgängig erwähnt vom Gesetzgeber keine Interne Revision verlangt wird, bestand die Annahme, dass bei Unternehmen ohne Interne Revision das Controlling bei der Internen Kontrolle eine grössere Rolle spielt. Dies bestätigt sich in allen Phasen, allerdings am stärksten bei der Durchführung der Kontrollaktivitäten. Dennoch liess sich dieser Sachverhalt nicht mit statistischer Signifikanz nachweisen, weshalb eine allgemeingültige Aussage hierzu nicht möglich ist.

3.5 Risk Management

3.5.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Im Zuge der Globalisierung und der damit einhergehenden Ausweitung der Kapitalmärkte wird eine für die Anleger effiziente und zuverlässige Leitungs- und Überwachungsstruktur im Unternehmen unerlässlich. Vor diesem Hintergrund bedarf es zur langfristigen Unternehmenssicherung eines professionellen Risk Managements, welches durch eine entsprechende Instanz wahrgenommen werden sollte. Folgende Aufgaben sind erkennbar:

- Erfassung und Beurteilung spezifischer Chancen und Risiken des Unternehmens
- Schätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit eines Risikos
- Quantifizierung der unterschiedlichen strategischen, operationellen, rechtlichen und finanziellen Risiken entsprechend ihrem Schadenpotenzial
- Systematische Überprüfung und Neubeurteilung der Risikolandschaft, um Änderungen raschmöglichst zu erfassen.

Nur rund jedes fünfte Unternehmen verfügt über ein institutionalisiertes Risk Management. Diesem wird aber eine hohe Bedeutung attestiert.

3.5.2 Bedeutung des Risk Managements für die Interne Kontrolle

Einem eigenständigen Risk Management kommt bei den teilnehmenden Unternehmen in allen Phasen eine hohe Bedeutung zu, was aufgrund des erwähnten Aufgabenspektrums zu erwarten war. Dem ist jedoch gegenüberzustellen, dass nur eine Minderheit von 56 Unternehmen (19%) über eine derartige Instanz verfügt. Auch tritt sie in Unternehmen mit einer Internen Revision eher auf. Überdies verfügen nur 9% der «Middle Market»-Unternehmen über eine Risk-Management-Instanz gegenüber jedem vierten «Top 500»-Unternehmen (26%).

3.6 Leitende Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter

3.6.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Die Kontrollverantwortung betrifft sämtliche Mitarbeitende auf allen Stufen im Sinne von «controls are everybody's business». Insbesondere leitende Mitarbeitende liefern Informationen, welche in der Internen Kontrolle gebraucht werden, und sie sind in der Regel Träger verschiedener Kontrollaktivitäten. Demzufolge sollte auch jeder Mitarbeitende die Grundsätze der Internen Kontrolle kennen und über die betreffenden Kontrollen informiert sein. Alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter müssen sich ausserdem ihrer Verantwortung im Kontrollprozess bewusst sein und sicherstellen, dass die ihnen übertragenen Kontrollaufgaben effizient und effektiv ausgeführt werden.

3.6.2 Bedeutung der leitenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für die Interne Kontrolle

Erwartungsgemäss sind die leitenden Mitarbeitenden vor allem im Bereich der Durchführung von Kontrollaktivitäten bedeutend.

Leitende Mitarbeitende sind erwartungsgemäss vor allem bei der Durchführung der Kontrollaktivitäten von Bedeutung. Demgegenüber nehmen sie in der Organisations- und Überwachungsphase eine vergleichsweise weniger bedeutende Rolle ein. Es lässt sich aber erkennen, dass «Top 500»-Unternehmen den leitenden Mitarbeitenden bei der Überwachung der Internen Kontrolle eine höhere Bedeutung beimessen.

3.7 Externe Revisionsstelle

3.7.1 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Die Externe Revisionsstelle ist nicht Teil der Internen Kontrolle, berücksichtigt aber im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes deren Ausgestaltung und Qualität. In den Schweizer Prüfungsstandards wird u. a. der Einbezug der Internen Kontrolle in die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung behandelt. Demnach müssen die Prüfenden die Prüfungshandlungen auf das Prüfungsrisiko ausrichten. Dies bedeutet, dass die Ausgestaltung der Internen Kontrolle begutachtet und in der Risikobeurteilung berücksichtigt wird. Die Beurteilung der Internen Kontrolle erlaubt zudem Aussagen zur Ordnungsmässigkeit von Buchführung und Rechnungslegung. Der «Management-Letter» über die Befunde der

Prüfung liefert damit einen wichtigen Beitrag zur Stärkung und Verbesserung der Überwachung und Kontrolle des Unternehmens.

Der Externen Revisionsstelle stehen zur Erlangung des Prüfungsnachweises bzw. der Prüfungssicherheit die verfahrens- und die ergebnisorientierte Prüfung zur Wahl. Im Rahmen von Verfahrensprüfungen nimmt die Externe Revisionsstelle Prüfungshandlungen vor, welche Rückschlüsse auf die Wirksamkeit der Internen Kontrollen erlauben. Basierend auf diesen Erkenntnissen werden bei Bedarf weitere, meist ergebnisorientierte Prüfungen angeordnet, die sich auf einzelne Geschäftsvorgänge und deren buchhalterische Darstellung beziehen.

Die stichprobenweise Prüfung der Kontrollen umfasst normalerweise die Prüfung der Einhaltung (formelle Prüfung) sowie allenfalls auch den Nachvollzug der Kontrollen (materielle Prüfung). Zur Dokumentation des Kontrollumfeldes und der Kontrollen stehen verschiedene Techniken zur Verfügung (z. B. Fragebogen, Checklisten oder Ablaufdiagramme). Die Externe Revisionsstelle kann sich teilweise auf Arbeiten und Ergebnisse Dritter (z. B. der Internen Revision) stützen, muss dann aber ein eigenständiges Urteil über die Wirksamkeit der Internen Kontrolle abgeben.

Die Externe Revisionsstelle berücksichtigt bei der Bestimmung der Prüfungshandlungen die Interne Kontrolle.

3.7.2 Bedeutung der Externen Revisionsstelle für die Interne Kontrolle

Die Bedeutung der Externen Revisionsstelle wird in der Organisationsphase eher heterogen beurteilt, während bei der Durchführung und Überwachung eine leichte Tendenz zu hoher Bedeutung erkennbar ist. Dennoch hat die Externe Revisionsstelle im Vergleich zu anderen Institutionen eine geringere Bedeutung für die Interne Kontrolle. Allenfalls wäre zu erwarten gewesen, dass sie in Unternehmen ohne Interne Revision eine grössere Bedeutung bei der Überwachung der Internen Kontrolle hat, was sich jedoch nicht bestätigt.

3.8 Regelmässige Prüfung und Aufdeckung von Mängeln

Die Studienteilnehmer hatten im Fragebogen jeweils die drei Institutionen anzugeben, die in ihrem Unternehmen am häufigsten Mängel in der Internen Kontrolle aufdecken und am ehesten eine regelmässige Prüfung der Internen Kontrolle gewährleisten. Die Auswertung ergibt folgende Resultate:

■ Aufdeckung von Mängeln

Zu den drei Institutionen, welche am häufigsten Mängel in der Internen Kontrolle aufdecken, gehören bei den meisten Unternehmen das Controlling (79%), die Geschäftsleitung (62%) und die leitenden Mitarbeitenden (56%).

Die Bedeutung der Internen Revision bei der Mängelaufdeckung wird deutlich, wenn ausschliesslich die Antworten der Unternehmen mit Interner Revision betrachtet werden. In diesem Fall ist sie die am häufigsten genannte Institution (73%), gefolgt vom Controlling (68%) und der Externen Revisionsstelle bzw. den leitenden Mitarbeitenden (je 46%).

Aus den Antworten lässt sich weiter schliessen, dass das Controlling bei Unternehmen ohne Interne Revision eine wichtigere Rolle bei der Aufdeckung von Mängeln einnimmt. Auch die Geschäftsleitung wird bei Vorhandensein einer Internen Revision seltener zu den drei Institutionen gezählt, die am häufigsten Mängel aufdecken.

Im Gegensatz zum Controlling und der Geschäftsleitung konnte bei der Externen Revisionsstelle, welche an vierter Stelle rangiert (46%), kein Zusammenhang zur Existenz einer Internen Revision festgestellt werden. Das heisst, die Bedeutung der Externen Revisionsstelle beim Aufdecken von Mängeln in der Internen Kontrolle ist unabhängig vom Vorhandensein einer Internen Revision.

Die Interne Revision hat bei der regelmässigen Prüfung der Internen Kontrolle und bei der Aufdeckung von Mängeln eine herausragende Bedeutung.

■ Gewährleistung einer regelmässigen Prüfung

Eine regelmässige Prüfung der Internen Kontrolle wird in den meisten Fällen am ehesten durch das Controlling (73%), die Geschäftsleitung (71%) und die Externe Revisionsstelle (49%) gewährleistet. Auch hier besteht ein signifikanter Zusammenhang, ob das Unternehmen über eine Interne Revision verfügt oder nicht.

Schränkt man die Untersuchung auf Unternehmen mit einer Internen Revision ein, so ergibt sich ein ähnliches Bild wie bei der Mängelaufdeckung. Wiederum wird die Interne Revision klar am häufigsten genannt (70%), gefolgt vom Controlling (60%) und der Externen Revisionsstelle bzw. der Geschäftsleitung (jeweils 50%).

Das Vorhandensein einer Internen Revision hat auch hier keinen Einfluss auf die Bedeutung der Externen Revisionsstelle. Anders sieht es bei der Geschäftsleitung und dem Controlling aus, die beim Vorhandensein einer Internen Revision seltener genannt werden.

Trotz der Wichtigkeit der Internen Kontrolle werden Control Self Assessments nur selten durchgeführt.

3.9 «Control Self Assessment»

Zur Beurteilung der Steuerungs- und Kontrollprozesse können so genannte «Control Self Assessments» durchgeführt werden. Darunter ist ein formeller, dokumentierter Prozess zu verstehen, in dem die Geschäftsleitung in Zusammenarbeit mit funktionsübergreifenden Arbeitsteams im Wesentlichen Folgendes erreichen will:

- Identifikation von Risiken und Gefahrenpotenzialen
- Beurteilung der Steuerungs- und Kontrollprozesse, welche diese Risiken mindern oder bewältigen sollen
- Entwicklung eines Massnahmenplans, welcher die Risiken auf ein akzeptables Niveau reduziert
- Ermittlung von Möglichkeiten zur Verbesserung von Effektivität und Effizienz der Prozesse
- Bestimmung der Wahrscheinlichkeit der Erreichung der Unternehmensziele.

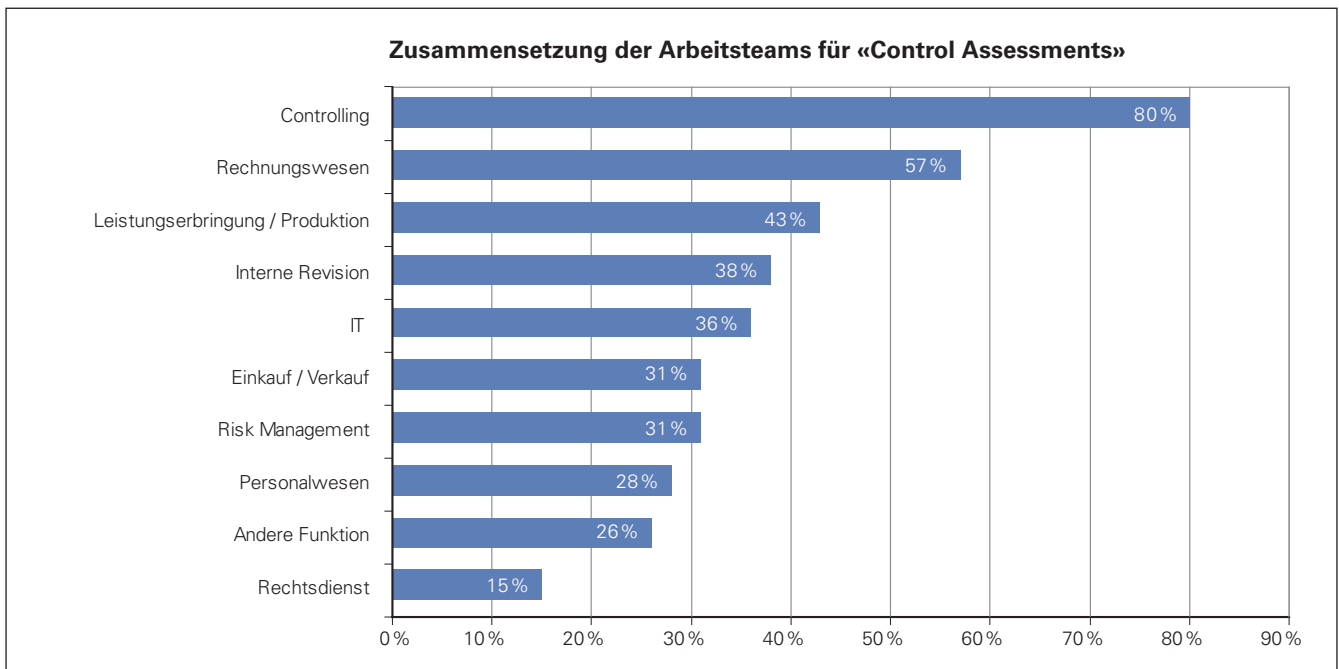
Bei der Durchführung eines «Control Self Assessment» übernimmt in der Regel die Interne Revision die Rolle eines Moderators, wodurch einerseits eine partnerschaftliche Arbeitsweise gepflegt werden kann und andererseits die Risikoeinschätzungen und Hinweise aus den Workshops für zukünftige Revisionsplanungen verwendet werden können. Ausserdem lässt sich das Verständnis für Risk Management auf allen Führungsstufen mit Hilfe des «Control Self Assessment» steigern.

3.9.1 Durchführung von «Control Self Assessments»

«Control Self Assessments» gelangen nur bei jedem fünften aller 292 Unternehmen zum Einsatz (21%), wobei Unternehmen mit einer Internen Revision tendenziell eher solche Assessments durchführen. Noch deutlicher ist dies bei Unternehmen, welche die Bestimmungen des «SOX» einzuhalten haben. In dieser Gruppe führt beinahe jedes zweite Unternehmen «Control Self Assessments» durch (48%). Zwischen «Top 500»- und «Middle Market»-Unternehmen ist demgegenüber kein Unterschied festzustellen.

3.9.2 Zusammensetzung der Arbeitsteams im Rahmen von «Control Self Assessments»

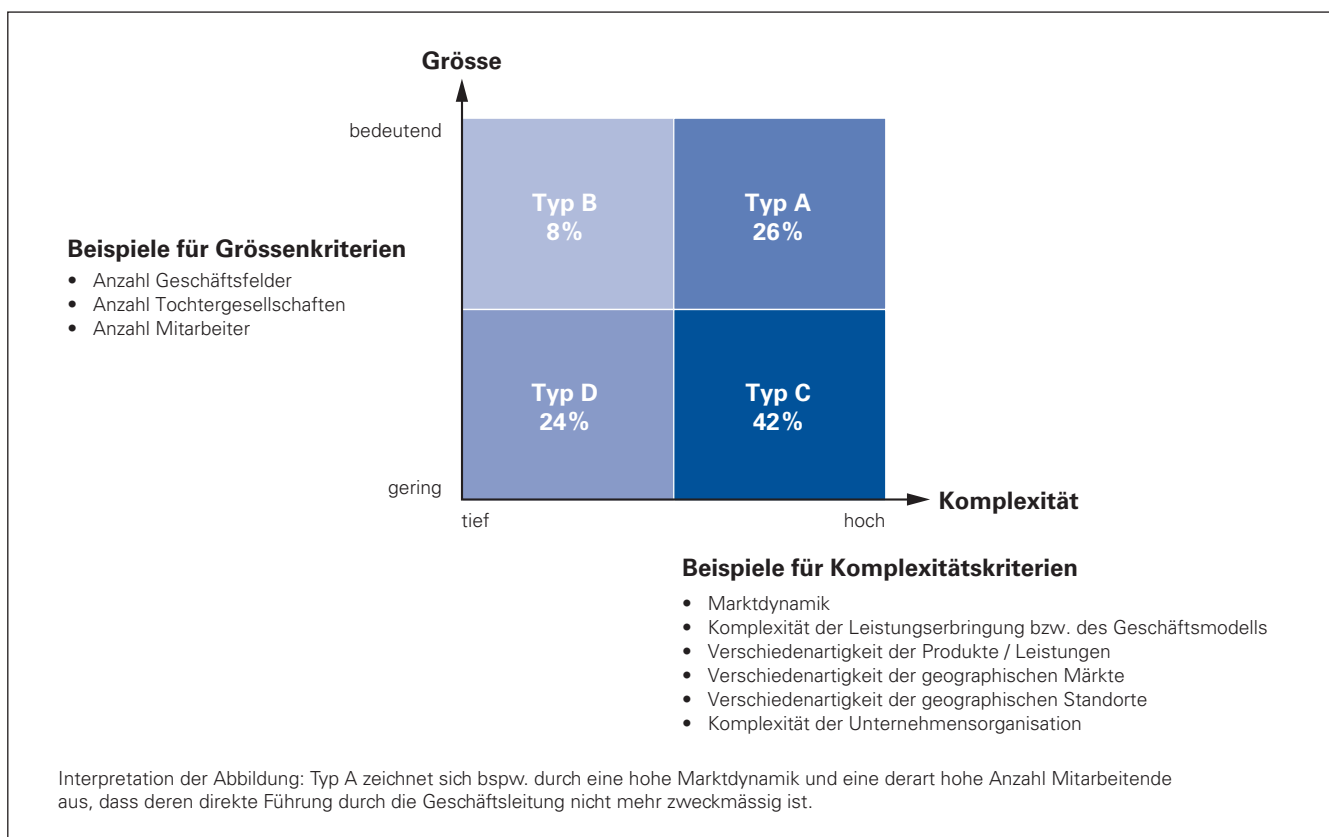
Die folgende Abbildung zeigt, dass das Controlling klar am häufigsten in das «Control Self Assessment» involviert ist. Weitere wichtige Funktionsbereiche, aus denen sich die Arbeitsteams zusammensetzen, sind das Rechnungswesen und die Leistungserbringung/Produktion. Die restlichen Funktionen werden, mit Ausnahme des Rechtsdienstes, in etwa gleich oft genannt. Auffallend ist, dass unter «Andere Funktion» vielfach die Qualitätssicherung genannt wird.



4 Ausgestaltung der Internen Kontrolle

4.1 Grösse und Komplexität als Gestaltungsfaktoren

Abhängig von der Unternehmensgrösse und -komplexität ergeben sich unterschiedliche Anforderungen an die Gestaltung der Internen Kontrolle. Dies ist bei der Auswertung der Antworten zur Ausgestaltung der Internen Kontrolle zu berücksichtigen, weshalb sich die Unternehmen anhand der Kriterien «Grösse» und «Komplexität» einem von vier Typen (A–D) zuzuordnen hatten.⁹



Dabei ist zu beachten, dass nicht alle Grösse- und Komplexitätskriterien als Einflussfaktoren zweckmässig sind. Der Umsatz wurde bewusst nicht als Grössekriterium angegeben, weil hohe Umsätze allein keinen Einfluss auf die Ausgestaltung der Internen Kontrolle haben sollten. Dies schliesst demgegenüber nicht aus, den Umsatz als Vergleichskriterium für die Unternehmensgrösse zu verwenden, da bei grossen Unternehmen in der Regel auch von hohen Umsätzen ausgegangen werden kann. So konnte bei den Umfrageteilnehmern ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Umsatzhöhe und den in der Abbildung genannten

⁹ Der «Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance» empfiehlt, dass die Interne Kontrolle neben Grösse und Komplexität dem Risikoprofil des Unternehmens angepasst sein soll. Wie in der Abbildung ersichtlich ist, stehen im Rahmen dieser Studie lediglich die Determinanten «Grösse» und «Komplexität» im Vordergrund, wobei davon ausgegangen wird, dass diese auch das Risikoprofil prägen.

Grössenkriterien festgestellt werden. Erwartungsgemäss ist dieser Zusammenhang bei der Anzahl Mitarbeitenden am stärksten. Demzufolge dominieren beim «Top 500»-Segment Unternehmen der Typen A und B bzw. beim «Middle Market» Unternehmen der Typen C und D.

Damit ein Vergleich der Typen zweckmässig ist, sollte ein einheitliches Verständnis von «Grösse» und «Komplexität» vorliegen. Das Antwortverhalten der Unternehmen lässt diesen Rückschluss zu. Unternehmen mit mehreren Geschäftsfeldern, zahlreichen Tochtergesellschaften und/oder einer hohen Anzahl Mitarbeitenden stufen sich in der Regel als gross ein (Typ A und B). Ähnlich verhält es sich mit der Komplexität. Unternehmen mit verschiedenartigen Produkten bzw. Leistungen, mehreren geographischen Standorten oder einer komplexen Unternehmensorganisation beurteilen sich eher als komplex.

Betrachtet man die einzelnen Branchen, ergeben sich interessanterweise zwei typische Antwortmuster. Entweder sind die Unternehmen einer Branche vor allem komplex oder vor allem klein. So ist der «Handel» z. B. vor allem durch Unternehmen vertreten, die sich als klein bezeichnen. Sie unterscheiden sich jedoch in der Komplexität. Im Bereich «Industriegüter / Technologie / Fahrzeuge» überwiegen demgegenüber komplexe Unternehmen, die sich in ihrer Grösse unterscheiden.

Im Folgenden wird die Ausgestaltung der Internen Kontrolle bzw. der einzelnen COSO-Komponenten gesamthaft und in Abhängigkeit zur Grösse und Komplexität der Unternehmen untersucht.

4.2 Kontrollumfeld

Ein funktionierendes Kontrollumfeld ist Voraussetzung für eine wirksame Interne Kontrolle. Gemäss COSO umfasst das Kontrollumfeld die Aspekte Integrität und ethische Werte, Kompetenz, Regelung von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, Personalpolitik und -praktiken, Organisationsstruktur, Verwaltungsrat oder Audit Committee sowie Philosophie und Führungsstil der Geschäftsleitung. Im Folgenden wird auf die drei erstgenannten Aspekte näher eingegangen.

4.2.1 Integrität und ethisches Verhalten

Integrität und ethisches Verhalten der Mitarbeitenden beeinflussen massgeblich die Wirksamkeit der Internen Kontrolle. Nachdenklich stimmt deshalb, dass 14 % der Unternehmen über keine konkreten Massnahmen zur Förderung der Integrität und des ethischen Verhaltens verfügen.

■ Vorbildfunktion

Bei der Auslegung von Integrität und ethischem Verhalten nehmen der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung eine Vorbildfunktion ein. Der sogenannte «tone at the top» prägt das Verhalten der Mitarbeitenden, unabhängig von der Grösse und Komplexität des Unternehmens.

Der bewussten Förderung von Integrität und ethischem Verhalten wird nicht überall die nötige Aufmerksamkeit geschenkt. So verfügen 14 % über keine konkreten Massnahmen in diesem Bereich.

Lediglich 62 % der Unternehmen geben an, dass die Mitarbeitenden durch bewusstes Vorleben und mündliches Kommunizieren des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung zu integrem und ethischem Verhalten veranlasst werden. Dies ist unabhängig von der Grösse und Komplexität der Unternehmen, was unterstreicht, dass die Vorbildfunktion in jedem Unternehmen wahrgenommen werden soll.

Die Definition ethischer Grundwerte im Leitbild erfolgt nicht einmal bei der Hälfte der Unternehmen.

■ **Ethische Grundwerte im Leitbild**

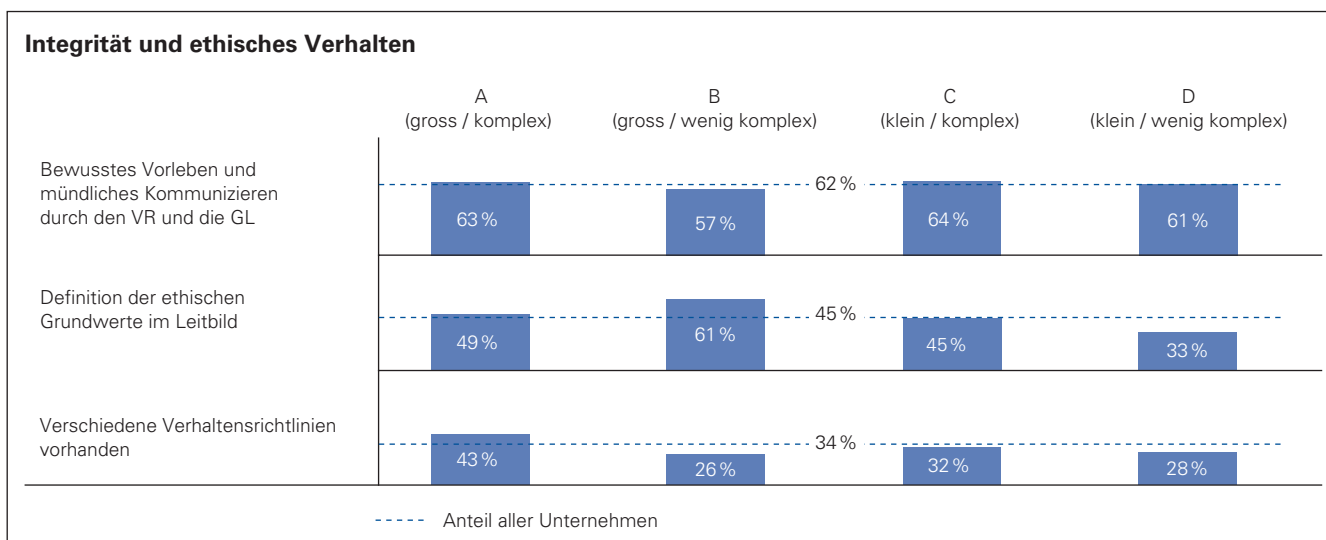
Die Definition der ethischen Grundwerte im Leitbild des Unternehmens ist eine zusätzliche Möglichkeit, das Kontrollbewusstsein der Mitarbeitenden auf einfache Art zu fördern. Gleichzeitig werden die abstrakten Begriffe «Integrität» und «ethisches Verhalten» formalisiert und damit kommunizierbar und nachvollziehbar.

Die Definition der ethischen Grundwerte im Leitbild erfolgt lediglich bei 45 % der Unternehmen. Es scheint, als haben diesbezüglich eher kleine Unternehmen Nachholbedarf. Ein statistisch signifikanter Zusammenhang zur Unternehmensgrösse konnte jedoch nicht gemessen werden.

■ **Verhaltensrichtlinien**

Vor allem bei grösseren Unternehmen sind bedingt durch Anonymität und mangelnde direkte Einflussnahme durch die Geschäftsleitung konkrete Verhaltensrichtlinien (z. B. «Code of Ethics») zur Förderung von Integrität und ethischem Verhalten zweckmässig.

Unabhängig von der Grösse und Komplexität verfügt gut ein Drittel der Unternehmen über solche Verhaltensrichtlinien. Bei «SOX»-Unternehmen tritt dies jedoch deutlich öfter auf (61 %).



4.2.2 Sicherung der fachlichen und persönlichen Kompetenz

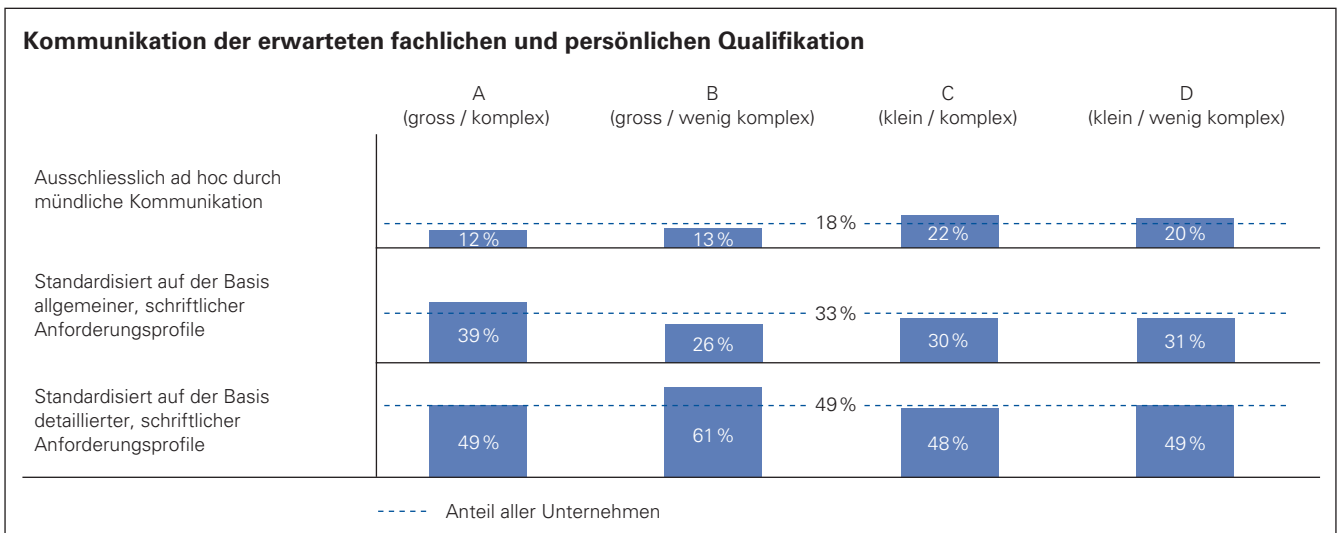
Die Sicherung der fachlichen und persönlichen Kompetenz erfordert nicht nur die Gewinnung qualifizierter Mitarbeitender, sondern auch deren kontinuierliche Aus- und Weiterbildung. Dies bedingt, dass für die einzelnen Stellen die erforderlichen Qualifikationen definiert, kommuniziert und regelmässig überprüft werden.

Erstaunlicherweise kommunizieren 12% der grossen Unternehmen die erwarteten Qualifikationen ihrer Mitarbeitenden ausschliesslich ad hoc und mündlich.

■ Kommunikation der Qualifikation

Zunehmende Grösse führt meist zu einer Zentralisierung der Personalplanung, was die Formulierung klarer Anforderungsprofile erfordert. Gleichzeitig steigert die Komplexität die Anforderungen an deren Detaillierungsgrad. Für kleine Unternehmen scheint es demgegenüber ausreichend, wenn dies ad hoc durch mündliche Kommunikation erfolgt.

Interessanterweise haben grosse, weniger komplexe Unternehmen vielfach detaillierte und nicht allgemeine schriftliche Anforderungsprofile. Auch die Mehrheit der kleinen Unternehmen verwendet detaillierte schriftliche Anforderungsprofile. Demgegenüber kommunizieren immerhin 12% der grossen Unternehmen die erwarteten Qualifikationen ausschliesslich ad hoc und mündlich.



■ Überprüfung der Qualifikation

Insbesondere bei komplexen Tätigkeiten sollte – z. B. mittels Assessments – sichergestellt werden, dass die Mitarbeitenden die erwarteten Qualifikationen aufweisen, während bei wenig komplexen Tätigkeiten die Einschätzung der erwarteten Qualifikation lediglich intuitiv – z. B. im Rahmen des Vorstellungsgesprächs – erfolgen kann. Zudem ist es bei grossen Unternehmen zweckmässig, dass die Mitarbeitenden regelmässig einen objektiv nachvollziehbaren Nachweis ihrer Qualifikation erbringen.

Die Sicherstellung der erwarteten Qualifikation erfolgt bei den befragten Unternehmen meist intuitiv entweder ausschliesslich auf Basis der Erfahrung bzw. Ausbildung (27 %) oder aber auf Basis von Zielvereinbarungsgesprächen (70 %). Dies sind aber lediglich bei 29 % der Unternehmen die einzigen Massnahmen zur Überprüfung der Qualifikation. So führt jedes dritte Unternehmen Assessments bei der Einstellung durch (39 %), seltener auch bei Beförderungen (18 %). Die Resultate zeigen, dass vor allem grosse Unternehmen (Typ A und B) Assessments bei der Einstellung durchführen. Ob Unternehmen Assessments bei der Beförderung durchführen, scheint neben der Grösse mit zunehmender Komplexität zusammenzuhängen. Demgegenüber wird ein regelmässiger Nachweis der Qualifikation – z. B. durch Zertifizierung – unabhängig von der Grösse und Komplexität gefordert (30 %).

■ Weiterbildung

Komplexe Tätigkeiten erfordern in der Regel gut ausgebildetes Personal, weshalb eine regelmässige Weiterbildung sichergestellt sein sollte. Dies kann z. B. über standardisierte Weiterbildungspläne erfolgen. Bei einfachen Tätigkeiten reicht demgegenüber eine fallweise Weiterbildung häufig aus.

Die Weiterbildung der Mitarbeitenden erfolgt in vielen Unternehmen fallweise, entweder gemäss Einschätzung des Vorgesetzten oder auf Antrag des Mitarbeitenden (35 % bzw. 25 %). Gibt es standardisierte Weiterbildungspläne (37 %), werden diese in der Regel mit individuellen Weiterbildungsplänen kombiniert (32 %). Kleine Unternehmen veranlassen eher fallweise Weiterbildung, während die Weiterbildung bei grossen Unternehmen eher standardisiert erfolgt.

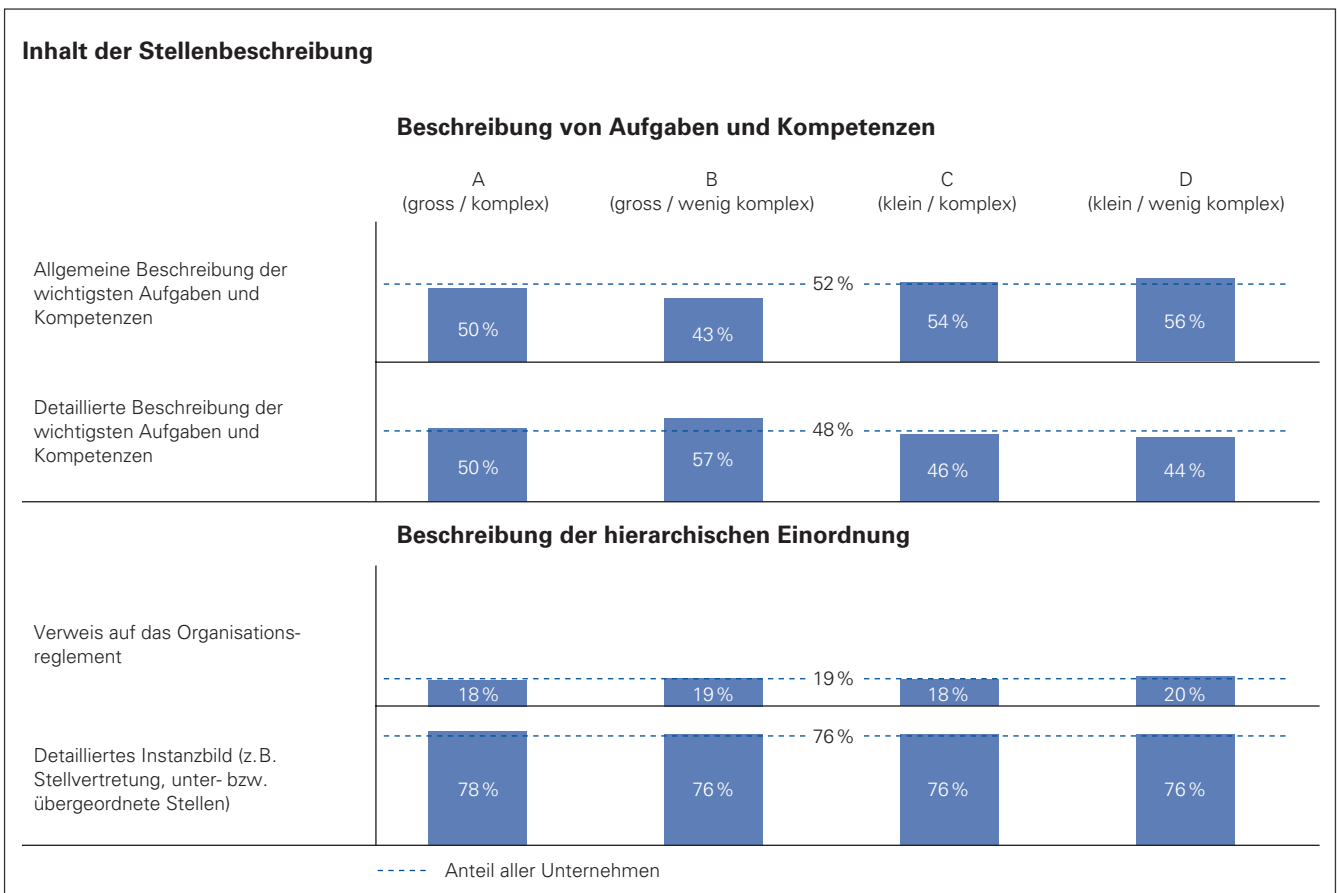
4.2.3 Regelung von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten

Ein wichtiges Element des Kontrollumfelds ist die klare Regelung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten, was mittels Stellenbeschreibungen und klaren Anordnungs- und Entscheidungswegen erreicht werden kann. Bei kleineren Unternehmen könnten derartige Regelungen allerdings die Flexibilität des Unternehmens einschränken.

■ Stellenbeschreibungen

Zunehmende Grösse bedingt formellere Organisationsstrukturen und Hierarchien. Auf der Ebene einzelner Mitarbeitender äussert sich dies in Form der Stellenbeschreibung, welche Aufgabe, Verantwortung und Kompetenzen definiert.

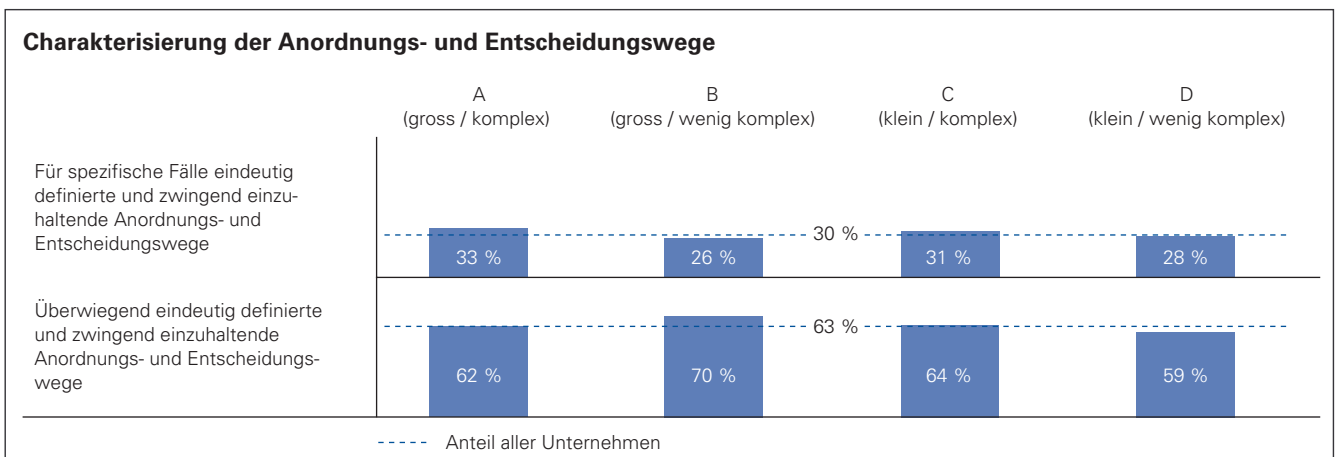
Wenige Unternehmen verzichten auf schriftliche Stellenbeschreibungen (10%). Der Detaillierungsgrad scheint dabei weder von der Grösse noch von der Komplexität des Unternehmens abhängig zu sein. Gleiches gilt für die Beschreibung der hierarchischen Einordnung, bei der bei einer Mehrheit der Unternehmen ein detailliertes Instanzenbild in der Stellenbeschreibung enthalten ist. Nur 5% der Unternehmen verzichten auf jegliche Angaben zur hierarchischen Einordnung in der Stellenbeschreibung.



■ Anordnungs- und Entscheidungswege

Organisationsstrukturen und Hierarchien können durch definierte Anordnungs- und Entscheidungswege gefestigt werden.

Die Mehrzahl der grossen Unternehmen (64 %) verfügt über mehrheitlich eindeutig definierte und zwingend einzuhaltende Anordnungs- und Entscheidungswege. Bei knapp einem Drittel der grossen Unternehmen existieren derart straffe Strukturen nur in spezifischen Fällen (31 %). Trotz drohendem Flexibilitätsverlust sind die Anordnungs- und Entscheidungswege in vielen kleinen Unternehmen zumeist eindeutig definiert und zwingend einzuhalten (63 %). 7 % der Unternehmen geben an, über keine eindeutig definierten Anordnungs- und Entscheidungswege zu verfügen.



4.3 Risikobeurteilung

Eine regelmässige und systematische Risikobeurteilung soll gewährleisten, dass veränderte Rahmenbedingungen vom Unternehmen frühzeitig erkannt und richtig eingeschätzt werden. Laut COSO-Framework besteht die Risikobeurteilung aus

- der Zielsetzung als Voraussetzung zur Risikobeurteilung (ohne Ziele keine Risiken)
- der eigentlichen Risikoidentifikation und -analyse
- der laufenden Anpassung der Risikoprozesse.

Die Interne Kontrolle liefert die Grundlagen für Entscheidungen im Umgang mit den Risiken. Konkrete Reaktionen auf Risiken sind hingegen kein Bestandteil der Internen Kontrolle.

Im Folgenden wird auf verschiedene Aspekte der Risikoidentifikation und -analyse eingegangen.

4.3.1 Institutionalisation des Risikomanagements

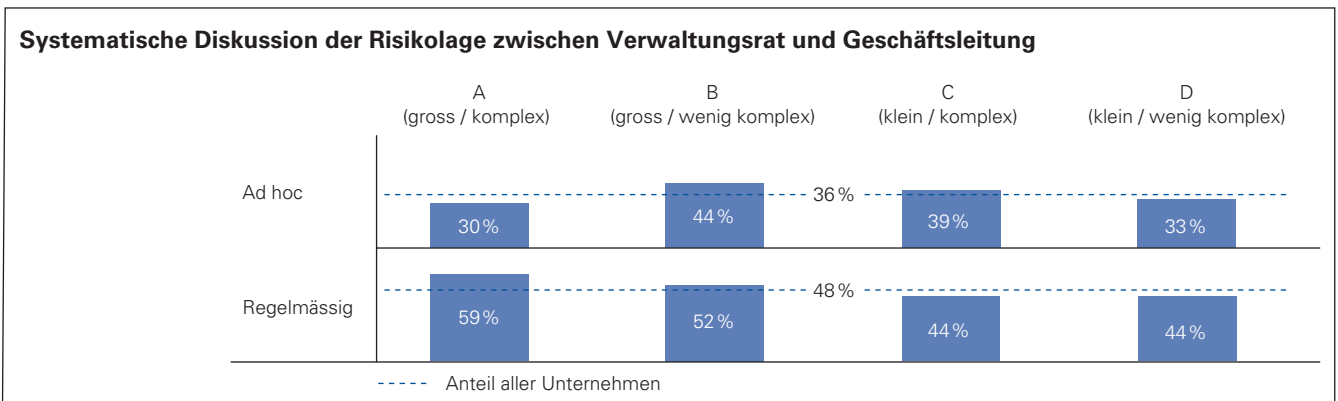
Zunehmende Grösse kann allein aufgrund der Aufgabenfülle eine Institutionalisierung des Risikomanagements erfordern. Steigende Komplexität der Geschäftstätigkeit (z. B. mehrere Geschäftsfelder) kann zudem zu einer grösseren Risikovielfalt führen. Lediglich 32 % der grossen Unternehmen (Typ A und B) verfügen über eine spezielle Risk-Management-Instanz. Immerhin 12 % der kleinen Unternehmen haben das Risikomanagement institutionalisiert, wobei es sich dabei erwartungsgemäss eher um die komplexen (Typ C) handelt. Dieser Zusammenhang ist jedoch nicht statistisch signifikant.

4.3.2 Diskussion der Risikolage

Eine regelmässige, systematische Diskussion der Risikolage zwischen Verwaltungsrat und Geschäftsleitung stellt sicher, dass sich die Unternehmensspitze mit den Risiken auseinandersetzt. Dies ist eine wesentliche Voraussetzung für eine wirksame Risikobeurteilung.

Beachtliche 16 % der Unternehmen geben an, dass solche Diskussionen nicht stattfinden. Dabei handelt es sich jedoch eher um kleine Unternehmen. Die Komplexität des Unternehmens scheint demgegenüber keinen Einfluss darauf zu haben.

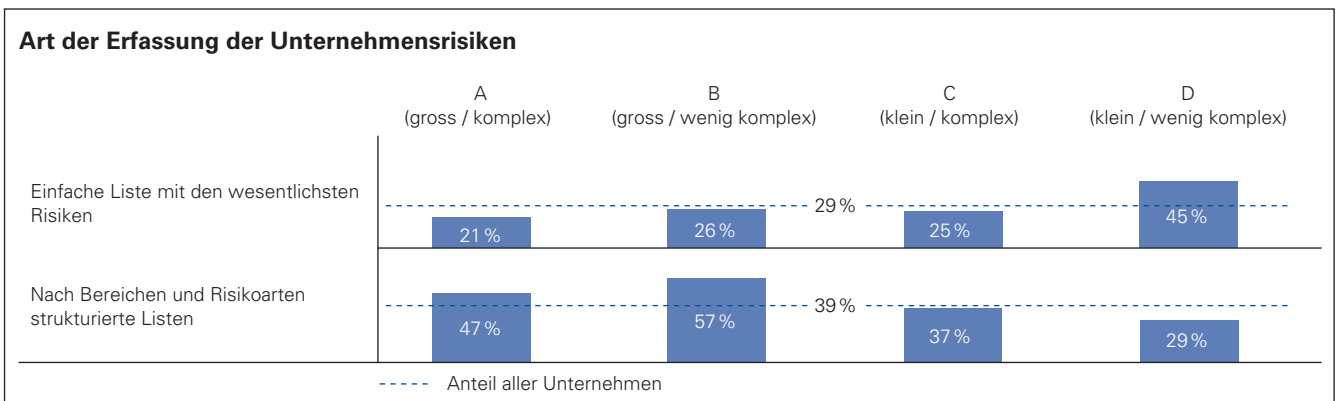
In gut der Hälfte der Unternehmen findet eine systematische Diskussion der Risikolage zwischen Verwaltungsrat und Geschäftsleitung nur unregelmässig statt. In 16% der Fälle erfolgt überhaupt keine Diskussion.



4.3.3 Risikoerfassung

Durch das Erfassen von Risiken soll sichergestellt werden, dass die Risikobeurteilung (möglichst) vollständig und vor allem kommunizierbar ist. Die Ausgestaltung der Risikoerfassung ist von der spezifischen Risikolandschaft des Unternehmens abhängig.

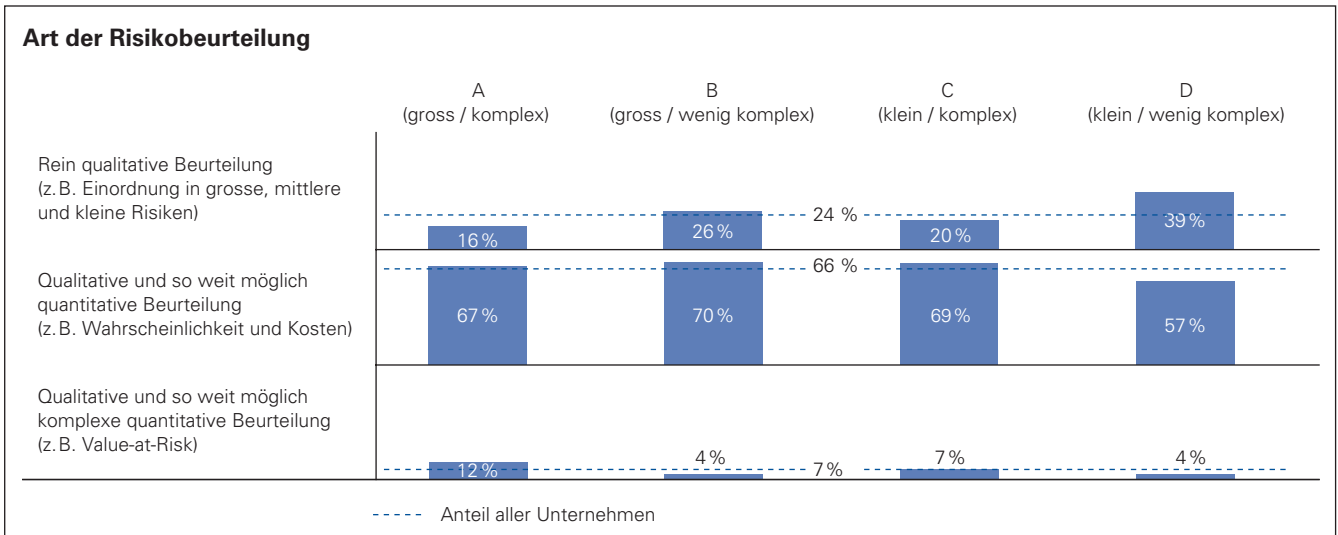
Es vermag zu erstaunen, dass Risiken in jedem vierten Unternehmen in keiner besonderen Weise erfasst werden (28 %). Dabei handelt es sich eher um kleine und – interessanterweise – komplexe Unternehmen, wenn auch diese Zusammenhänge statistisch nicht signifikant sind. Auffallend ist zudem, dass eine nach Bereichen und Risikoarten strukturierte Erfassung unabhängig von der Komplexität des Unternehmens ist.



4.3.4 Risikoanalyse

Bei der Risikoanalyse geht es darum, Eintrittswahrscheinlichkeiten und mögliche Auswirkungen der identifizierten Risiken einzuschätzen. Risiken sollen demnach nicht nur qualitativ, sondern auch quantitativ erfasst werden, wobei einfache Verfahren zuweilen ausreichend sind.

Rund drei Viertel der Unternehmen (73 %) beurteilen ihre Risiken, so weit möglich, quantitativ. Anspruchsvollere Verfahren zur Quantifizierung der Risiken werden jedoch selten umgesetzt. Eine rein qualitative Beurteilung wird erwartungsgemäss eher von wenig komplexen Unternehmen vorgenommen.



4.4 Kontrollaktivitäten

Gemäss COSO bestehen Kontrollaktivitäten aus Grundsätzen und Verfahren zur Einhaltung von Entscheidungen der Geschäftsleitung. Die Grundsätze definieren die Aufgabe der jeweiligen Kontrolle, die Verfahren deren tatsächliche Durchführung. Kontrollaktivitäten helfen sicherzustellen, dass die Massnahmen, mit welchen den identifizierten Risiken begegnet werden soll, korrekt ausgeführt werden. Spezielle Kontrolltypen (z.B. manuelle oder automatische Kontrollen) werden von COSO nicht hervorgehoben. Entscheidend ist einzig, dass die Kontrollaktivitäten geeignet sind, die Erreichung der jeweiligen Ziele sicherzustellen.

4.4.1 IT-Sicherheit

Eine moderne Unternehmensorganisation ist ohne den Einsatz der Informationstechnologie (IT) kaum noch vorstellbar. IT-Systeme dienen heute nicht mehr nur der Buchführung, sondern auch einer zeitgerechten Erfassung, Verarbeitung,

Speicherung sowie Berichterstattung von Daten der Rechnungslegung, um die einzelnen Geschäftsbereiche steuern und überwachen zu können.

Die starke Vernetzung von Informationstechnologien und Geschäftstätigkeit birgt jedoch auch Gefahren in sich. So beruhen die meisten Prozesse im Umfeld der Finanzberichterstattung auf komplexen Softwareanwendungen. Es ist deshalb von Bedeutung, sich auf einen Kontrollrahmen festzulegen. Darauf basierend ist eine engmaschige Kontrolle der IT-Umgebung einzuführen und zu pflegen, welche die zuverlässige Funktion der Finanzberichtsprozesse sicherstellt.¹⁰ Die Anforderungen an die IT-Kontrollen wachsen insbesondere mit zunehmender Grösse, aber auch mit zunehmender Komplexität des Unternehmens.

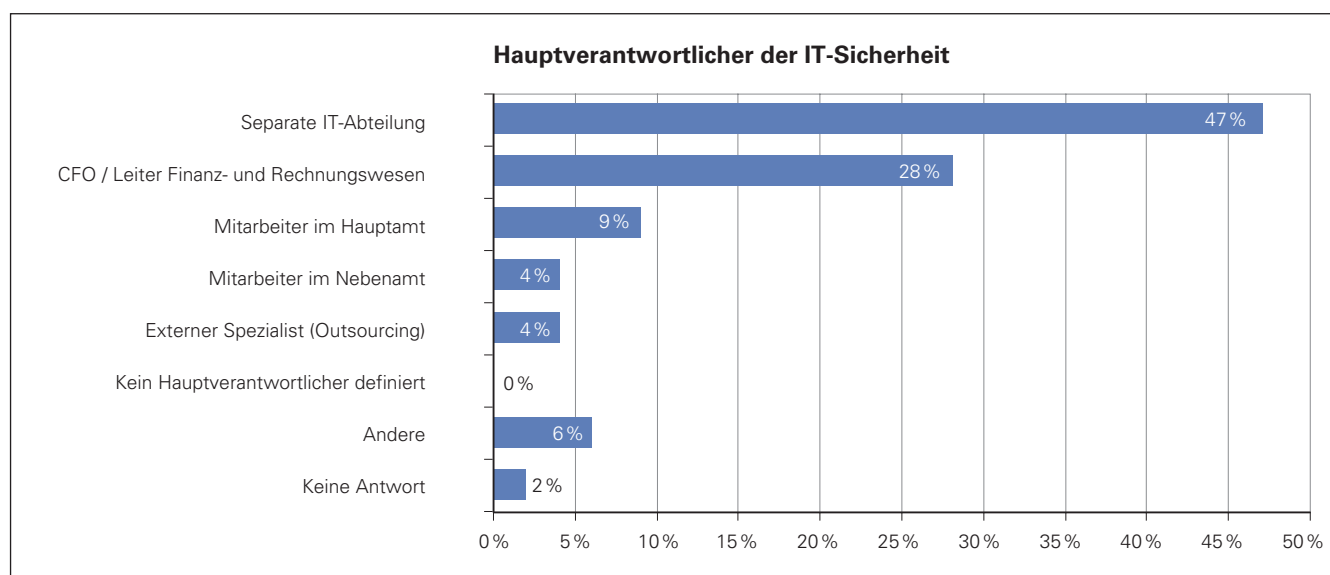
IT hat für eine effiziente Interne Kontrolle eine hohe Bedeutung.

■ Dokumentierte IT-Strategie

In Anbetracht der Dynamik und Komplexität der Informationstechnologie erscheint die Verfolgung einer IT-Strategie zweckmässig. In 72 % der Fälle liegt denn auch eine dokumentierte IT-Strategie für das Unternehmen vor. Erwartungsgemäss sind es eher kleine Unternehmen, die keine IT-Strategie haben.

■ IT-Verantwortlichkeit

Fast jedes zweite Unternehmen verfügt über eine separate IT-Instanz (47 %). Dabei handelt es sich erwartungsgemäss eher um grosse Unternehmen. Gibt es keine separate IT-Abteilung, ist meist der CFO bzw. der Leiter Finanz- und Rechnungswesen hauptverantwortlich für die IT-Sicherheit (28 %).



¹⁰ In diesem Zusammenhang stellt das sog. COBIT-Framework («Control Objectives for Information and related Technology») einen allgemein anerkannten und akzeptierten Standard für IT-Sicherheit und -Kontrolle dar. Auch beim CONCT-Framework («Control Objectives for Net Centric Technology») handelt es sich um ein spezifisch auf den IT-Bereich angepasstes Kontrollmodell. Einzelne Unternehmen gaben an, COBIT einzusetzen.

4.4.2 Leistungskontrolle

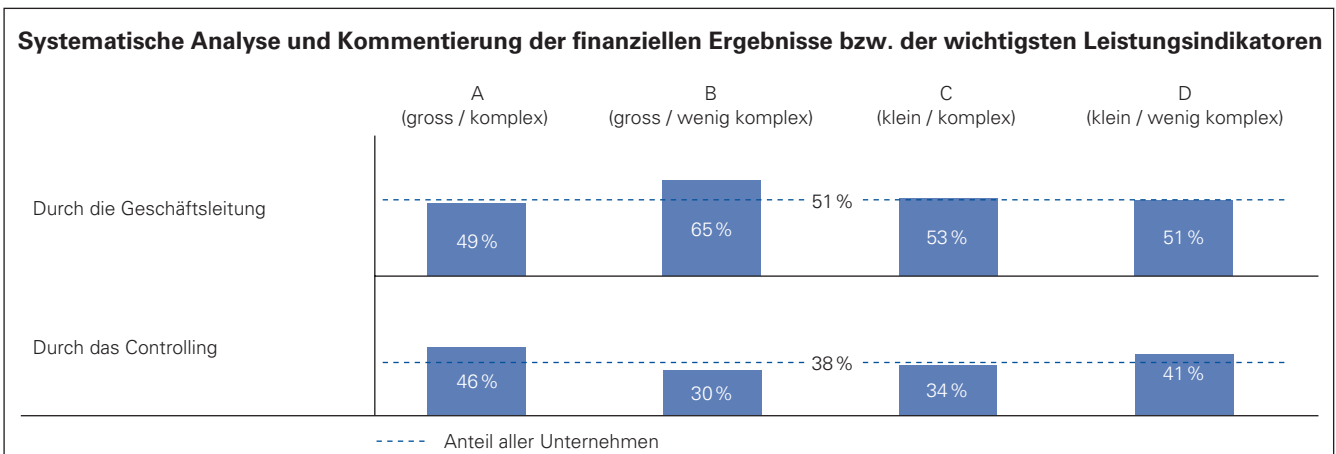
Im Rahmen der Leistungskontrolle werden Entscheidungen und Massnahmen hinsichtlich ihrer Effizienz und Wirksamkeit geprüft. Dies erfordert eine systematische Analyse und Kommentierung der Ergebnisse bzw. der wichtigsten Leistungsindikatoren durch eine geeignete Stelle. Eine regelmässige interne Berichterstattung zuhanden des Verwaltungsrats ist ebenfalls unerlässlich, damit sich dieser ein aktuelles Bild des Unternehmens machen kann.

■ Analyse und Kommentierung der Ergebnisse

Fast alle Unternehmen analysieren und kommentieren ihre Ergebnisse regelmässig und systematisch, und zwar entweder mindestens monatlich oder quartalsweise (54 % bzw. 33 %). Diese Aufgabe wird – interessanterweise auch bei grossen Unternehmen – öfter durch die Geschäftsleitung als durch das Controlling wahrgenommen. Gerade bei kleineren Unternehmen kommt es vereinzelt vor, dass gar keine Analyse durchgeführt wird oder aber nur jährlich. 5 % der Unternehmen machen keine Angaben zur Analyse und Kommentierung der Ergebnisse.

■ Regelmässige interne Berichterstattung zuhanden des Verwaltungsrats

Eine ausführliche interne Berichterstattung der Finanzergebnisse an den Verwaltungsrat erfolgt in der Regel mindestens monatlich oder quartalsweise (52 % bzw. 40 %). Eine unregelmässige oder lediglich jährliche Berichterstattung stellt die Ausnahme dar und betrifft wiederum vor allem kleinere Unternehmen.



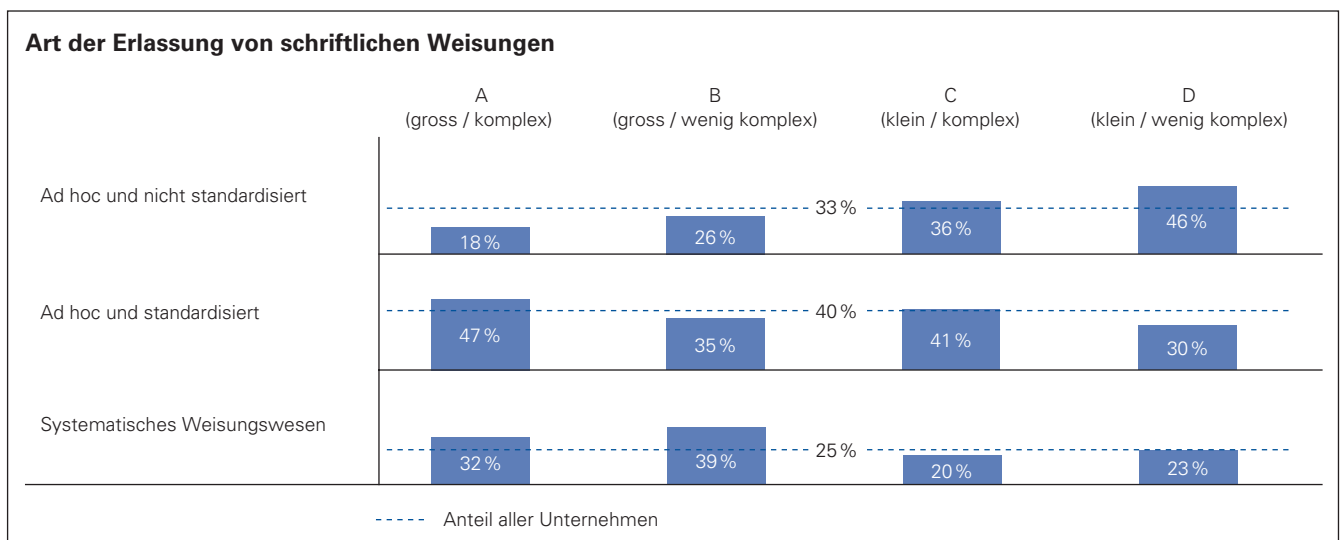
Auch grosse Unternehmen verfügen selten über ein systematisches Weisungswesen.

4.4.3 Weisungen und Checklisten

Eine Dokumentation der Kontrollmassnahmen im Sinne von schriftlichen Weisungen ist nicht zwingend erforderlich, wenn eine bestimmte Verhaltensweise als Usanz gilt oder – im Fall kleinerer Unternehmen – eine enge Zusammenarbeit zwischen Mitarbeitenden und Geschäftsleitung besteht. Oftmals ist bereits die Verwendung einfacher Checklisten anstelle komplexer und aufwändiger interner Kontrollmassnahmen ausreichend.

■ Weisungen

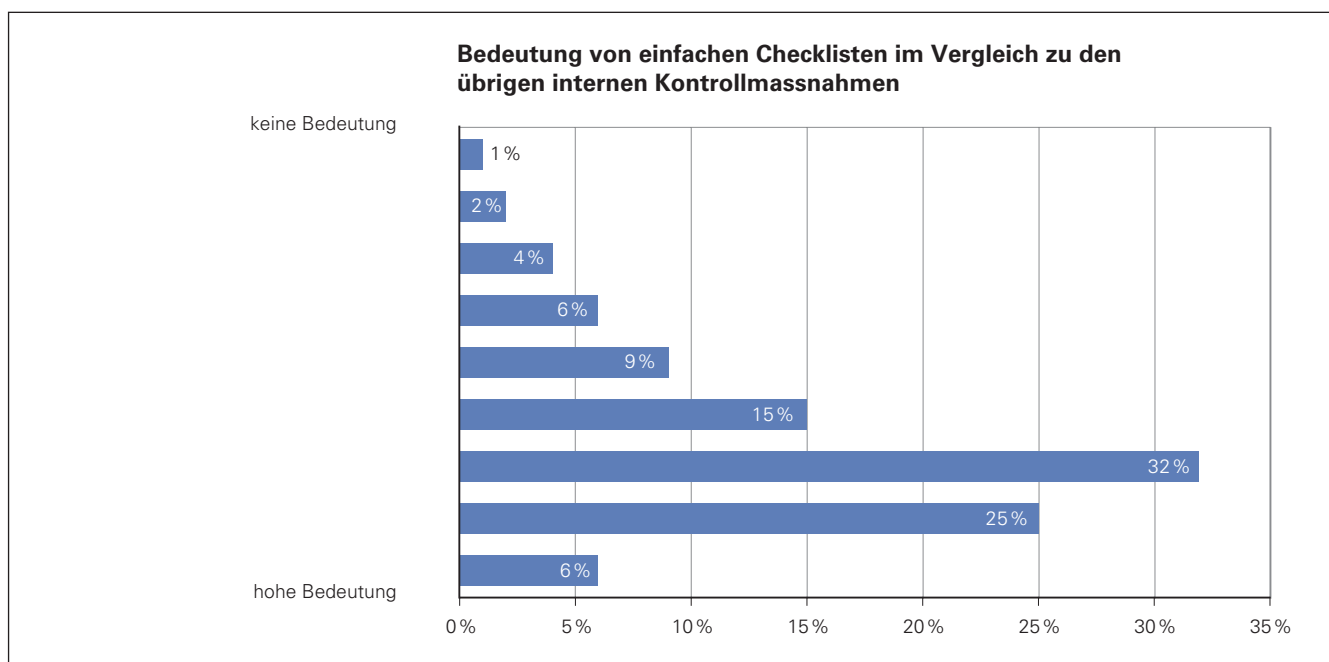
Obwohl in praktisch jedem Unternehmen schriftliche Weisungen existieren (98 %), verfügen auch grosse Unternehmen selten über ein systematisches Weisungswesen. Weisungen werden in der Regel ad hoc und vergleichsweise oft nicht standardisiert erlassen. Erwartungsgemäss tendieren vor allem kleine Unternehmen dazu, über keine oder zumindest nicht standardisierte schriftliche Weisungen zu verfügen.



Die als bedeutungsvoll eingestuft
Checklisten werden erstaunlicherwei-
se nur selten eingesetzt.

■ Checklisten

Im Vergleich zu eher komplexen und aufwändigen Kontrollaktivitäten wie Leistungsanalysen, Plausibilisierungsverfahren oder Weisungen scheinen die Unternehmen einfachen Checklisten tendenziell eine hohe Bedeutung beizumessen. Trotzdem werden Checklisten in vielen Unternehmen nur selten oder überhaupt nicht eingesetzt (43 % bzw. 15 %).



4.5 Information und Kommunikation

Laut COSO müssen im Rahmen der Internen Kontrolle sachdienliche Informationen identifiziert, gesammelt, aufbereitet und zeitgerecht an die zuständigen Stellen weitergeleitet werden. Dies bedingt, dass geeignete Informations- und Kommunikationskanäle etabliert werden. Wichtig ist, dass diese Kanäle sowohl nach innen als auch nach aussen gerichtet sind (z. B. Kunden, Externe Revisionsstelle) und über alle Stufen im Unternehmen gehen. Besonders wichtig ist, nicht nur «top down» zu informieren und zu kommunizieren, sondern dass sich die Mitarbeitenden auch an die Geschäftsleitung wenden können.

4.5.1 Information

Lediglich 68 % der grossen Unternehmen verfügen über ein MIS.

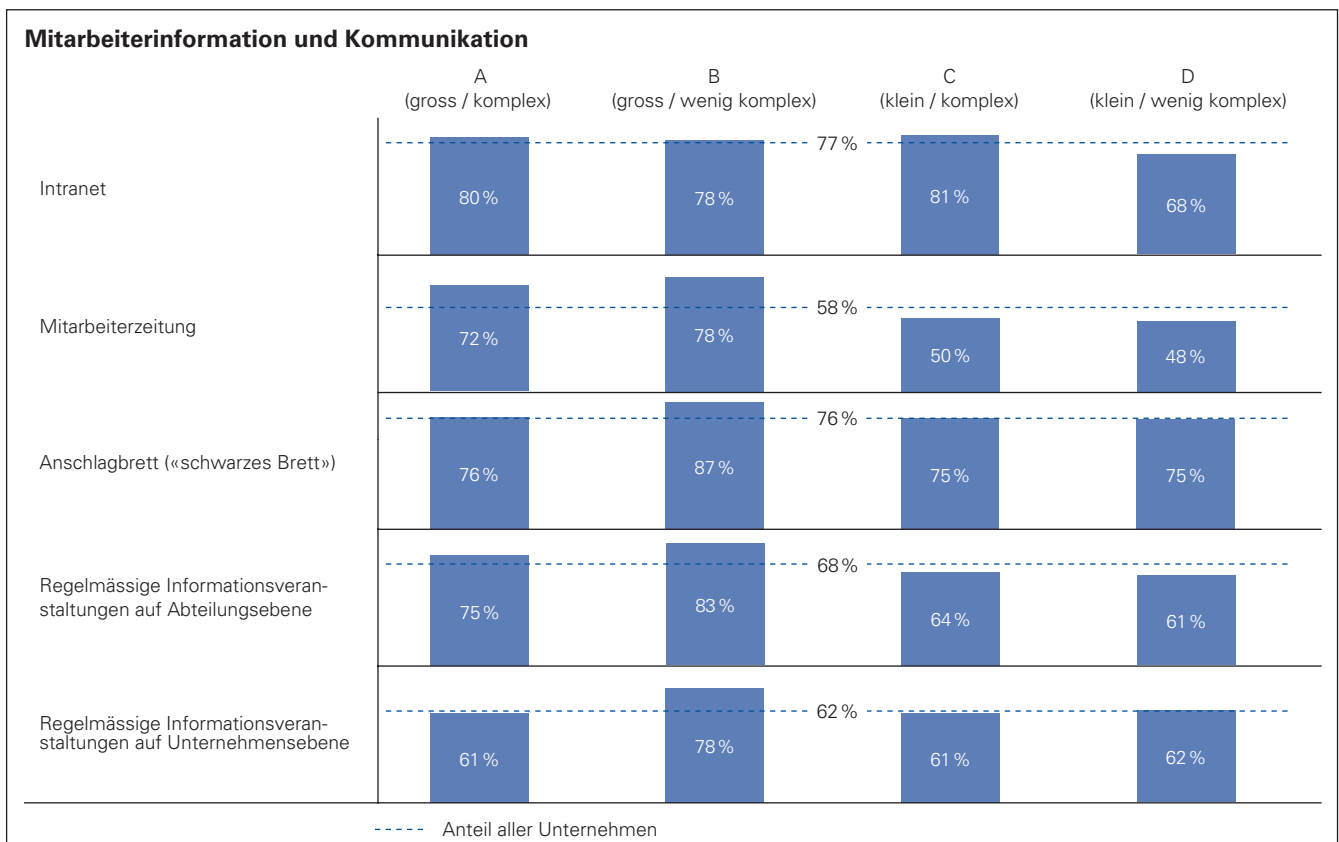
Sowohl grosse als auch kleine Unternehmen bedürfen eines einheitlichen Reportings. Grosse Unternehmen verfügen jedoch über Ressourcen, eine Einheitlichkeit über IT-Systeme im Sinne eines «Management Information System» (MIS)¹¹

¹¹ Unter MIS wird ein computergestütztes System verstanden, welches führungsrelevante Daten mehrheitlich automatisch sammelt, aufbereitet und den Entscheidungsträgern stufengerecht zuordnet.

herbeizuführen. Komplexe Unternehmen können zusätzlich darauf angewiesen sein, dass bereichsspezifische Auswertungsmöglichkeiten bestehen. Hierbei ermöglichen fortgeschrittene MIS dem Anwender, jederzeit individuelle Berichte zu erstellen («dynamische Reports»). Weiter ist die Berücksichtigung externer Informationen für jedes Unternehmen von Bedeutung. Jedoch ist bei grösseren Unternehmen aufgrund der personellen Trennung von Informationsbeschaffung und -verwendung eine systematische, d. h. auf definierten Grundsätzen basierende Auswertung externer Informationsquellen sinnvoll.

■ Information der Mitarbeitenden

Obwohl das Intranet insbesondere für grosse Unternehmen zweckmässig ist, wird es auch von vielen kleinen Unternehmen genutzt. Trotzdem werden traditionelle Informationsinstrumente wie das Anschlagbrett oder die Mitarbeiterzeitung weiterhin in vielen Unternehmen eingesetzt (76 % bzw. 58 %). Der ausschliessliche Einsatz des Intranets kommt sehr selten vor (2 %). Regelmässige Informationsveranstaltungen sowohl auf Unternehmens- als auch Bereichsebene werden von der Mehrheit der Unternehmen regelmässig abgehalten (62 % bzw. 68 %).



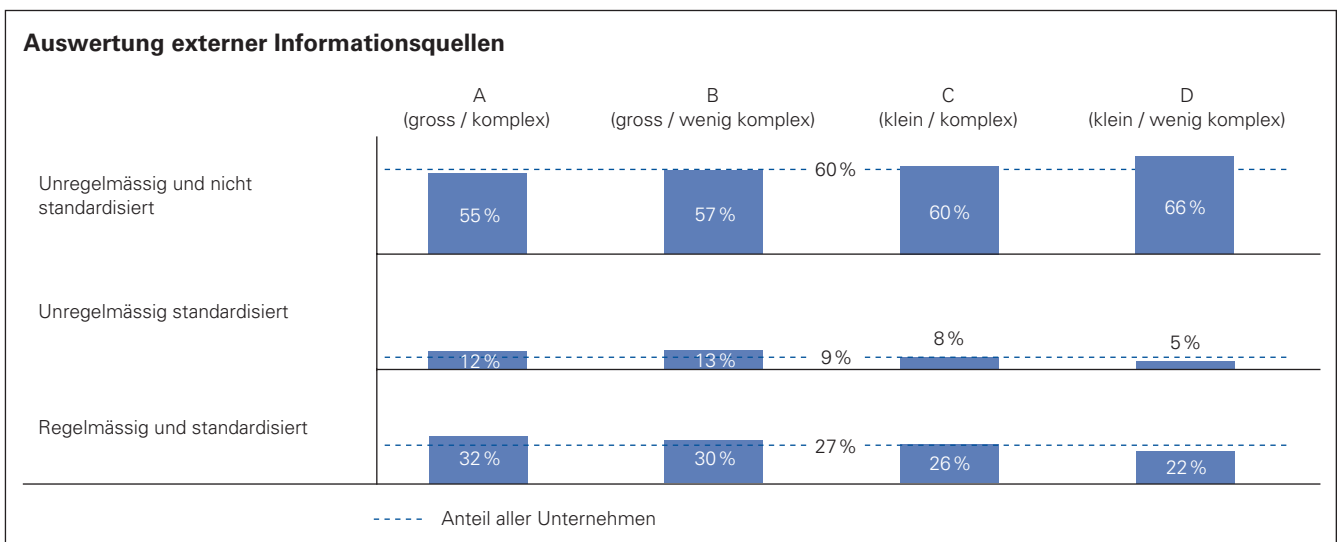
■ Einsatz eines MIS

Durchschnittlich verfügen 56 % der Unternehmen über ein MIS. Erwartungsgemäss stark verbreitet ist es vor allem bei grossen und komplexen Unternehmen (74 %), gegenüber lediglich 48 % der grossen und wenig komplexen Unternehmen. Der Anteil bei den kleinen Unternehmen beträgt hohe 49 % (Typ C: 52 %, Typ D: 45 %). Anwender eines MIS grosser und komplexer Unternehmen haben jedoch vergleichsweise selten die Möglichkeit zum Erstellen dynamischer Reports.

Alternativ zum MIS wäre für kleine Unternehmen auch ein mindestens vierteljährliches Reporting denkbar. Dies ist denn auch bei praktisch allen kleinen Unternehmen ohne MIS der Fall (88 %). Komplexe Unternehmen könnten dies noch um einen monatlichen Review der wichtigsten Leistungsindikatoren ergänzen, was lediglich von 48 % dieser Unternehmen gemacht wird.

■ Bezug externer Informationsquellen

So gut wie jedes Unternehmen wertet externe Informationsquellen aus (96 %), aber nur ein knappes Drittel der grossen Unternehmen (31 %) tut dies auch regelmässig und standardisiert. Zumeist sind es kleine Unternehmen, bei denen keine Auswertung externer Informationsquellen erfolgt.



4.5.2 Kommunikation

Zunehmende Grösse bedingt formelle Mitteilungs- und Entscheidungswege. Um zu verhindern, dass ein Fehlverhalten von Vorgesetzten nicht an übergeordnete Instanzen kommuniziert werden kann, bedarf es bei grossen Unternehmen separater Prozesse für derartige Vorkommnisse. In grossen Unternehmen ist aufgrund der überwiegend formellen Kommunikation zudem erforderlich, dass standardisierte Prozesse für die Kommunikation ausserordentlicher Vorkommnisse etabliert werden. Bei kleinen Unternehmen sollten als Gegenpol zur überwiegend informellen Kommunikation regelmässig formelle Informationsveranstaltungen zum gegenseitigen Erfahrungsaustausch geschaffen werden.

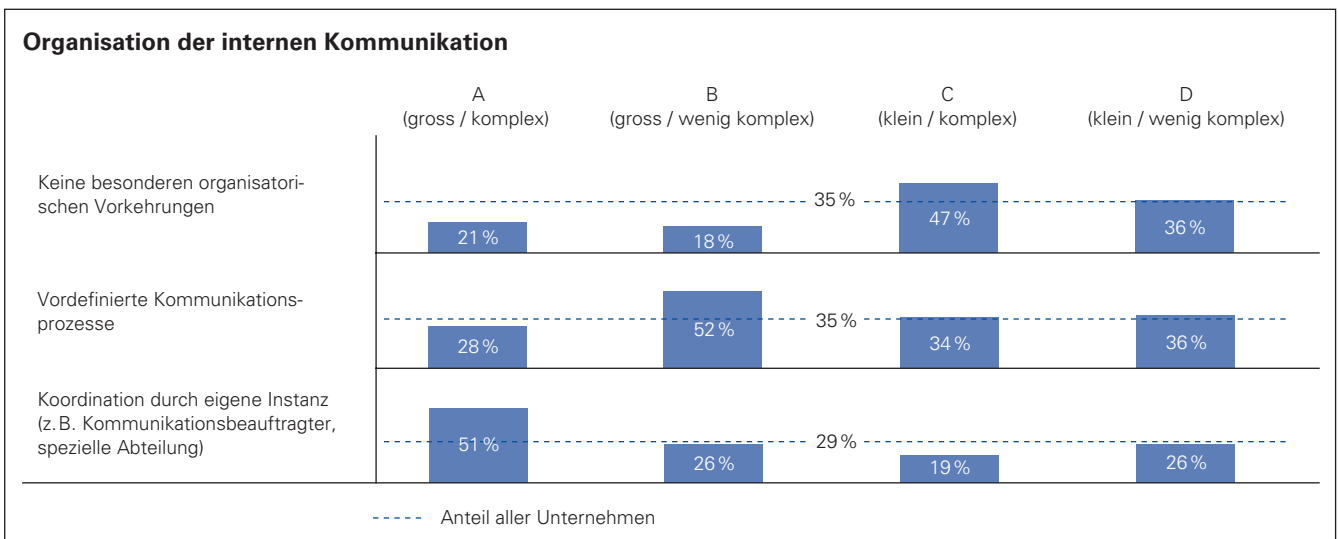
■ Organisation der internen Kommunikation

Eine eigene Instanz zur Koordination der internen Kommunikation findet sich vor allem bei grossen und komplexen Unternehmen. Beinahe 35 % der Unternehmen haben keine besonderen organisatorischen Vorkehrungen zur internen Kommunikation getroffen, wobei es sich dabei vor allem um kleine Unternehmen handelt.

■ «Whistleblowing»

«Whistleblowing» steht für die Möglichkeit, Probleme anonym an eine definierte, unabhängige Instanz zu melden. Dies ist bei 42 % der Unternehmen etabliert. Auffallend ist, dass auch bei grossen Unternehmen weniger als die Hälfte (45 %) über einen solchen Kommunikationskanal verfügt. Selbst bei «SOX»-Unternehmen gibt es nicht immer die Möglichkeit des «Whistleblowing». Dies ist nur bei 71 % gewährleistet.

Weniger als die Hälfte der grossen Unternehmen verfügt über die Institution eines «Whistleblowing».



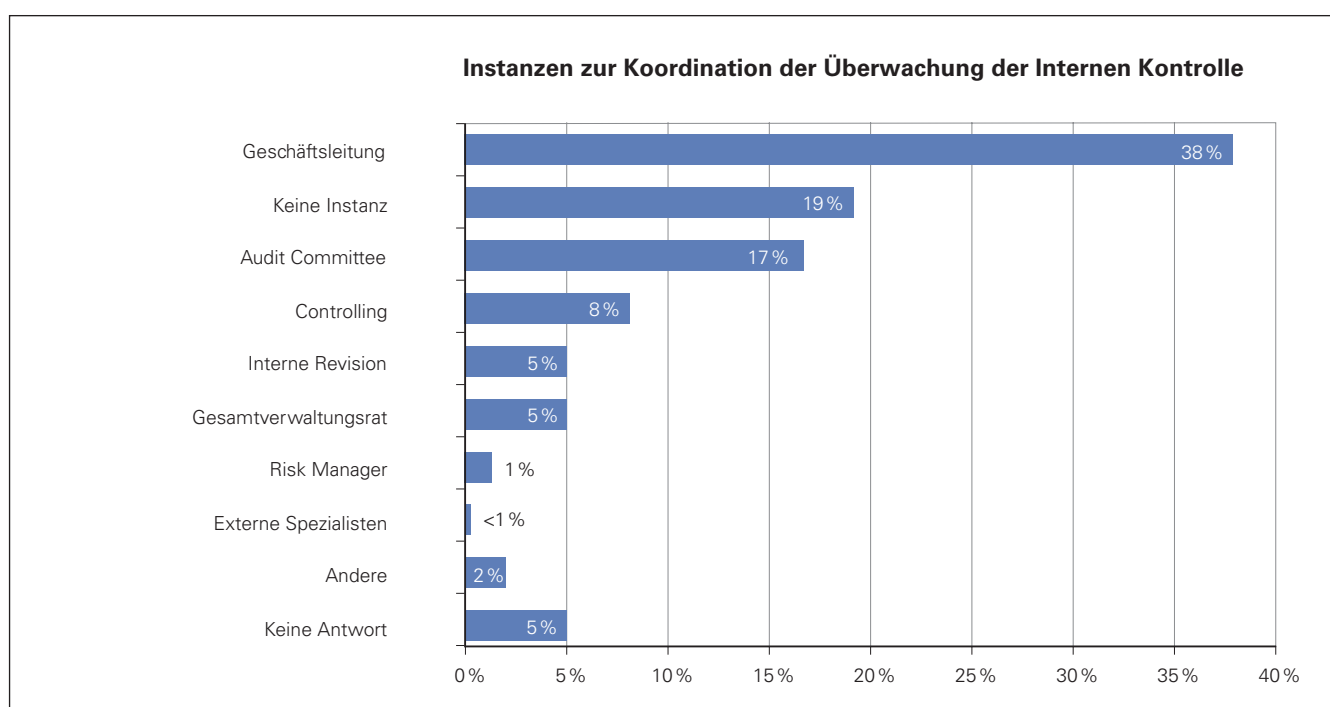
4.6 Überwachung der Internen Kontrolle

Die Interne Kontrolle muss laufend überwacht werden, damit eine Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen gewährleistet ist. Neben prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen ist es von Zeit zu Zeit nützlich, Detailuntersuchungen oder Bestandesaufnahmen des gesamten Kontrollsystems – z. B. in Form eines «Control Self Assessment» – durchzuführen. Sind die prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen effektiv und in genügender Anzahl vorhanden, reduziert sich die Notwendigkeit von fallweise durchgeführten Überwachungsmaßnahmen auf ein Minimum. Die Überwachung der Internen Kontrolle sollte in jedem Fall durch eine definierte Instanz koordiniert werden. Bei grossen Unternehmen kann diese Aufgabe spezialisierten Instanzen wie dem Audit Committee, der Internen Revision oder dem Controlling übertragen werden. Alternativ ist der Einsatz eines speziellen «Assurance Manager» zweckmässig. Für kleine Unternehmen ist die Koordination der Überwachung durch den Verwaltungsrat, die Geschäftsleitung oder einen externen Spezialisten in der Regel ausreichend.

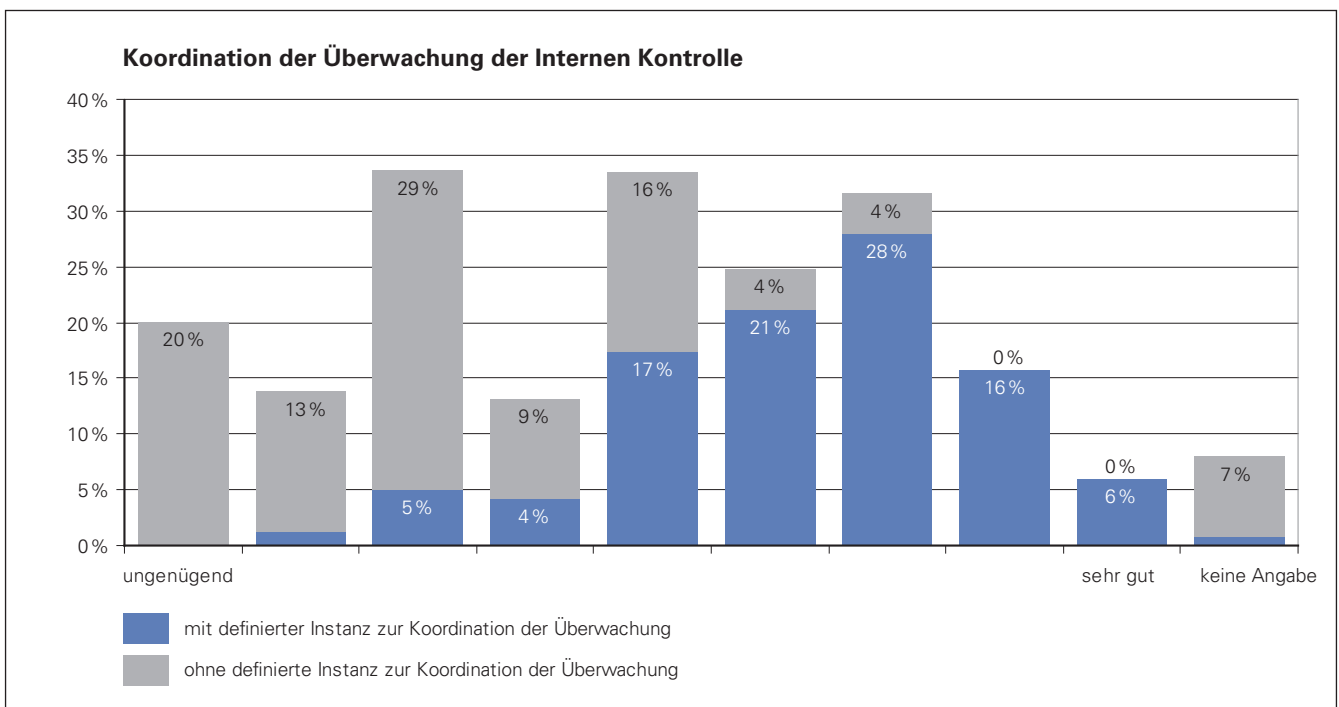
Ein Fünftel der Unternehmen koordiniert die Überwachung der Internen Kontrolle nicht. Dass der Einsatz eines Koordinators jedoch sinnvoll wäre, zeigt die Beurteilung der Koordination der Überwachung.

Erstaunlicherweise erfolgt bei fast einem Fünftel der Unternehmen (19 %) keine Koordination der Überwachung durch eine definierte Instanz. Rund ein Drittel der grossen Unternehmen (34 %) geben an, dass die Interne Kontrolle vom Gesamtverwaltungsrat oder der Geschäftsleitung koordiniert wird. Bei kleinen Unternehmen nutzt beinahe die Hälfte (47 %) diese Instanzen als Koordinationsstelle.

Ist der Verwaltungsrat zuständig, wird diese Aufgabe meist dem Audit Committee übertragen (17 %). Ist weder der Verwaltungsrat noch die Geschäftsleitung zuständig, erfolgt die Koordination der Überwachung – sofern vorhanden – eher durch die Interne Revision als durch das Controlling.



Ein «Assurance Manager» wird von keinem Unternehmen eingesetzt. Dass der Einsatz eines Koordinators jedoch sinnvoll wäre, zeigt die Beurteilung der Koordination der Überwachung. Obwohl sich grundsätzlich eine Tendenz in Richtung «sehr gut» abzeichnet, fällt bei genauerer Betrachtung auf, dass das Urteil von Unternehmen ohne eine Instanz, welche für die Koordination verantwortlich ist, vergleichsweise schlechter ausfällt und in Richtung ungenügend tendiert.



5 Beurteilung der Internen Kontrolle

Nachdem im letzten Kapitel die Ausgestaltung der Internen Kontrolle untersucht wurde, befasst sich dieses Kapitel mit deren Beurteilung durch die Unternehmen. In einem ersten Schritt wird untersucht, wie die Unternehmen die Qualität ihrer Internen Kontrolle einschätzen. Je nach Bedeutung der einzelnen Kontrollkomponenten können die Qualitätsansprüche variieren, was es bei der Interpretation der Ergebnisse zu berücksichtigen gilt. Der Qualitätsbeurteilung ist zudem die Einschätzung der Wirksamkeit sowie die Notwendigkeit zur Verbesserung der Internen Kontrolle gegenüberzustellen. Schliesslich werden die Ursachen für allfällige Schwachstellen sowie die Gründe für eine Anpassung der Internen Kontrolle untersucht.

5.1 Qualität der Internen Kontrolle

Für eine erste Einschätzung der Qualität der Internen Kontrolle wurden für jede COSO-Komponente drei bis fünf Entwicklungsstufen vorgegeben. Die Unternehmen hatten sich für diejenige Stufe zu entscheiden, welche am ehesten ihrer aktuellen Situation entspricht. Daraus lassen sich erste Rückschlüsse ziehen, wie die Unternehmen die Qualität der Internen Kontrolle einschätzen, wobei die fünf Qualitätsstufen «Initial», «Formlos», «Etabliert», «Integriert» und «Optimiert» unterschieden werden.

■ Kontrollumfeld

Die Mehrheit der Unternehmen gibt an, ihr Kontrollumfeld permanent als Teil der Unternehmenskultur zu pflegen. Sie sind bestrebt, über ein qualitativ hoch stehendes Kontrollumfeld zu verfügen. Immerhin jedes fünfte Unternehmen befände sich demgegenüber auf der untersten Stufe «Initial», da es sich nur ad hoc nach der Aufdeckung von Mängeln um das Kontrollumfeld kümmert.

■ Risikobeurteilung

Der Risikobeurteilungsprozess ist bei der Mehrheit der Unternehmen regelmässig und standardisiert, beschränkt sich aber vielfach auf ausgewählte Bereiche. Bei knapp einem Drittel erfolgt die Risikobeurteilung nur ad hoc und ist meist nicht standardisiert.¹²

■ Kontrollaktivitäten

Die grosse Mehrheit der Unternehmen bezeichnet ihre Kontrollaktivitäten als standardisiert und systematisch. Immerhin ein Fünftel der Unternehmen gibt an, diese lediglich intuitiv und nicht standardisiert durchzuführen.

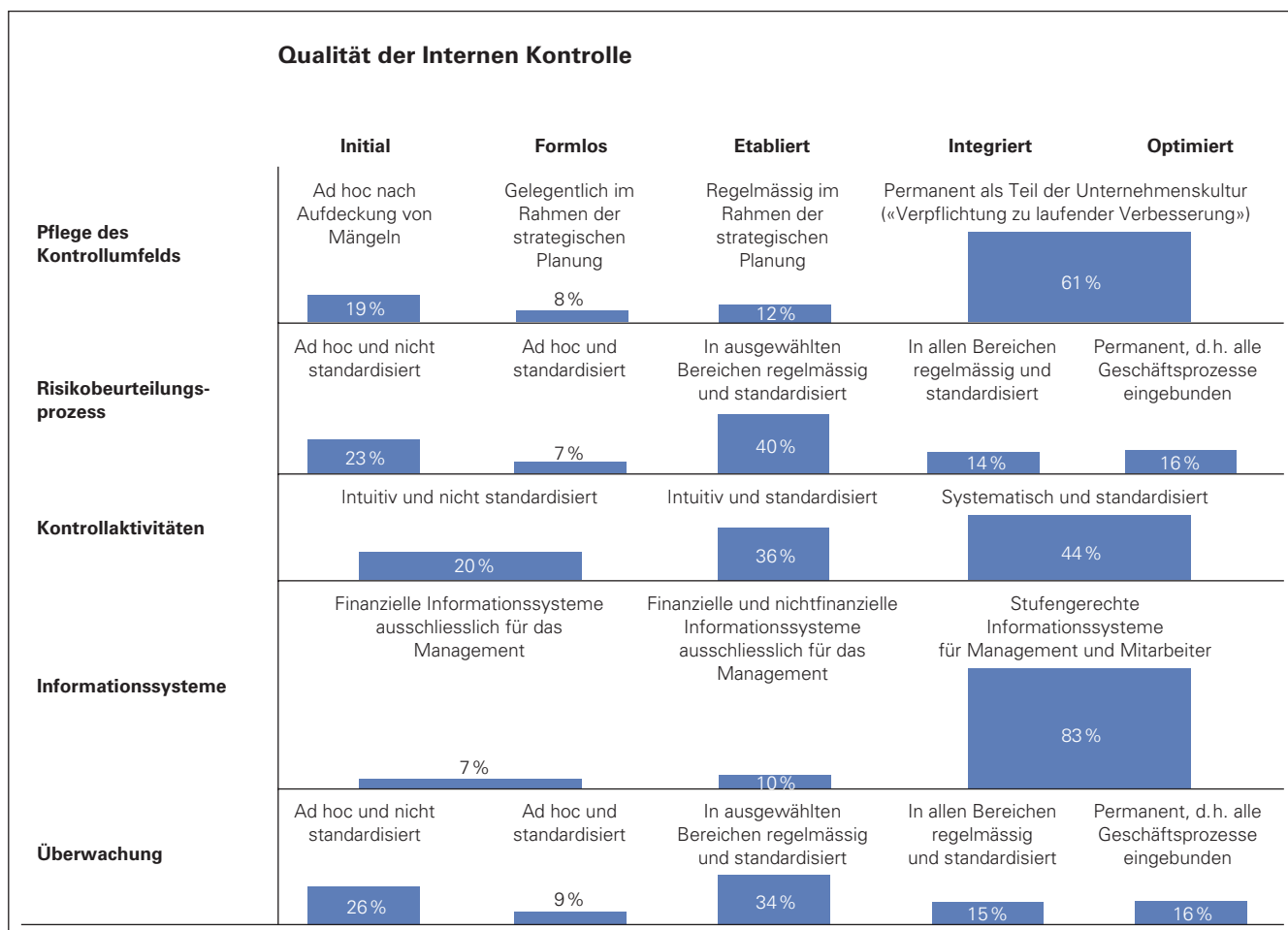
¹² Vgl. hierzu auch «Risikomanagement 2004 – Eine Erhebung in der Schweizer Wirtschaft», KPMG Schweiz, 2004.

■ **Information und Kommunikation**

Die Mehrzahl der Unternehmen stellt sowohl dem Management als auch den Mitarbeitenden stufengerechte Informationssysteme zur Verfügung. Das hohe Qualitätsniveau dieser Komponente ist beispielhaft für die anderen COSO-Komponenten, vermag aber auch zu erstaunen.

■ **Überwachung**

Rund ein Drittel der Unternehmen überwacht die Interne Kontrolle in ausgewählten Bereichen regelmässig und standardisiert. Bei etwa einem Viertel erfolgt dies hingegen lediglich ad hoc und nicht standardisiert.



Aufgrund dieser ersten Selbsteinschätzung befände sich die Interne Kontrolle der Unternehmen zumeist auf der Qualitätsstufe «Etabliert». Lediglich im Bereich der Pflege des Kontrollumfelds und der Informationssysteme wäre mehr als die Hälfte der Unternehmen auf der obersten Qualitätsstufe anzusiedeln.

Ein Vergleich der Umsatzsegmente ergibt, dass «Middle Market»-Unternehmen im Vergleich mit «Top 500»-Unternehmen bei den Kontrollaktivitäten und der Überwachung der Internen Kontrolle Schwächen aufweisen. Jedes vierte «Middle Market»-Unternehmen gibt an, dass die Kontrollaktivitäten intuitiv und nicht standardisiert erfolgen (25%). Auch die Überwachung der Internen Kontrolle erfolgt in jedem dritten «Middle Market»-Unternehmen lediglich ad hoc und nicht standardisiert (34%).

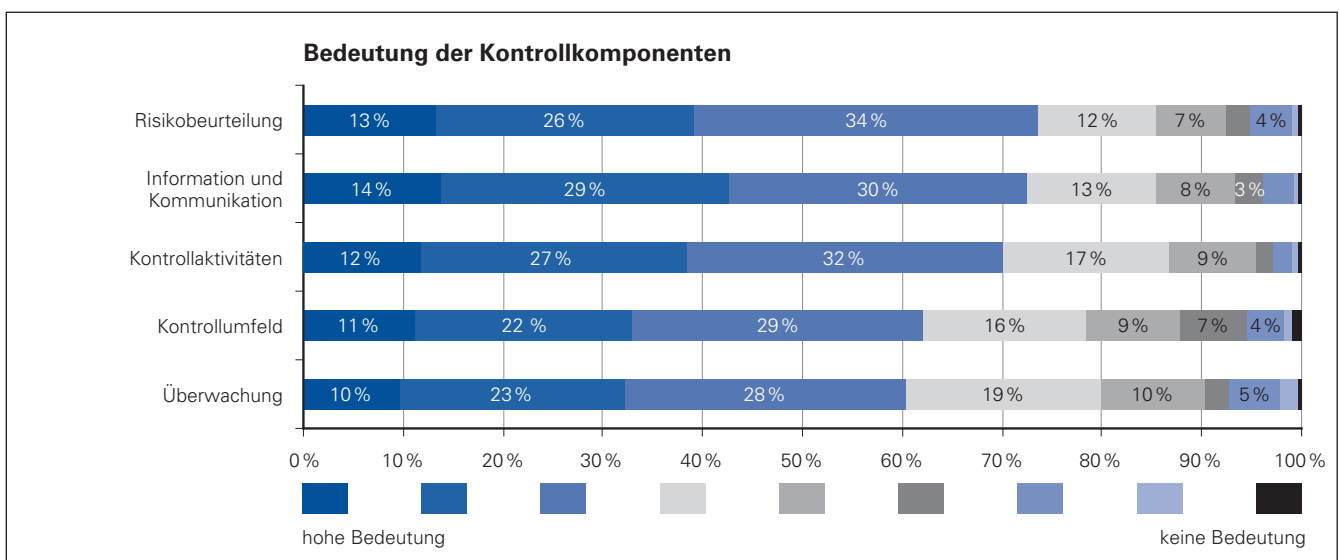
«SOX»-Unternehmen heben sich bei der Beurteilung der Kontrollaktivitäten positiv von den übrigen Unternehmen ab. Es fällt auf, dass bei deutlich mehr als der Hälfte dieser Unternehmen die Kontrollaktivitäten systematisch und standardisiert sind (61%).

Sämtliche COSO-Komponenten werden tendenziell als bedeutend beurteilt.

5.2 Bedeutung der COSO-Komponenten

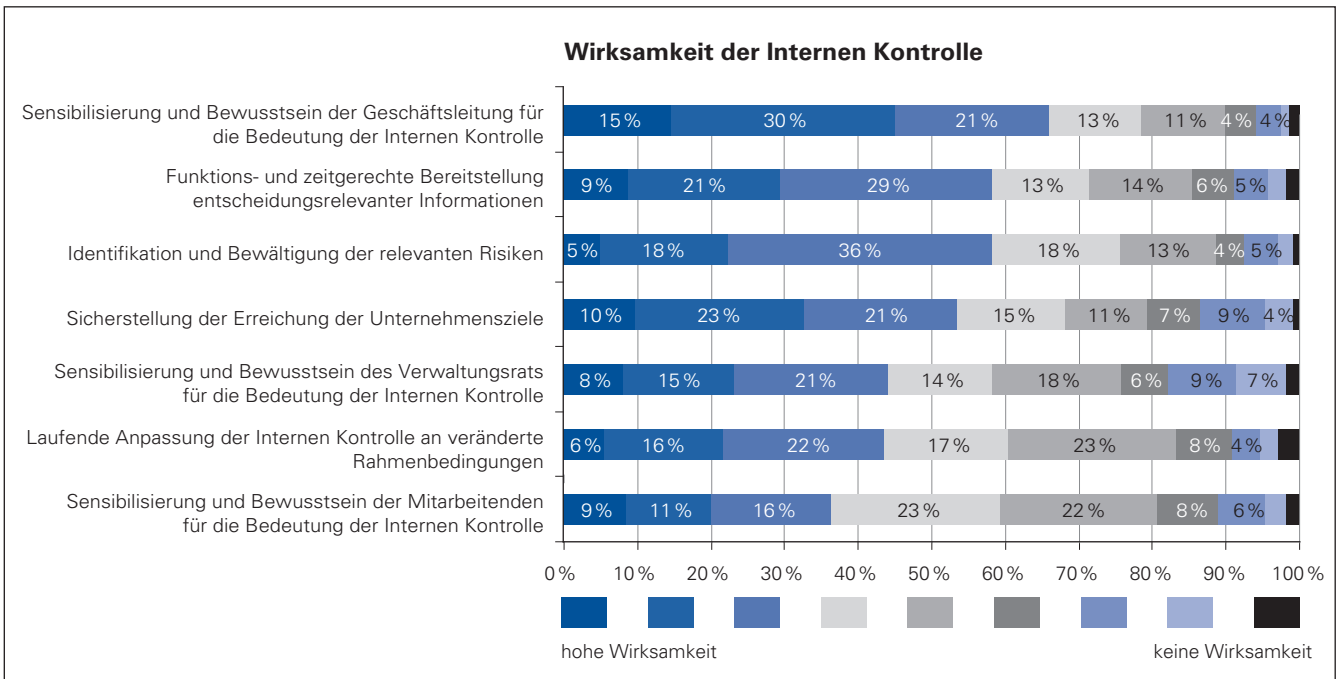
Das Qualitätsurteil hinsichtlich der einzelnen Kontrollkomponenten wird durch deren Bedeutung für das Unternehmen relativiert. Hat eine Komponente eine geringe Bedeutung, vermag dieser Umstand eine tiefe Qualität zu rechtfertigen. Das Antwortverhalten der Unternehmen scheint diese Annahme zu bestätigen. Das heisst, Unternehmen, die in einer Komponente schlecht abschneiden, messen dieser auch eine eher geringe Bedeutung bei.

Generell ist jedoch festzustellen, dass sämtliche Komponenten tendenziell als bedeutend beurteilt werden, wenn auch die einzelnen COSO-Komponenten in «Middle Market»-Unternehmen im Vergleich mit «Top 500»-Unternehmen einen etwas geringeren Stellenwert haben. Einzige Ausnahme bildet der Aspekt «Information und Kommunikation», dessen Bedeutung von beiden Unternehmensgruppen ähnlich hoch eingeschätzt wird. «SOX»-Unternehmen beurteilen die Bedeutung der COSO-Komponenten nicht anders als die übrigen Unternehmen.



5.3 Wirksamkeit der Internen Kontrolle

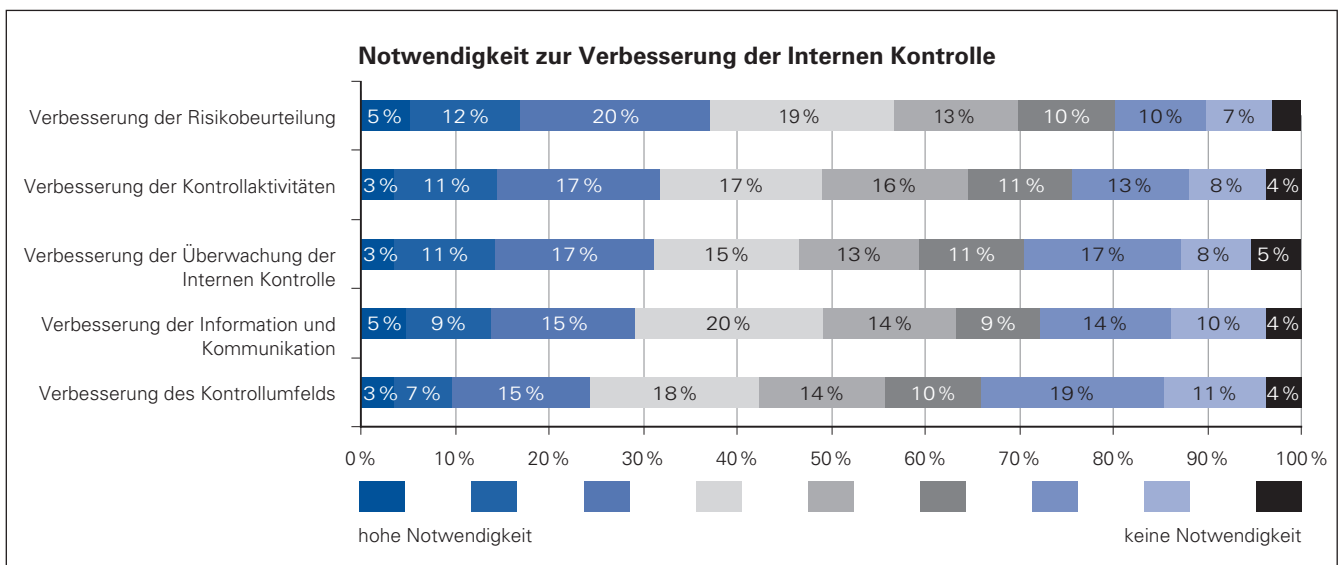
Auch die Einschätzung der Wirksamkeit der Internen Kontrolle harmoniert mit dem Qualitätsurteil. Demzufolge attestieren Unternehmen auf einer hohen Qualitätsstufe auch eine hohe Wirksamkeit der Internen Kontrolle. Hinsichtlich des Aspekts «Sensibilisierung und Bewusstsein der Geschäftsleitung für die Bedeutung der Internen Kontrolle» scheint dies besonders ausgeprägt zu sein. Der Verwaltungsrat und die Mitarbeitenden als zentrale Akteure der Internen Kontrolle stehen diesbezüglich schlechter da. Die Auswertung ergibt zudem, dass «Middle Market»-Unternehmen beim Aspekt «Sensibilisierung und Bewusstsein der Mitarbeitenden für die Bedeutung der Internen Kontrolle» deutlich häufiger als «Top 500»-Unternehmen keine bis eine geringe Wirksamkeit (17% vs. 3%) sehen. Ansonsten ist die Einschätzung der Wirksamkeit der Internen Kontrolle über beide Umsatzsegmente ähnlich. Auch «SOX»-Unternehmen weisen im Vergleich mit den übrigen Unternehmen keine Besonderheiten auf.



Tendenziell besteht eine hohe Notwendigkeit zur Verbesserung der Internen Kontrolle bei allen COSO-Komponenten.

5.4 Notwendigkeit zur Verbesserung

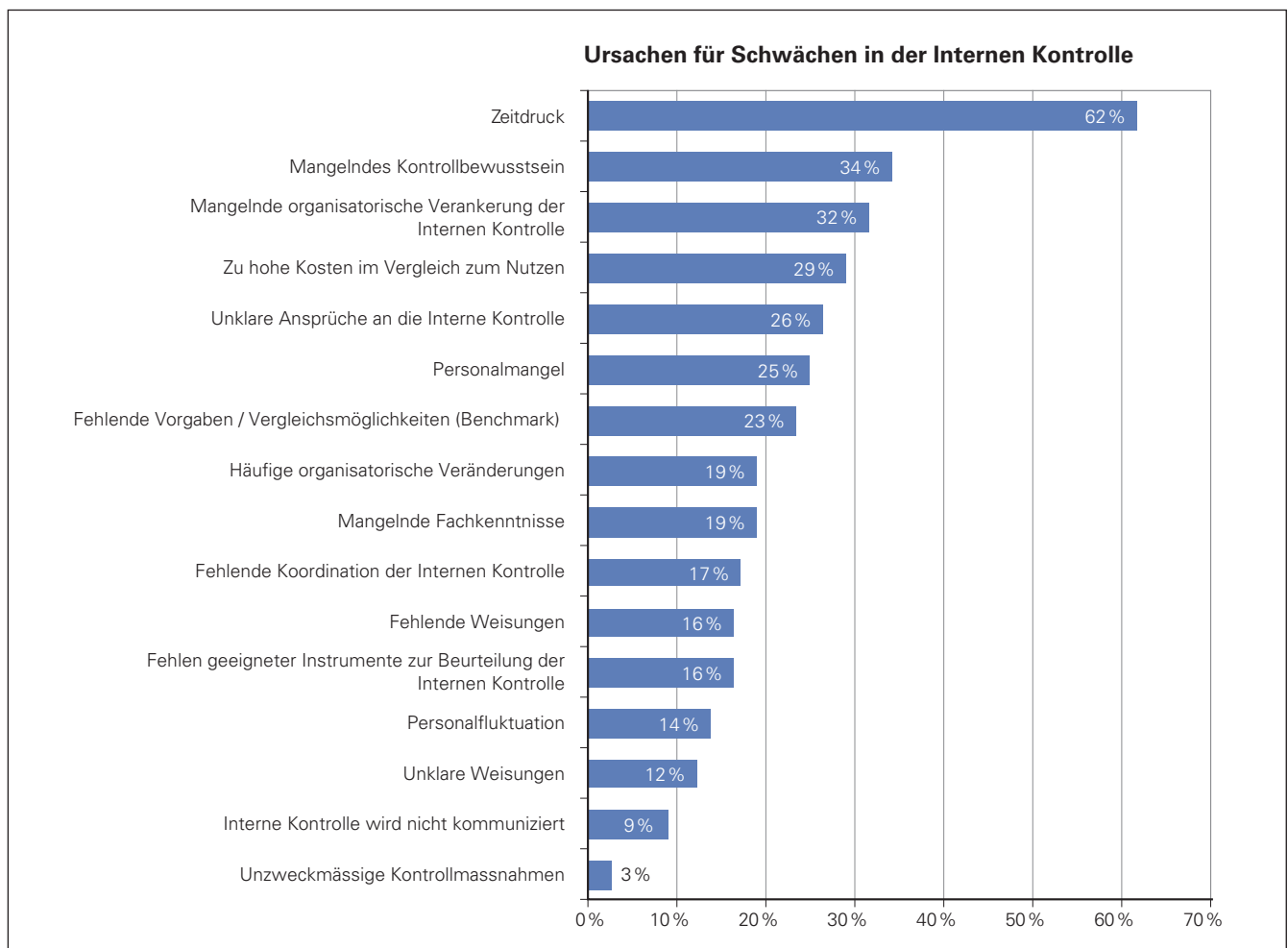
Bisher deuten die Ergebnisse darauf hin, dass sich die Interne Kontrolle im Allgemeinen auf einem hohen Qualitätsniveau befindet. Die Frage nach der Notwendigkeit zur Verbesserung der Internen Kontrolle relativiert diesen Eindruck. Mit Ausnahme des Kontrollumfelds, das eher heterogen beurteilt wird, ist bei sämtlichen COSO-Komponenten eine leichte Tendenz in Richtung «hohe Notwendigkeit» zur Verbesserung zu beobachten. Wird die Qualität einer COSO-Komponente als tief beurteilt, sehen die Unternehmen erwartungsgemäss eher auch eine hohe Notwendigkeit zur Verbesserung. Einzige Ausnahme bildet das Kontrollumfeld, bei dem kein Zusammenhang zwischen Qualitätsurteil und Verbesserungsbedarf festgestellt werden kann. «Top 500»- und «Middle Market»-Unternehmen beurteilen die Notwendigkeit zur Verbesserung der Internen Kontrolle ähnlich. Gleiches gilt für «SOX»-Unternehmen.



Als Hauptgrund für Schwachstellen in der Internen Kontrolle werden nicht Kosten-/Nutzenüberlegungen, sondern vor allem der Zeitdruck genannt.

5.5 Ursachen für Schwachstellen in der Internen Kontrolle

Der Hauptgrund für Schwachstellen in der Internen Kontrolle sind nicht Kosten-/Nutzenüberlegungen, sondern vor allem der Zeitdruck. Weitere wichtige Ursachen betreffen das Kontrollumfeld. Sowohl mangelndes Kontrollbewusstsein der Mitarbeitenden als auch eine mangelnde organisatorische Verankerung der Internen Kontrolle werden vergleichsweise oft als Ursachen für Schwachstellen betrachtet. Vielfach führen auch unklare Ansprüche an die Interne Kontrolle zu Problemen. «Top 500»- und «Middle Market»-Unternehmen beurteilen die Ursachen für Schwächen in der Internen Kontrolle ähnlich. Unklare Ansprüche an die Interne Kontrolle sind bei «SOX»-Unternehmen deutlich weniger oft Ursache für Schwächen in der Internen Kontrolle (13% vs. 28%). Demgegenüber werden von vergleichsweise vielen «SOX»-Unternehmen häufige organisatorische Veränderungen als Grund genannt (37% vs. 17%).



In vielen Unternehmen erfolgt eine Anpassung der Internen Kontrolle erfahrungsgemäss reaktiv und nicht standardisiert.

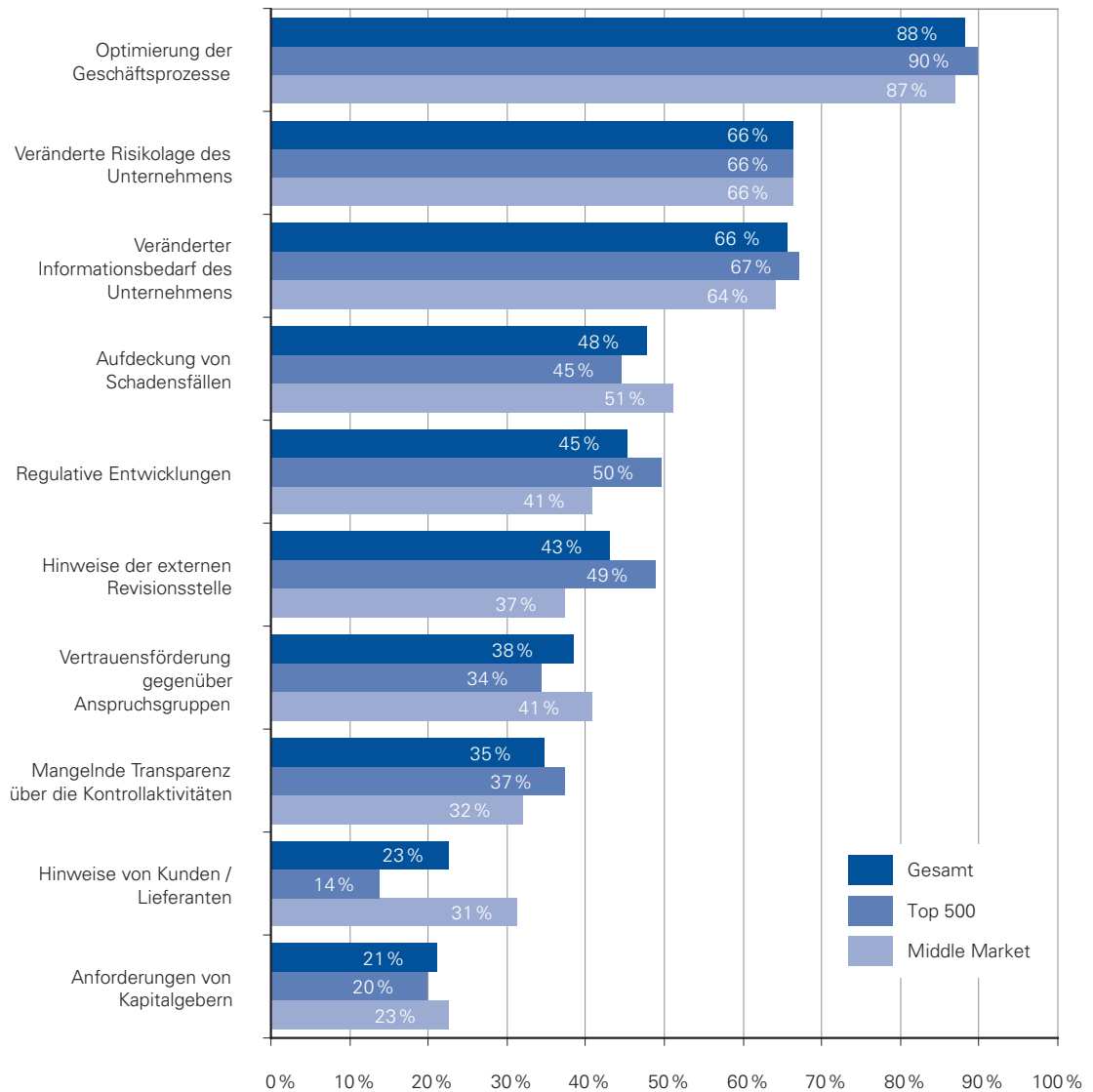
5.6 Anpassungen bei der Internen Kontrolle

Die Unternehmen hatten aus einer Liste mit zehn möglichen Gründen für eine Anpassung der Internen Kontrolle die fünf wichtigsten auszuwählen. Dabei wird die Optimierung der Geschäftsprozesse klar als wichtigster Grund für eine Anpassung der Internen Kontrolle betrachtet. Weiter zählen zu den fünf wichtigsten Gründen eine veränderte Risikolage des Unternehmens, ein veränderter Informationsbedarf des Managements, das Aufdecken von Schadensfällen sowie regulative Entwicklungen. Die Unternehmen wählten demnach mehr präventive als reaktive Gründe. Dies steht im Widerspruch zur Erfahrung vieler Unternehmen, die in der Folgefrage angeben, dass die Anpassung der Internen Kontrolle in ihrem Unternehmen erfahrungsgemäss reaktiv erfolgt (52%). Immerhin ist bei knapp jedem zweiten Unternehmen die Anpassung vorausschauend (48%), wenn auch meist nur in ausgewählten Bereichen (38%).

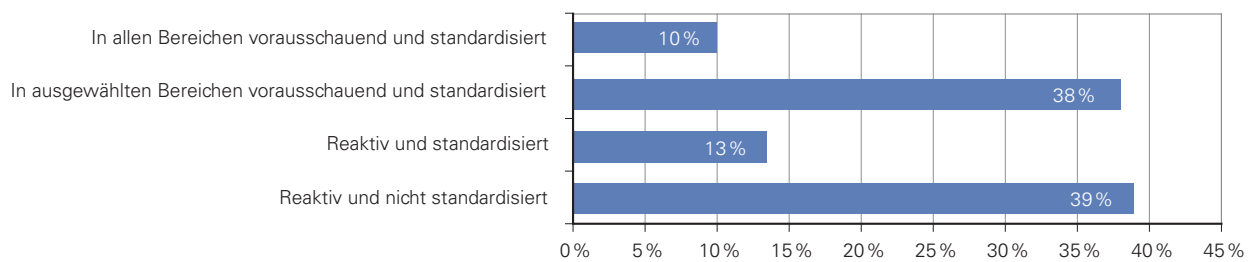
Eine Analyse der «Top 500»- und «Middle Market»-Unternehmen ergibt, dass Hinweise von Kunden und Lieferanten von «Middle Market»-Unternehmen klar häufiger zu den fünf wichtigsten Gründen für eine Anpassung der Internen Kontrolle gezählt werden (31% vs. 14%). Demgegenüber gehören bei jedem zweiten «Top 500»-Unternehmen Hinweise der Externen Revisionsstelle zu den fünf wichtigsten Gründen (49%), während dies nur bei gut jedem dritten «Middle Market»-Unternehmen der Fall ist (37%). In jedem zweiten «Middle Market»-Unternehmen erfolgen Anpassungen der Internen Kontrolle erfahrungsgemäss reaktiv und nicht standardisiert (48%), während eine vorausschauende und standardisierte Vorgehensweise in ausgewählten Bereichen lediglich bei jedem dritten «Middle Market»-Unternehmen vorkommt (33%). Bei den «Top 500»-Unternehmen gehen 29% lediglich reaktiv und nicht standardisiert vor. Die Mehrheit der Unternehmen in diesem Umsatzsegment passt die Interne Kontrolle zumindest in ausgewählten Bereichen vorausschauend und standardisiert an (42%).

Erwartungsgemäss haben regulative Entwicklungen bei «SOX»-Unternehmen eine höhere Bedeutung (71% vs. 42%) und eine Anpassung der Internen Kontrolle erfolgt deutlich seltener reaktiv und nicht standardisiert als in den anderen Unternehmen (19% vs. 41%). So gibt beinahe jedes fünfte «SOX»-Unternehmen an, Änderungen der Internen Kontrolle in sämtlichen Bereichen vorausschauend und standardisiert zu vollziehen (19%), was sonst nur auf jedes zehnte Unternehmen zutrifft (9%).

Gründe für eine Anpassung der Internen Kontrolle



Art der Anpassung der Internen Kontrolle



6 Regulatorische Entwicklungen

Die zahlreichen Unternehmenskrisen der vergangenen Jahre haben einen Trend zu einer stärkeren Regulierung der Internen Kontrolle ausgelöst. Das «Zeitalter der Kontrolle» ist angebrochen.

Das interne Kontrollsystem wird in Zukunft zum Prüfungsgegenstand der Externen Revisionsstelle.

6.1 Änderungen im Obligationenrecht und neues Revisionsaufsichtsgesetz

In der Schweiz sind derzeit zwei tiefgreifende Neuerungen im Hinblick auf die Interne Kontrolle im Gang. Mittels einer Änderung des Obligationenrechts und eines neuen Bundesgesetzes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz «RAG») sollen die geltenden Vorschriften zur Revision verbessert werden. Ziel ist die Gewährleistung einer qualitativ hoch stehenden Rechnungsprüfung sowie die Festigung des Vertrauens in die Revisionsstelle.

Zum Zeitpunkt der Befragung (Dezember 2004) standen folgende wichtige Neuerungen zur Diskussion:

- Die Revisionsstelle hat gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E-OR zu prüfen, ob im Unternehmen ein funktionierendes Internes Kontrollsystem existiert. Die Pflicht des Verwaltungsrats zur Schaffung interner Kontrollmechanismen ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen des Unternehmens so auszugestalten, dass die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957 ff. OR).
- Nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 5 E-OR prüft die Revisionsstelle, ob vom Verwaltungsrat eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde. Dabei stützt sich die Revisionsstelle auf die entsprechenden Aussagen des Verwaltungsrats im Anhang (vgl. Art. 663b Ziff. 12 E-OR).
- Ausserdem hält Art. 728b Abs. 1 E-OR fest, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision abzuliefern hat. Die Stellung des Ergänzungsberichts im geltenden Recht (Art. 729a OR) wird dadurch gestärkt.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Frühjahrssession 2005, d. h. nach der Durchführung der vorliegenden Umfrage, vom Nationalrat Änderungen an zwei der obigen Gesetzesartikel vorgenommen wurden. So soll in Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E-OR im Ausdruck «funktionierendes Internes Kontrollsystem» das Wort «funktionierendes» gestrichen werden. Die Revisionsstelle hat demnach lediglich zu prüfen, ob eine Interne Kontrolle als solche vorliegt. Gestrichen werden soll zudem der gesamte Art. 728a Abs. 1 Ziff. 5 E-OR. Neu wurde im Art. 728a der Abs. 1bis E-OR aufgenommen: «Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.» Es gilt nun abzuwarten, ob diese Änderungen auch vom Ständerat übernommen werden.

Neu definiert sind auch die fachlichen Anforderungen an die Wirtschaftsprüfer. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird eingehend geregelt und verschärft, um Interessenkonflikte zu verhindern. Die Neuregelung bringt damit einen wichtigen Beitrag zur Sicherstellung einer Corporate Governance im Sinne des Investoren- und Gläubigerschutzes sowie des Schutzes öffentlicher Interessen.

Die Vorschriften zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und im Zivilgesetzbuch werden durch das neue «RAG» ergänzt. Darin ist die Schaffung einer staatlichen Aufsichtsbehörde vorgesehen, die mit einem Zulassungssystem sicherstellt, dass Revisionsdienstleistungen nur von genügend qualifizierten Fachpersonen erbracht werden. Die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften sollen zudem der Aufsicht durch dieselbe Behörde unterstellt werden.

Schweizer Revisionsgesellschaften, welche Unternehmen prüfen, die an einer US-Börse kotiert sind, werden durch das PCAOB («Public Company Accounting Oversight Board» – US-Revisionsaufsichtsbehörde) beaufsichtigt. Die Einführung einer staatlichen Aufsichtsbehörde in der Schweiz steht damit im Einklang mit den internationalen Entwicklungen und soll den betroffenen Revisionsunternehmen erhebliche Erleichterungen bei der Registrierung im Ausland sowie bei der Inspektion durch ausländische Aufsichtsbehörden bringen.

6.2 Weitere Regulierungsformen

6.2.1 ISA 240

Unter ISA werden die International Standards on Auditing, d.h. Internationale Prüfungsgrundsätze, verstanden. Diese werden vom International Auditing and Assurance Standards Board («IAASB») entwickelt, welches ein unabhängiges Gremium unter der Schirmherrschaft der International Federation of Accountants («IFAC») ist. Das Gremium setzt weltweite Standards für die Wirtschaftsprüfung und gibt entsprechende Richtlinien heraus.

In Bezug auf die Prüfung der Internen Kontrolle ist ISA 240 – «The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements» – erwähnenswert. Nebst den wesentlichen Grundsätzen und Prüfungshandlungen enthält dieser Standard erläuternde Hinweise zur Verantwortung des Abschlussprüfers, Verstösse im Rahmen der Abschlussprüfung zu berücksichtigen. In der Schweiz ist ISA 240 im Prüfungsstandard 240 umgesetzt.¹³

Obwohl sich PS 240 mit der Verantwortung des Abschlussprüfers befasst, liegt die Verantwortung für die Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern primär bei den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie bei der Geschäftsleitung des Unternehmens. Dennoch muss der Abschlussprüfer das Risiko in Betracht ziehen, dass der Abschluss wesentliche

¹³ Treuhand-Kammer (Hrsg.): Schweizer Prüfungsstandards, «PS 240; Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers».

Fehlaussagen infolge deliktischer Handlungen oder Fehler enthält. Bei der Beurteilung dieses Risikos hat der Abschlussprüfer deshalb eine kritische Grundhaltung einzunehmen, die beispielsweise auch nicht durch jahrelange gute Erfahrungen mit dem zu prüfenden Unternehmen beeinträchtigt werden sollte.

6.2.2 Corporate-Governance-Richtlinie («RLCG»)

Die am 1. Juli 2002 in Kraft getretene RLCG hält die Emittenten der SWX dazu an, den Investoren bestimmte Schlüsselinformationen zur Corporate Governance zugänglich zu machen.

Das durch die RLCG neu in den Geschäftsberichten zu präsentierende Kapitel «Corporate Governance» gehört nicht zu den Bestandteilen, die der Buchprüfung gemäss Art. 728 und 729 OR unterliegen, und wird damit grundsätzlich nicht durch das Revisionstestat abgedeckt. Bezüglich der Thematik der Internen Kontrolle ist Ziff. 3.7 RLCG – Informations- und Kontrollinstrumente gegenüber der Geschäftsleitung (z. B. Risk Management System, Management Information System) – relevant. Demgemäss ist darzustellen, wie der Verwaltungsrat die Wahrnehmung der durch ihn an die Geschäftsleitung übertragenen Kompetenzen überprüfen kann.

6.2.3 Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance («SCBP»)

Der Swiss Code wendet sich im Sinne von Empfehlungen an die schweizerischen Publikumsgesellschaften. Auch nicht-kotierte Unternehmen oder Organisationen können dem SCBP Leitideen entnehmen.

Im Zusammenhang mit der Internen Kontrolle sind Ziff. 19f. und 23f. SCBP von Relevanz. Dabei hat der Verwaltungsrat für eine dem Unternehmen angepasste Interne Kontrolle sowie für ein Risikomanagement zu sorgen. Ebenfalls trifft er Massnahmen zur Einhaltung der anwendbaren Normen («Compliance»). In Bezug auf die konkrete Ausgestaltung und den möglichen Einbezug des Risikomanagements in die Interne Kontrolle erhält der Verwaltungsrat im Swiss Code einen grossen Gestaltungsspielraum. Gemäss Ziff. 23f. SCBP soll des Weiteren ein Audit Committee eingesetzt werden, welches sich aus nicht-exekutiven, vorzugsweise unabhängigen Mitgliedern des Verwaltungsrats zusammensetzt und sich ein eigenständiges Urteil über die Externe Revisionsstelle, die Interne Kontrolle und den Jahresabschluss bildet.

Eine gesetzliche Vorschrift zur Einrichtung von Risikomanagement- und Überwachungssystemen besteht in der Schweiz zurzeit nur für Banken, Effekthändler und teilweise für Versicherungen. Der Swiss Code empfiehlt aber auch für alle übrigen Publikumsgesellschaften den Aufbau ähnlicher Systeme.

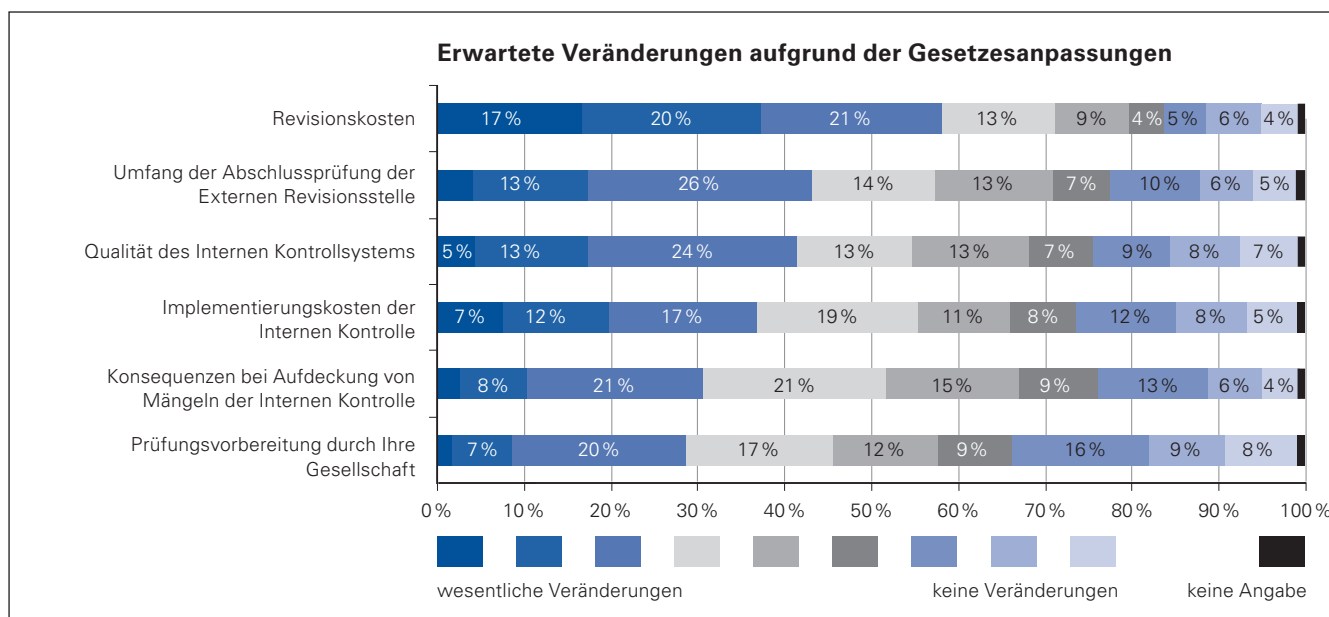
Die Unternehmen erwarten aufgrund der geplanten Gesetzesänderungen wesentliche Impulse hinsichtlich verschiedener Aspekte der Internen Kontrolle.

6.3 Erwartete Veränderungen aufgrund der Gesetzesanpassungen

Wenn ein neues Gesetz in Kraft gesetzt werden soll, stellt sich den Betroffenen die Frage, in welchen Bereichen sich Veränderungen ergeben und wenn ja, in welcher Grössenordnung.

Grundsätzlich erwarten die Unternehmen in allen Bereichen mittlere bis grössere Veränderungen, während dies im Bereich der Prüfungsvorbereitung bei den «Top 500»-Unternehmen ausgeprägter ist als bei «Middle Market»-Unternehmen. Demgegenüber beurteilen kotierte Unternehmen das Ausmass der Veränderungen ähnlich wie nicht-kotierte Unternehmen.

Bei den Revisionskosten ist eine klare Tendenz in Richtung «wesentlicher Veränderungen» zu erkennen. Diese Beurteilung ist scheinbar weniger auf die Erwartung eines höheren Aufwands bei der Prüfungsvorbereitung als viel mehr auf den erwarteten Umfang der Abschlussprüfung zurückzuführen.



Kosteneffekte der Gesetzesänderungen werden auch bei der Implementierung erwartet, wobei aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes eher eine Kostensteigerung als eine Kostensenkung angenommen werden darf. Neben zusätzlichen Kosten erwarten die Unternehmen aber auch eine Veränderung der Qualität der Internen Kontrolle, wenn auch weniger deutlich.

Schliesslich fällt auf, dass indirekt kotierte Unternehmen, d. h. solche, die lediglich über die Muttergesellschaft an einer Börse kotiert sind, eine stärkere Veränderung der Revisionskosten erwarten als direkt kotierte. Gut zwei Drittel der indirekt

Eine deutliche Mehrheit der Unternehmen favorisiert unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht im Sinne eines Code of Best Practice als Regulierungsform.

kotierten Unternehmen stufen die erwartete Veränderung der Revisionskosten als wesentlich ein, während nur etwa die Hälfte der direkt kotierten Unternehmen derart starke Veränderungen erwartet (69 % vs. 52 %).

6.4 Bevorzugte Regulierungsformen im Bereich der Internen Kontrolle

Im Weiteren wurden die Unternehmen zu deren Präferenzen hinsichtlich verschiedener Regulierungsformen befragt. Dabei stand die Frage im Vordergrund, ob die Unternehmen eine Selbstregulierung gegenüber staatlichen Vorgaben bevorzugen. Folgende unterschiedlich starken Regulierungsformen standen zur Auswahl:

- Eindeutige, detaillierte gesetzliche Vorgaben (Institutionen, Kontrollmechanismen etc.)
- Selbstregulierung im Sinne von Berufsordnungen, Standesregeln etc.
- Unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht der Internen Kontrolle (ähnlich dem «Swiss Code» in Kombination mit der «RLCG»)
- Keine Regulierung.

In der Gesamtbetrachtung bevorzugen die Unternehmen erwartungsgemäss eine Selbstregulierung im Sinne von Berufsordnungen und Standesregeln (27 %) gegenüber detaillierten gesetzlichen Vorgaben (8 %). Trotz Selbstbestimmung lässt sich aber erkennen, dass eine gewisse Anleitung und Transparenz erwünscht ist. So favorisiert eine deutliche Mehrheit der Unternehmen unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht im Sinne eines «Code of Best Practice» (43 %). Demgegenüber wünscht nur jedes fünfte Unternehmen überhaupt keine Regulierung (22 %).

Während kotierte Unternehmen unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht gegenüber Berufsordnungen und Standesregeln bevorzugen, verhält es sich bei nicht-kotierten Unternehmen genau umgekehrt.

Vergleicht man die beiden Umsatzsegmente «Middle Market» und «Top 500», stellen bei beiden unverbindliche Empfehlungen mit Offenlegungspflicht die bevorzugte Regulierungsform (37 % bzw. 50 %) dar. Trotzdem befürworten vergleichsweise viele «Middle Market»-Unternehmen auch eine Selbstregulierung im Sinne von Berufsordnungen und Standesregeln (33 %). Dabei handelt es sich jedoch vor allem um Unternehmen mit Umsätzen unter CHF 40 Mio.

«SOX»-Unternehmen unterscheiden sich in ihrem Urteil zur bevorzugten Regulierungsform nicht von den übrigen Unternehmen.

Interview mit economiesuisse

Die nachstehenden Fragen wurden von Thomas Pletscher und Urs Furrer beantwortet. Thomas Pletscher ist Mitglied der Geschäftsleitung von economiesuisse. Als Leiter des Bereichs Recht und Wettbewerb beschäftigt er sich insbesondere auch mit Fragen der Corporate Governance. Urs Furrer ist im Bereich Recht und Wettbewerb für Fragen des Wirtschaftsrechts zuständig. Dabei befasst er sich unter anderem mit rechnungslegungs- und gesellschaftsrechtlichen Themen.

Welchen Handlungsbedarf sehen Sie grundsätzlich zur Verbesserung der Internen Kontrolle bei Schweizer Unternehmen?

Die Interne Kontrolle ist ein wichtiger Teil der Unternehmensführung und deren Organisation ist eine undelegierbare Aufgabe des Verwaltungsrates. Die Interne Kontrolle ist auch ein wichtiges Element im Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance und der Corporate Governance-Richtlinie der SWX. Grundsätzlich müssen diese Mechanismen laufend den Anforderungen angepasst werden. Diese sind mit der Einführung der Strafbarkeit von juristischen Personen und der generell ausgebauten Regulierung (z. B. Bekämpfung der Geldwäscherei und der Korruption, gestiegene Anforderungen an die Finanzberichterstattung) noch gewachsen.

Es ist festzustellen, dass dazu in der notwendigen Berichterstattung weniger Ausführungen als zu den formellen Aspekten der Corporate Governance gemacht werden.

Entsprechend geht es einerseits um die laufende Anpassung der internen Kontrollmechanismen an die neuen regulatorischen und geschäftlichen Anforderungen und andererseits vor allem auch um die Verbesserung der Transparenz und die Erhöhung des Vertrauens in die bestehenden Mechanismen der Unternehmen.

In welcher Hinsicht hat sich das «Kontrollbewusstsein» der Schweizer Unternehmen infolge der regulatorischen Entwicklungen in den USA (Stichwort «Sarbanes-Oxley Act») verändert?

Alle Unternehmen mit einer Zweitkotierung in den USA sind mit der Implementierung der aufwändigen administrativen Systeme einschliesslich der formalisierten Internen Kontrolle konfrontiert. Die Diskussionen haben zu einer Sensibilisierung weiterer Unternehmen geführt, welche ihre eigenen Systeme kritisch hinterfragen und teilweise auch anpassen. Allerdings werden die Anforderungen des Sarbanes-Oxley Acts als sehr kostspielig und eher bürokratisch orientiert beurteilt. Entsprechend werden oft auch eigene Wege gesucht.

Halten Sie derartige regulatorische Eingriffe in der Schweiz für zweckmässig?

Die Unterschiede zwischen den Unternehmen sind sehr gross, sodass es kein allgemein gültiges Rezept gibt. Insgesamt sind die Regulierungen in der Schweiz genügend weitgehend und auch differenziert genug, um den Anforderungen gerecht zu werden. Die gesetzlichen Regelungen inkl. des revidierten Revisionsrechts werden durch die Corporate Governance-Empfehlungen und -Richtlinien sowie durch die nationalen bzw. internationalen Rechnungslegungsstandards ergänzt. Ein formalistischer Eingriff analog dem Sarbanes-Oxley Act entspricht weder den differenzierten Schweizer Bedürfnissen noch der Rechtstradition mit einer gut verankerten Selbstregulierung.

Welchen Einfluss haben die regulatorischen Entwicklungen in der EU auf die Schweiz?

Die Entwicklungen in der EU werden in der Schweiz genau beobachtet. Sie sind aber vor allem durch das Bestreben einer internen Harmonisierung geprägt. Die Schweiz muss ihren Regulierungsbedarf im Gesellschaftsrecht autonom beurteilen und an den tatsächlichen Bedürfnissen ausrichten. Dabei ist sie gut beraten, den Handlungsspielraum auszunützen und möglichst flexiblere Formen den Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Das Gesellschaftsrecht muss als komparativer Vorteil eingesetzt werden, hingegen wäre ein blinder – und möglicherweise vorseilender – Nachvollzug verfehlt und gar schädlich.

Finden Sie es sinnvoll, wenn im Geschäftsbericht der Unternehmen eine Aussage über die Qualität der Internen Kontrolle gemacht wird? Sollte diese Aussage durch die Externe Revision testiert werden?

Eine Aussage über die Qualität erscheint eher verfehlt, denn dies wäre ein Zwang zu – unglaubwürdiger – Selbstkritik. Hingegen sollen substantielle Aussagen zur Ausgestaltung der Internen Kontrolle gemacht werden, damit sich die Aktionäre ein eigenes Bild machen können. Eine Testierung dieses Berichtsteils erscheint nicht als angebracht, da sie sehr aufwändig und zu sehr mit Ermessensspielraum behaftet wäre. Die Testierung der Revisoren sollte sich auf die Finanzberichterstattung konzentrieren.

Wie unsere Umfrage zeigt, wäre die von Unternehmen bevorzugte Regulierungsform die Vorgabe unverbindlicher Empfehlungen mit Offenlegungspflicht. Halten Sie dies für zielführend? Welche Rolle spielt economiesuisse in diesem Zusammenhang?

Eine Empfehlung würde sich am Charakter des Swiss Code of Best Practice orientieren. Der Anpassungsbedarf des Swiss Code wird von uns im Rahmen der nationalen wie internationalen Rechtsentwicklung verfolgt und beurteilt. Dabei trägt sie vor allem auch der Einschätzung der Unternehmen Rechnung. Für diese Arbeiten übernimmt economiesuisse entsprechend den Bestimmungen des Swiss Code die Federführung. Bisher wurde der Bedarf für eine solche Richtlinie seitens der Unternehmen (noch) nicht geltend gemacht. Angesichts der unterschiedlichen Bedürfnisse und der bereits bestehenden Modelle der Branche muss das Vorgehen vorgängig genauer abgeklärt werden.

Welchen Einfluss haben die Regulierungstendenzen auf die Corporate Governance in der Schweiz? Profitiert die Wirtschaft von klareren Regelungen?

Mit dem Swiss Code wurde eine breite Diskussion zur Corporate Governance ausgelöst. Die entsprechenden internen Analysen der Unternehmen aller Gröszenordnungen führen insgesamt zu einer Effizienzverbesserung. Es darf aber nicht übersehen werden, dass der Unternehmenserfolg nicht herbeireguliert werden kann, sondern (hart) am Markt erwirtschaftet werden muss. Für die Wirtschaft ist dieser Erfolg letztlich entscheidender.

International bestehen bereits Rahmenwerke zur Gestaltung der Internen Kontrolle. Inwieweit besteht in der Schweiz die Notwendigkeit eigenständiger Handlungsempfehlungen?

Für die kotierten Unternehmen ist die Börse verpflichtet, die internationalen Standards mit zu berücksichtigen. Auch wenn eigene Empfehlungen erarbeitet werden, müssen vergleichbare Werke schon im Sinne der Glaubwürdigkeit einbezogen werden. Dieses Vorgehen wurde auch beim Swiss Code und früher schon beim Übernahmerecht mit Erfolg gewählt. Eigenständige Empfehlungen rechtfertigen sich dennoch, um den spezifischen gesetzlichen Anforderungen und auch den Besonderheiten des Schweizer Wirtschaftssystems Rechnung zu tragen.

Thomas Pletscher / Urs Furrer, April 2005

Ausblick

Die globale Stärkung der Corporate Governance, verbunden mit den regulatorischen Entwicklungen (insbesondere auch in den USA), führt weltweit zu einem erhöhten Stellenwert der Internen Kontrolle. Die Anforderungen sind gestiegen. Eine wirkungsvolle Unternehmensführung bedingt ein effektives Überwachungs- und Kontrollsystem, welches alle Unternehmensbereiche einbezieht. Nachhaltigkeit bei der Unternehmensführung und -kontrolle beginnt an der Spitze, d. h. beim Verwaltungsrat und bei der Geschäftsleitung, und hat sämtliche Prozesse und Funktionen des Unternehmens zu durchdringen.

Die Resultate unserer Umfrage zeigen, dass der Stand der Internen Kontrolle bei den schweizerischen Unternehmen mehrheitlich positiv beurteilt wird. Diese Eigeneinschätzung muss aber aufgrund der Studienresultate wieder eingeschränkt werden, da ein Grossteil der Unternehmen einen klaren Entwicklungsbedarf erkennt sowie die Erwartungen und Anforderungen an funktionierende Interne Kontrollen sehr unterschiedlich sind. Handlungsbedarf besteht aus unserer Sicht auf den Ebenen der Regulation, der Wirtschaftsprüfung, aber auch der Unternehmen selbst.

Auf regulatorischer Ebene muss die Definition und Erwartungshaltung bezüglich Interner Kontrolle geklärt werden. Im Gesetzesentwurf zur Änderung des Obligationenrechts wird vorgeschlagen, dass die Externe Revisionsstelle neu die Existenz eines Internen Kontrollsystems zu bestätigen hat. Unklar ist, ob es sich hierbei nur um eine Interne Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung handelt (analog Sarbanes-Oxley Act, Section 404) oder ob die Interne Kontrolle auch die Komponenten Operations (Effizienz der Geschäftsprozesse) und Compliance (Einhaltung weiterer, nicht finanzrelevanter Regulierungen) abdecken muss. Der Gesetzgeber sollte festlegen, welche Regelwerke oder Standards die Basis für die Interne Kontrolle sein sollen. Am naheliegendsten wäre die Anlehnung an einen international akzeptierten Standard wie COSO, allerdings mit pragmatischer Umsetzung.

In Zusammenarbeit mit dem Gesetzgeber und den Unternehmensverbänden hat die Branche der Wirtschaftsprüfung einen Prüfungsstandard für die Interne Kontrolle zu erarbeiten. Zwar hat die Externe Revisionsstelle bereits in der Vergangenheit die Ausgestaltung der Internen Kontrolle in ihre Prüfungshandlungen einbezogen, jedoch war sie kein eigentlicher Prüfungsgegenstand. Da viele Gesellschaften international tätig sind, sollte dieser Prüfungsstandard auch internationalen Erwartungen entsprechen.

Innerhalb der Unternehmen muss die Interne Kontrolle besser dokumentiert und systematischer überwacht werden. Der bisher gepflegte pragmatische Ansatz erfüllt weder die Erwartungen der Investoren und der Öffentlichkeit, noch ist er international kompatibel. Dabei darf der Formalismus nicht so weit gehen wie ihn der Sarbanes-Oxley Act vorsieht, doch ein Mindestmass an Transparenz und Nachvollziehbarkeit sollte sichergestellt werden. Einen konkreten Handlungsbedarf sehen wir bei den in dieser Studie abgedeckten TOP 1000 Gesellschaften in folgenden Bereichen:

- Entwicklungsbedarf einer national verbindlichen Norm für die Interne Kontrolle (in Anlehnung beispielsweise an einen international akzeptierten Standard wie COSO)
- Dokumentation der wichtigsten Prozesse und Kontrollen
- Organisatorische Sicherstellung einer regelmässigen Überwachung der Internen Kontrolle, z.B. durch eine unabhängige Interne Revision
- Förderung des Kontrollumfelds («weiche» Kontrollkomponenten) durch die Schaffung eines Ethikkodexes und die Einrichtung eines «Whistleblowings»
- Bestätigung der Angemessenheit der Internen Kontrolle durch den Verwaltungsrat mit Offenlegung im Geschäftsbericht

Mit diesen Handlungen kann das Unternehmen nicht nur den zunehmenden regulatorischen Verpflichtungen nachkommen, sondern es wird mit der Verbesserung des Überwachungs- und Kontrollsystems auch betriebswirtschaftlicher Nutzen generiert.

Studienhinweis

Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis

Standortbestimmung bei Schweizer Unternehmen

72 Seiten, herausgegeben von KPMG Schweiz, 1. Auflage 5/2005

Bestelladresse:	Bestellnr. 011 564
KPMG Fides Management AG	kpmgpublications@kpmg.ch
Publications Service	Tel. 044 249 31 31
Badenerstrasse 172	Fax 044 249 23 19
Postfach	
8026 Zürich	

Diese Publikation ist auch in französischer Sprache erhältlich (Bestellnr. 011 565).

Weitere Studien von KPMG in Zusammenarbeit mit dem Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich:

Früherkennung und Überwindung von Unternehmensrisiken

Einblick in die Praxis von Schweizer Unternehmen

56 Seiten, herausgegeben von KPMG Schweiz, 2004

Deutsch (Bestellnr. 011 537) und Französisch (Bestellnr. 011 538)

Fast die Hälfte aller in einer Studie von KPMG und der Universität Zürich befragten Unternehmen haben in den letzten fünf Jahren eine Krisensituation erlebt. Die Früherkennung von Krisenfaktoren und deren Bewältigung ist zu einer zentralen Führungsaufgabe geworden.

Unternehmenskrisen sind unter anderem eine Folge unzureichender oder fehlender Massnahmen in der Strategiephase der Unternehmung und schlagen sich durch die Verschlechterung der Kennzahlen im Rechnungswesen nieder. Die Studie «Früherkennung und Überwindung von Unternehmenskrisen» von KPMG und dem Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich zeigt auf, anhand welcher Indikatoren das Eintreten beziehungsweise der Verlauf einer Ertrags- oder Liquiditätskrise systematisch überwacht werden kann.

Management der Mehrwertsteuerrisiken

54 Seiten, herausgegeben von KPMG Schweiz, 2004

Deutsch (Bestellnr. 011 539) und Französisch (Bestellnr. 011 540)

Die von KPMG Schweiz und dem Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich durchgeführte Studie zielt auf eine Sensibilisierung für die Problematik von nicht beachteten mehrwertsteuerlichen Schwachstellen innerhalb der Unternehmung. Dazu wurden die 500 umsatzstärksten Unternehmen sowie ausgewählte Banken und Versicherungen in der Schweiz befragt.

Hauptsitz

8026 Zürich
Badenerstrasse 172
Postfach
Telefon +41 44 249 31 31
Telefax +41 44 249 23 19
www.kpmg.ch

Deutschschweiz

5001 Aarau
Mühlemattstrasse 56
Postfach 2701
Telefon +41 62 834 48 00
Telefax +41 62 834 48 50

4003 Basel
Steinengraben 5
Postfach
Telefon +41 61 286 91 91
Telefax +41 61 286 92 73

3000 Bern 15
Hofgut
Postfach
Telefon +41 31 384 76 00
Telefax +41 31 384 76 47

6039 Root/Luzern
D4 Platz 5
Telefon +41 41 368 38 38
Telefax +41 41 368 38 88

9001 St. Gallen
Bogenstrasse 7
Postfach 1142
Telefon +41 71 272 00 11
Telefax +41 71 272 00 30

6304 Zug
Landis + Gyr-Strasse 1
Postfach 4427
Telefon +41 41 727 74 74
Telefax +41 41 727 74 00

Suisse romande

1701 Fribourg
Rue des Pilettes 1
Case postale 887
Téléphone +41 26 347 49 00
Téléfax +41 26 347 49 01

1211 Genève 12
Chemin De-Normandie 14
Case postale 449
Téléphone +41 22 704 15 15
Téléfax +41 22 347 73 13

1002 Lausanne
Avenue de Rumine 37
Case postale 6663
Téléphone +41 21 345 01 22
Téléfax +41 21 320 53 07

2001 Neuchâtel
Rue du Seyon 1
Case postale 2572
Téléphone +41 32 727 61 30
Téléfax +41 32 727 61 58

2800 Delémont
Rue de la Maltière 10
Case postale 575
Téléphone +41 32 423 45 10
Téléfax +41 32 423 45 11

Ticino

6900 Lugano
Via Balestra 33
Telefono +41 91 912 12 12
Telefax +41 91 912 12 13

Liechtenstein

LI-9494 Schaan
Landstrasse 99
Postfach 342
Telefon +423 237 70 40
Telefax +423 237 70 50
www.kpmg.li

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine zukünftige Sachlage widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Untersuchung und eine professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen.

© 2005 KPMG Holding, the Swiss member firm of KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Switzerland. The KPMG logo and name are trademarks of KPMG International.