



DAS INTERNE KONTROLLSYSTEM (IKS)

in Schweizer Unternehmen
ausserhalb des Finanzsektors

Einblicke in die aktuelle Praxis

***“From insight
to impact”*** 

SPONSOREN

PricewaterhouseCoopers AG, Zürich

Hilti Lab for Integrated Performance
Management, St.Gallen

Hilti.LAB

ABB Asea Brown Boveri Ltd., Zürich

ABB



Eine Publikation des Lehrstuhls für Internal Control/Internal Audit am
Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St.Gallen (ACA-HSG).

An dieser Studie haben mitgewirkt:

Prof. T. Flemming Ruud, PhD, Professor für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Internal Control / Internal Audit

Dr. Adrian Kyburz, Projektleiter

Katharina Schramm, wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin

DAS INTERNE KONTROLLSYSTEM (IKS)

in Schweizer Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors

Die Bedeutung der Internen Steuerung und Kontrolle von Unternehmensrisiken ist heute wichtiger denn je. In Zeiten von Big Data, E-Commerce, Social Media und einem sich schnell wandelnden politischen Umfeld gilt es für Unternehmen, die eigenen Prozesse aktuell zu halten und neu aufkommende Risiken zu antizipieren. Gerade in grossen Unternehmen ist daher ein funktionierendes Internes Kontrollsystem (IKS) ein Baustein dafür, dass Aktionäre, Lieferanten und Mitarbeitende vor Betrug und Fehlern geschützt werden.

Mit der zunehmenden Komplexität wächst bei Regulatoren und in der Praxis das Bewusstsein, dass die Vorteile eines wirksamen IKS auch ausserhalb der finanziellen Berichterstattung genutzt werden sollen. Zentrale Rahmenwerke zum IKS weisen dementsprechend auf die Bedeutung hin, Risiken und Chancen auch in den Bereichen Operations und Compliance sowie im Bereich der nicht-finanziellen Berichterstattung frühzeitig zu erkennen und zu handhaben. Die Erwartung externer Anspruchsgruppen führte zudem bereits im Verlauf der Nullerjahre dazu, dass auch bei grösseren Unternehmen im Nichtfinanzsektor ein IKS etabliert wurde.

Es gilt vor diesem Hintergrund zu prüfen, wie sich das Verständnis des IKS insbesondere bei Schweizer Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors seit den regulatorischen Anpassungen zu Beginn des Jahrtausends entwickelt hat. Wird das IKS nicht nur als formelle Hürde angesehen, sondern als Mehrwert schaffendes Instrument auf allen Unternehmensebenen in die Prozesslandschaft integriert, kann es zur Zielerreichung und zum langfristigen Unternehmenserfolg beitragen.

Die vorliegende Studie untersucht, welche Regelwerke in der Schweiz zur Anwendung kommen, welche Reifegrade die einzelnen Komponenten des IKS in den Unternehmen erreicht haben und welche Verbesserungspotenziale noch vorhanden sind. Die Studienergebnisse zeigen dabei unter anderem, dass die Etablierung einer positiven Kontrollkultur sowie die konsistente und aktive Unterstützung der obersten Entscheidungsträger wesentlich dafür sind, ob das IKS akzeptiert und dauerhaft als Kernelement einer guten Corporate Governance gelebt wird.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre dieser Studie sowie wertvolle Einblicke zur Umsetzung und zur Verbesserung des IKS auch in Ihrem Unternehmen.



Prof. T. Flemming Ruud, PhD

Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Internal Control / Internal Audit an der Universität St.Gallen (HSG),
Wirtschaftsprüfer (Norwegen)



1	EINFÜHRUNG	6
2	ANGABEN ZU DEN TEILNEHMENDEN	10
3	INTERNE STEUERUNG UND KONTROLLE IM UNTERNEHMEN	12
3.1	RAHMENWERKE	12
3.2	RISIKO- UND KONTROLLSTRUKTUR	14
3.3	WAHRNEHMUNG UND BEDEUTUNG DES IKS	18
4	ZIELE UND BESTANDTEILE DES IKS	20
4.1	ZIELE DES IKS	20
4.2	STEUERUNGS- UND KONTROLLUMFELD	21
4.3	RISIKOBEURTEILUNG	24
4.4	STEUERUNGS- UND KONTROLLAKTIVITÄTEN	26
4.5	INFORMATION UND KOMMUNIKATION	28
4.6	MONITORING	30
5	ZUKÜNFTIGE ENTWICKLUNG	32
6	SCHLUSSBETRACHTUNG	34
	ABBILDUNGSVERZEICHNIS	35
	LITERATURVERZEICHNIS	36
	AUTOREN	38
	SPONSOREN	38
	KONTAKT	38

I. Einführung

I.1 Hintergrund

Das Interne Kontrollsystem (IKS) dient als wichtiges Instrument in der Beurteilung und der Steuerung von Risiken mittels organisatorischer Massnahmen. Damit nimmt das IKS nicht nur eine zentrale Rolle im unternehmensweiten Risikomanagement ein, sondern trägt auch zur Sicherstellung des unternehmerischen Erfolgs bei.¹ In einem Umfeld intensiven Wettbewerbs kann das IKS helfen, der Konkurrenz einen entscheidenden Schritt voraus zu sein, gleichzeitig besteht jedoch auch die Gefahr des Eintretens unerwünschter Ereignisse bei einem nicht wirksamen oder einem nicht existierendem IKS.

Trotz des Potenzials, das ein wirksames IKS auf das Unternehmen haben kann, weckt der Kontrollgedanke bei Unternehmensverantwortlichen häufig eine abwehrende Haltung. Dies ist auf den hohen Bedarf an Ressourcen für Aufbau, Ausführung und Monitoring des IKS zurückzuführen. Gleichzeitig ist der Nutzen des IKS – idealerweise die Prävention von negativen Prozessabweichungen – in der Regel nicht direkt sichtbar. In Zeiten, in denen bei vielen Unternehmen Kosteneinsparungen verfolgt werden und Wachstum vermehrt mit externen Zukäufen bewerkstelligt wird, liegt es nahe, Investitionen in das IKS entweder nicht zu tätigen oder ganz aufzuschieben. Dies gilt insbesondere für Unternehmen im deutschsprachigen Raum, in denen der Begriff Kontrolle häufig mit einer defensiven Konnotation versehen ist. Blickt man in angelsächsische Länder, so stellt man fest, dass im Verständnis von Control auch ein steuerndes, direktives Element enthalten ist. Demzufolge gilt es bei Diskussionen zum globalen Konzept Internal Control im Deutschen Sprachgebrauch jeweils den Aspekt und die Bedeutung der aktiven Steuerung der Unternehmensrisiken durch geeignete Massnahmen zu betonen. Im besten Fall wird Kontrolle somit nicht nur als ein Instrument zur Abwehr von negativen Ereignissen wahrgenommen, sondern dient, wie eingangs beschrieben, der proaktiven Sicherstellung der Unternehmenszielerreichung.

I.2 Entwicklung des IKS in der Schweiz

In Folge einer Reihe von Unternehmensskandalen im US-amerikanischen Raum rund um die Jahrtausendwende und des daraus folgenden Vertrauensverlustes wurden erst in den USA mit dem Sarbanes-Oxley Act (SOX)², später ebenfalls in vielen anderen Ländern, die Corporate Governance-Anforderungen einschliesslich der Bestimmungen zur Internen Steuerung und Kontrolle verschärft. Auch die Schweiz knüpfte im Zuge der globalen Signalwirkung des SOX mit der Überarbeitung des Revisionsgesetzes im Obligationenrecht an diese regulatorische Neuordnung an. Im Jahr 2018 jährt sich die Einführung der Pflicht für Schweizer Unternehmen, die einer ordentlichen Revision unterliegen, den Nachweis für ein formalisiertes und dokumentiertes IKS zu erbringen, bereits zum zehnten Mal. So sind Unternehmen seit dem Jahr 2008 gesetzlich zum Nachweis des Vorhandenseins eines finanziellen IKS – eine reine Existenzprüfung durch die Revisionsstelle im Rahmen der ordentlichen Revision, ohne Prüfung der Wirksamkeit – verpflichtet. Falls kein dokumentiertes IKS im Unternehmen vorhanden ist, muss die Revisionsstelle dies dem Verwaltungsrat mitteilen und im Bericht an die Generalversammlung vermerken. Darüber hinaus gilt die gesellschaftliche Organhaftung des Verwaltungsrats, sofern dieser absichtlich oder fahrlässig seiner Pflicht nicht nachgekommen ist, ein angemessenes IKS einzurichten, aufrechtzuerhalten oder Mängel daran zu beseitigen und ein Aktionär oder ein Gläubiger in Folge dieses Versäumnisses zu Schaden gekommen ist. Nur vier Jahre nach der erwähnten Neuerung des Schweizerischen Revisionsgesetzes folgte bereits eine gewisse Lockerung, durch die – mit der Begründung der Reduzierung des bürokratischen Aufwandes – kleinere Unternehmen von der obigen Verpflichtung ausgenommen wurden.

¹ Vgl. Hunziker, 2015 Zehnder, 2014 Wirth, 2014, oder Hirschi, Hürlimann, Toma, & Werren, 2011

² Der Sarbanes-Oxley Act (SOX) trat 2002 in den USA in Kraft und sieht mitunter zusätzliche Publizitätsvorschriften vor; verlangt die Etablierung eines Prüfungsausschusses (Audit Committees) und legte die Grundlage zur Gründung einer neuen Aufsichtsbehörde für den Berufsstand der Externen Revision. Nach dem Vorbild früherer Wirtschaftsgesetze in den USA, wie zum Beispiel dem Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) von 1977, hat der SOX auch extraterritoriale Wirkung und gilt für alle Unternehmen mit Geschäftstätigkeiten in den USA.

Folglich gelten die gesetzlichen Vorschriften zum IKS nur noch für Unternehmen, die zwei der drei nachfolgenden Grössenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten: CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Umsatz, 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.³

Die letzte Gesetzesänderung mit – zumindest indirekter – Auswirkung auf die Berichterstattung zum IKS in Schweizer Unternehmen ist das Inkrafttreten des überarbeiteten Rechnungslegungsrechts von 2013. Diese Revision bringt implizit auch die Einführung eines breiteren Risikoverständnisses mit sich, welches über Risiken zur finanziellen Berichterstattung hinausgeht.⁴ Dies stellt einen wichtigen Meilenstein in der Gesetzgebung zur Steuerung und Kontrolle von Unternehmensrisiken dar. Konkret geht es darum, die weit verbreitete Wahrnehmung von Kontrolle als Pflichtaufgabe zu überwinden. Dies kann jedoch nur dann geschehen, wenn das IKS effektiv in die Unternehmensprozesse eingebettet ist und sich somit auch auf operationelle Risiken und Risiken zur Einhaltung von Regularien und Gesetzen (Compliance) bezieht. Folglich bedarf es anerkannter Best Practice-Ansätze, die anhand der jeweiligen Unternehmensstruktur ausgelegt und umgesetzt werden.

Während die erwähnten Gesetze zwar branchenunabhängig gelten, sind die Anforderungen von Standardsettern und Aufsichtsbehörden speziell im Finanzsektor deutlich höher. Klare Richtlinien von der Definition des Risikoappetits, über Frameworks zur Identifikation und Beurteilung operationeller Risiken, hin zur regelmässigen öffentlichen Berichterstattung sind hier verpflichtend. Im Gegensatz dazu unterliegt die Ausgestaltung und Umsetzung des IKS im Nichtfinanzsektor der Eigeninitiative und der Selbstkontrolle der Unternehmen.

I.3 Definition Interner Steuerung und Kontrolle

In der Literatur findet sich eine Vielzahl an Definitionen und Erklärungen zum Begriff der Internen Steuerung und Kontrolle, die sich häufig nur in Nuancen unterscheiden.⁵ Die wohl meistzitierte Beschreibung Interner Steuerung und Kontrolle stammt vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)⁶, einer Organisation, die sich der Entwicklung von Rahmenwerken und Leitfäden für die Bereiche Interne Kontrolle, Risikomanagement und Fraud-Abschreckung verschrieben hat. Dabei wird Interne Steuerung und Kontrolle mit den folgenden Merkmalen beschrieben:⁷

- Integration als Prozess in die Geschäftsaktivitäten
- Beeinflussung durch Mitarbeitende aller Unternehmensebenen
- Unterstützung der Erreichung von Unternehmenszielen
- Angemessene - nicht absolute - Sicherheit zur Korrektheit risikobezogener Informationen.

Unternehmensziele sind dabei dreigliedrig als Effektivität und Effizienz operativer Tätigkeiten (Operations), Einhaltung von Gesetzen und Normen (Compliance) sowie Integrität der Unternehmensberichterstattung (Reporting) definiert. Zeitgleich mit der zuvor beschriebenen Erweiterung des Risikoverständnisses im Schweizer Obligationenrecht wurde das letztere Unternehmensziel von COSO im Jahr 2013 von einer externen Finanzperspektive, hin zu internen und externen Finanz- und Nicht-Finanzberichten erweitert.

³ Vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR

⁴ Vgl. Ruud, 2014

⁵ Vgl. Pfaff, et al., 2016

⁶ Das COSO wurde 1985 als privatwirtschaftliche Kooperation der American Accounting Association (AAA), dem American Institute of CPAs (AICPA), den Financial Executives International (FEI), dem Institute of Management Accountants (IMA) sowie dem Institute of Internal Auditors (IIA) gegründet.

⁷ Vgl. COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013

I.4 Abgrenzung der Begriffe IKS, Risikomanagement und Governance

Grundsätzlich zu unterscheiden gilt es die Prozesse des IKS von denen des Risikomanagements und denen der Governance. Obigen Ausführungen folgend, beschreibt das IKS jene präventiven, detektiven, direktiven und korrektiven Aktivitäten, die zur Steuerung der in den operativen Prozessen enthaltenen Risiken eingesetzt werden. Die Verantwortung für die Aufrechterhaltung des IKS liegt zwar grundsätzlich bei der Geschäftsleitung, jedoch sind es die jeweiligen Prozesseigner, denen die Ausführung der Kontrollen üblicherweise obliegt.

Abb. I IKS, Risikomanagement und Governance



Das unternehmensweite Risikomanagement (Enterprise Risk Management, ERM) beinhaltet das IKS als einen inhärenten Bestandteil. Darüber hinaus verlangt das ERM nach einem proaktiven und kontinuierlichen Prozess zur Identifikation, Beurteilung und Steuerung möglicher Ereignisse, die einen Einfluss auf die Unternehmenszielerreichung haben können. Das ERM integriert somit Kultur, Ressourcen, Prozesse und Verfahren des Unternehmens mit der Firmenstrategie und -mission, um Mehrwert zu schaffen, zu bewahren und zu erzielen.⁸

Der Begriff Governance wiederum beschreibt alle Abläufe und Strukturen, die von der Geschäftsleitung und/oder dem Verwaltungsrat erlassen werden und ist zudem nicht auf Risiken beschränkt. Stattdessen wird darunter die ganzheitliche Information, Steuerung und das Monitoring der Unternehmensziele, -aktivitäten und -prozesse verstanden.

8 Vgl. COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2016

I.5 Ziele und zu beantwortende Fragen

Die umfassendsten Publikationen zum Stand des IKS in Schweizer Unternehmen gehen zurück auf den Zeitraum zwischen 2004 und 2010.⁹ Somit zeigen diese Publikationen einen Stand auf, der sich auf die Zeit entweder vor oder kurz nach der gesetzlichen Verpflichtung von Schweizer Unternehmen zum Nachweis der Existenz des IKS bezieht. Vor diesem Hintergrund besteht eines der Ziele dieser Studie darin, zu eruieren, ob das IKS als wichtiger Bestandteil des operativen Erfolgs bereits in der Wahrnehmung der Geschäftsleitungsmitglieder etabliert ist. Weiter geht es darum, den Grad der Verbreitung und der Implementierung des IKS zu untersuchen. Dabei wird überprüft, ob das IKS in den befragten Unternehmen tatsächlich gelebt oder als verpflichtende regulatorische Auflage angesehen wird. Um als Benchmark für Schweizer Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors Anwendung zu finden, werden die Ergebnisse zudem auf Unterschiede hinsichtlich der Unternehmensgrösse hin untersucht.

I.6 Aufbau und Gliederung

Nach einer Analyse der teilnehmenden Unternehmen (Kapitel 2) wird das IKS in Schweizer Unternehmen im Hinblick auf die angewandten Rahmenwerke, auf die Risiko- und Kontrollstruktur sowie bezüglich des wahrgenommenen Reifegrads beschrieben. Kapitel 4 umfasst anschliessend die wesentlichen Elemente Interner Steuerung und Kontrolle. Dabei sind die fünf zentralen Komponenten des weltweit anerkannten und in Kapitel 3 vorgestellten COSO Internal Control – Integrated Frameworks (2013) – namentlich Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information und Communication, Monitoring – strukturgebend. Vor der Schlussbetrachtung in Kapitel 6 wird in Kapitel 5 ein Ausblick zur zukünftigen Entwicklung und den Potenzialen im Bereich des IKS gegeben.

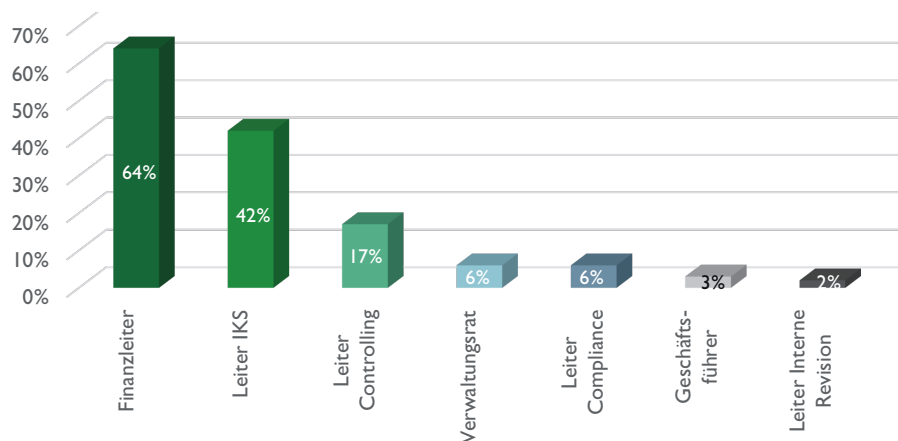
⁹ u.a. Horváth & Partner AG / IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich, 2010, IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich / PwC - PricewaterhouseCoopers, 2008, KPMG / IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich, 2004

2. Angaben zu den Teilnehmenden

Während sich das Interesse von Regulatoren und Forschung in der jüngeren Vergangenheit meist auf den Finanzsektor konzentriert hat, so ist die vorliegende Studie darauf ausgelegt, das IKS in den vergleichsweise weniger stark regulierten Schweizer Nichtfinanzunternehmen zu analysieren. Kleinunternehmen, bei denen mit geringerer Wahrscheinlichkeit ein dokumentiertes IKS vorzufinden ist, waren von der Befragung ausgeschlossen. Insgesamt wurden die Finanzleiter von insgesamt 710 Schweizer Nichtfinanzunternehmen angeschrieben.¹⁰ Zu einer Weitergabe der auf Deutsch und Englisch angebotenen online Umfrage innerhalb der Geschäftsleitung, z.B. zum IKS-Verantwortlichen, wurde ermutigt. Insgesamt haben 64 Repräsentanten von Schweizer Nichtfinanzunternehmen an der Umfrage teilgenommen, was einem Rücklauf von 9 % entspricht. Dies deckt sich mit den Erwartungen für Umfragen mit Geschäftsleitungsmitgliedern, wie einschlägiger Literatur zu entnehmen ist.¹¹

Von den teilnehmenden Unternehmen haben mit einem Anteil von 64 % die angeschriebenen Finanzleiter selbst an der Umfrage teilgenommen (siehe Abb. 2).¹² Darauf folgten IKS-Verantwortliche (42 %) sowie Leiter des Controllings (17 %). Unter den Teilnehmenden, denen die Umfrage weitergeleitet wurde, waren auch Verwaltungsräte (6 %), Leiter der Compliance (6 %), Geschäftsführer (3 %) und Leiter der Internen Revision (2 %).

Abb. 2 Teilnehmende nach Funktion im Unternehmen¹²



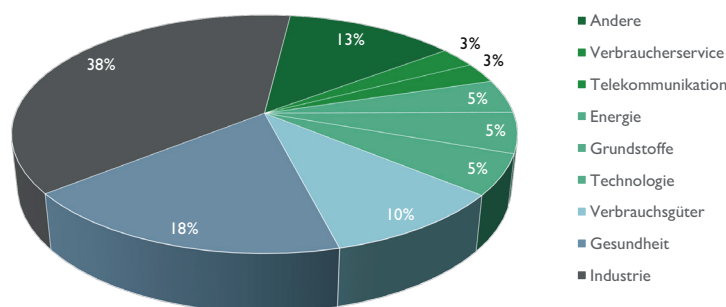
Die am stärksten repräsentierten Branchen sind die Industrie (38 %) sowie der Gesundheitssektor (18 %). Wie in Abb. 3 illustriert, sind auch Unternehmen aus den Bereichen Verbrauchsgüter (10 %) sowie weitere Firmen aus dem Nichtfinanzbereich vertreten. Insgesamt 13 % der Unternehmen, tätig zum Beispiel in den Bereichen Transport und Tourismus oder in der Kulturförderung, wählten keine der vorgegebenen Kategorien und zählen nachfolgend somit zur Kategorie Andere.

¹⁰ Adressaten wurden von PwC Schweiz ausgewählt und angeschrieben.

¹¹ u.a. Diekmann, 2011, Gravetter, 2009

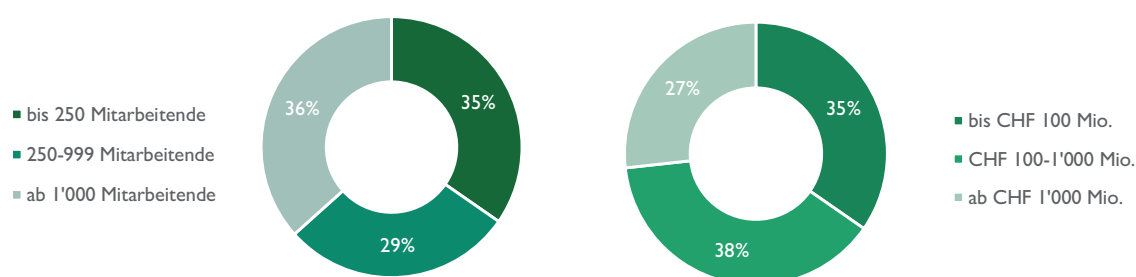
¹² Mehrere Angaben pro Person waren möglich

Abb. 3 Unternehmen nach Branche



Wird die Unternehmensgrösse herangezogen, ist festzuhalten, dass sich die teilnehmenden Unternehmen – unabhängig vom betrachteten Grössenkriterium – in drei ausgeglichene Gruppen einteilen lassen. Jeweils rund ein Drittel der Unternehmen wies im letzten Geschäftsjahr einen Jahresumsatz im Bereich von unter CHF 100 Mio. (35 %), von CHF 100-1'000 Mio. (38 %) oder von mehr als CHF 1'000 Mio. (27 %) aus. Gleichwohl beschäftigen 35 % der antwortenden Unternehmen weniger als 250 Mitarbeitende in Vollzeitäquivalenten, was in der Literatur als eines der Kriterien für einen höheren Formalisierungsgrad des IKS beschrieben wird. Häufig geht mit zunehmender Unternehmensgrösse auch die Einrichtung einer Internen Revision einher.¹³ Weitere 29 % der Teilnehmenden repräsentieren mittelgrosse Unternehmen mit 250-999 Vollzeitäquivalenten, wohingegen bei 36 % der Unternehmen mehr als 1'000 Mitarbeitende beschäftigt sind (siehe Abb. 4). Nachfolgend wird, sofern erforderlich oder sinnvoll, zwischen diesen Gruppen unterschieden.

Abb. 4 Teilnehmende nach Unternehmensgrösse (links: Mitarbeitende, rechts: Umsatz)



Die grosse Mehrheit der teilnehmenden Unternehmen (91 %) unterliegt der ordentlichen Revision gemäss Art. 728a des Schweizerischen Obligationenrechts. Somit müssen diese Unternehmen im Rahmen der Abschlussprüfung die Existenz des IKS nachweisen. Andere gesetzliche oder regulatorische Rahmenbedingungen wie die eingeschränkte Revision (6 %) für kleinere Unternehmen, bei der keine Existenzprüfung zum IKS vorgesehen ist, oder der US-amerikanische Sarbanes-Oxley Act (SOX)¹⁴ (6 %) sind vergleichsweise vernachlässigbar.

¹³ Vgl. Kyburz, 2016, Ruud, 2014, Peemöller, 2007

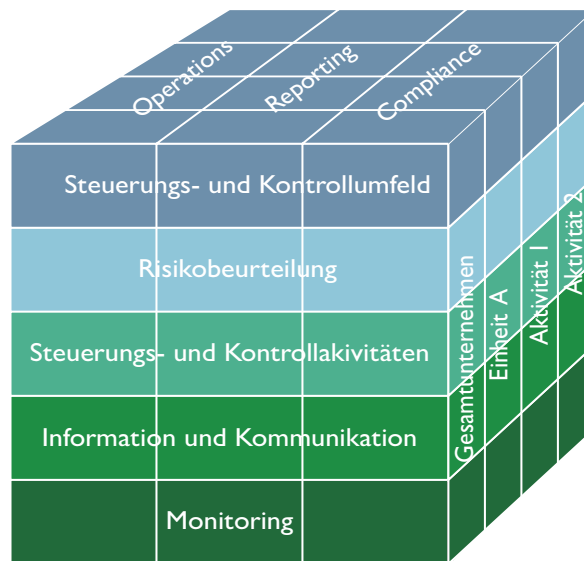
¹⁴ United States Congress, 2002

3. Interne Steuerung und Kontrolle im Unternehmen

3.1 Rahmenwerke

Zur Unterstützung bei der Ausgestaltung des IKS steht eine Vielzahl an Rahmenwerken zur Verfügung, die generelle Richtlinien enthalten und daher jeweils an die eigenen Unternehmensbedürfnisse anzupassen sind.¹⁵ Am bekanntesten ist das vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992 veröffentlichte und 2013 zuletzt überarbeitete Internal Control – Integrated Framework. Das COSO Framework wird typischerweise wie in Abb. 5 als Würfel dargestellt. Damit wird illustriert, dass sich die drei einleitend erwähnten zentralen Zielsetzungen des IKS (Operations, Reporting und Compliance) auf alle fünf Komponenten (Steuerungs- und Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Steuerungs- und Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Monitoring) beziehen und dabei auf allen Unternehmensebenen angewandt werden sollen, damit das IKS seine volle Wirksamkeit entfaltet.

Abb. 5 COSO Internal Control Framework (2013)



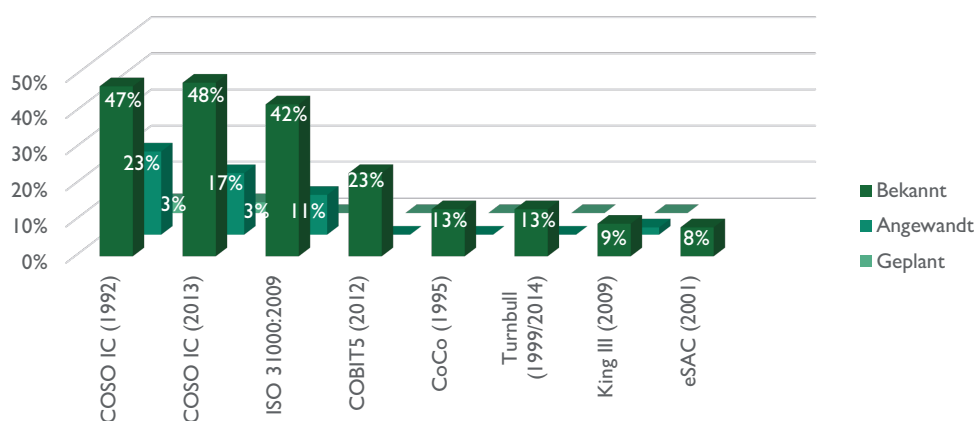
Wie zu erwarten, ist das erwähnte COSO Internal Control – Integrated Framework in Schweizer Unternehmen das bekannteste Rahmenwerk (siehe Abb. 6). Daneben finden lediglich zwei weitere Rahmenwerke Anwendung. Einerseits der von der International Organization for Standardization (ISO) publizierte Risikomanagement-Standard ISO 31000:2009¹⁶, der bei 42 % der Teilnehmenden bekannt ist und in 11 % der Unternehmen angewandt wird, andererseits das COBIT 5 Framework des ISACA¹⁷ (23 % Bekanntheit). COBIT 5 ist ein aus der Perspektive der IT entwickelter Standard, lässt sich aber ebenfalls im Sinne eines ganzheitlichen IKS umsetzen.

¹⁵ Vgl. Pfaff, et al., 2016

¹⁶ Eine neue, ganzheitlich überarbeitete Version des ISO 31000 wurde 2018 veröffentlicht.

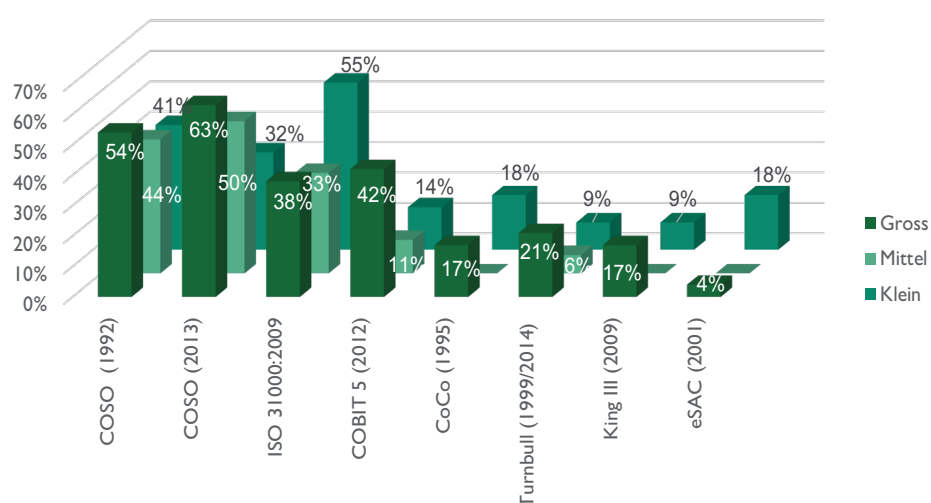
Andere Rahmenwerke, wie zum Beispiel das Criteria of Control (CoCo, 1995) Framework¹⁸ des Canadian Institute of Chartered Accountants (13 %) oder der britische Turnbull-Report¹⁹ (13 %), sind weniger bekannt und finden keine praktische Anwendung bei den befragten Unternehmen.

Abb. 6 Verbreitung von IKS-Rahmenwerken



Hervorzuheben ist auch, dass speziell bei kleineren Unternehmen der ISO-Standard häufiger bekannter (55 %) ist und entsprechend häufiger angewandt wird (23 %) als das COSO Framework (41 % bzw. 14 %). Für grosse Unternehmen, die über eine komplexe IT-Infrastruktur verfügen, spielt zudem das IT-basierte COBIT 5 eine deutlich wichtigere Rolle als für kleine und mittlere Unternehmen.

Abb. 7 Bekanntheit von IKS-Rahmenwerken nach Unternehmensgrösse



17 ISACA, 2012

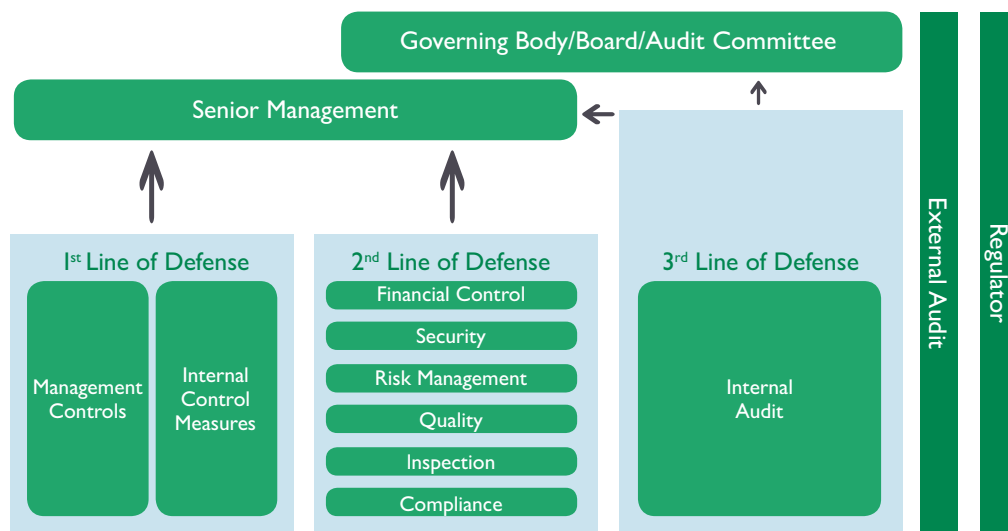
18 CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995

19 Cadbury Commission, 1999

3.2 Risiko- und Kontrollstruktur

Wirksamkeit und Effizienz des IKS werden wesentlich mitbestimmt durch die Risiko- und Kontrollstruktur, die sich aus Funktionen und Aktivitäten verschiedener Ebenen – auch als Verteidigungslinien bezeichnet – zusammensetzt (siehe Abb. 8).²⁰ Die vorliegende Studie ging dabei auch den Fragen nach, wie diese interne Risiko- und Kontrollstruktur in Schweizer Unternehmen typischerweise ausgestaltet ist und welchen Einfluss die jeweiligen Funktionen und Aktivitäten auf die Gestaltung und auf das Monitoring des IKS haben.

Abb. 8 Three Lines of Defense als Modell zur Risiko- und Kontrollstruktur²¹



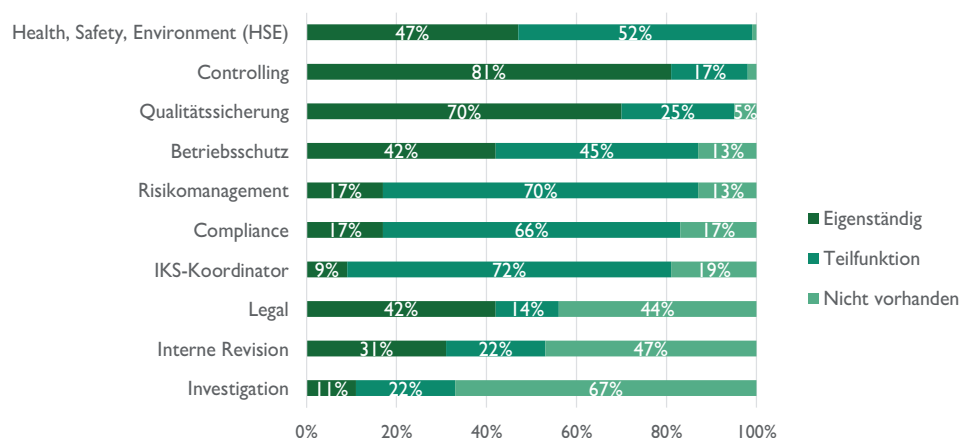
3.2.1 Ausgestaltung der Risiko- und Kontrollstruktur

In Schweizer Nichtfinanzunternehmen bestehen typischerweise ein Controlling (81 %) und eine Qualitätssicherung (70 %) als dedizierte Funktionen (siehe Abb. 9). Klar geregelt sind zudem in der Regel die Verantwortlichkeiten zur Behandlung von Themen des Betriebsschutzes (87 %) sowie der Arbeitssicherheit, Gesundheit und Umwelt (Health, Safety, and Environment, HSE) (99 %), wobei jedoch nur in 42 % bzw. 47 % der Unternehmen eine eigene Funktion dafür besteht. Ähnliches gilt für weitere typische Risikofunktionen wie das Risikomanagement (vorhanden in 87 %, eigenständig in 17 %), Compliance (vorhanden in 83 % der teilnehmenden Unternehmen, als eigenständige Funktion bei 17 %) sowie eine Koordinationsstelle für das IKS (vorhanden in 81 %, eigenständig in 9 %). Eine separate Rechtsabteilung (56 %) und eine Interne Revision (53 %) sind deutlich seltener, jedoch sind die Aufgaben mehrheitlich einer eigenständigen Funktion zugewiesen (42 % bzw. 31 %).

²⁰ Vgl. IIA - The Institute of Internal Auditors, 2013. Für eine Diskussion zum Modell, siehe Ruud & Kyburz, 2014

²¹ IIA - The Institute of Internal Auditors, 2013

Abb. 9 Risiko- und Kontrollfunktionen Schweizer Nichtfinanzunternehmen



Wie zu erwarten, ist die Unternehmensgrösse – und somit die Verfügbarkeit zusätzlicher Ressourcen – eng mit der Struktur und dem Vorhandensein von Risiko- und Kontrollfunktionen verbunden. Besonders auffällig ist dieser Zusammenhang dabei in Bezug auf die Einrichtung einer eigenen Rechtsabteilung sowie einer Internen Revision. So verfügen alle Grossunternehmen mit einem Umsatz von CHF 1 Mrd. oder mehr über eine interne Rechtsabteilung, was bei 60 % der mittelgrossen, jedoch nur bei 18 % der kleineren Unternehmen der Fall ist. Ähnliches zeigt sich bei der Betrachtung der Internen Revision, die in 48 % der teilnehmenden Unternehmen vorhanden ist. Das angewandte Kriterium von 1'000 Mitarbeitenden in Vollzeitäquivalenten lässt sich dabei nahezu als binäres Entscheidungsmerkmal bezüglich der Einrichtung einer solchen dritten Verteidigungslinie einsetzen.²² 67 % der Unternehmen, die dieses Grössemerkmal überschreiten, haben eine Interne Revision, was gleichzeitig nur bei 10 % der mittelgrossen und kleinen Unternehmen der Fall ist. Insgesamt gaben 48 % der Teilnehmenden an, über keine Interne Revision zu verfügen.

Zusammenfassend kann geschlossen werden, dass die Risiko- und Kontrollstruktur mit zunehmender Unternehmensgrösse komplexer ausgestaltet ist, um den Erfordernissen und Zielen der Unternehmen besser gerecht zu werden.

22 Vgl. Kyburz, 2016 und siehe Abb. 8.

3.2.2 Bedeutung für Gestaltung und Monitoring des IKS

Des Weiteren wurde die Bedeutung der jeweils vorhandenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen für die Gestaltung des IKS, d.h. die verschiedenen Komponenten des IKS, untersucht. Ebenfalls analysiert wurde die Rolle derselben Funktionen für das Monitoring der Effektivität des IKS, vergleichbar mit den in der Theorie beschriebenen typischen Rollen der zweiten und dritten Verteidigungslinie (siehe Abb. 8). Nachfolgende Abb. 10 und Abb. 11 illustrieren die Ergebnisse zur Fragestellung bezüglich des Einflusses auf die Gestaltung der Risiko- und Kontrollstruktur eines Unternehmens auf einer sechs-Punkte Skala. Die Resultate wurden in drei aggregierten Kategorien, die einen geringen, mittlern und starken Einfluss widerspiegeln, zusammengefasst.

Abb. 10 Bedeutung für die IKS-Gestaltung

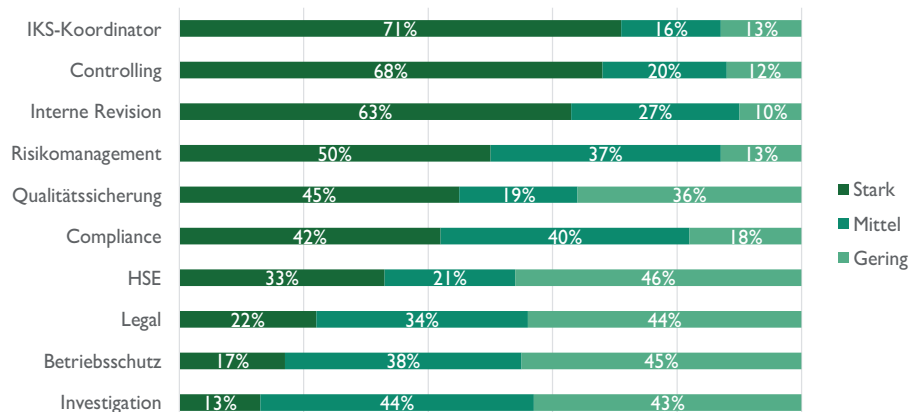
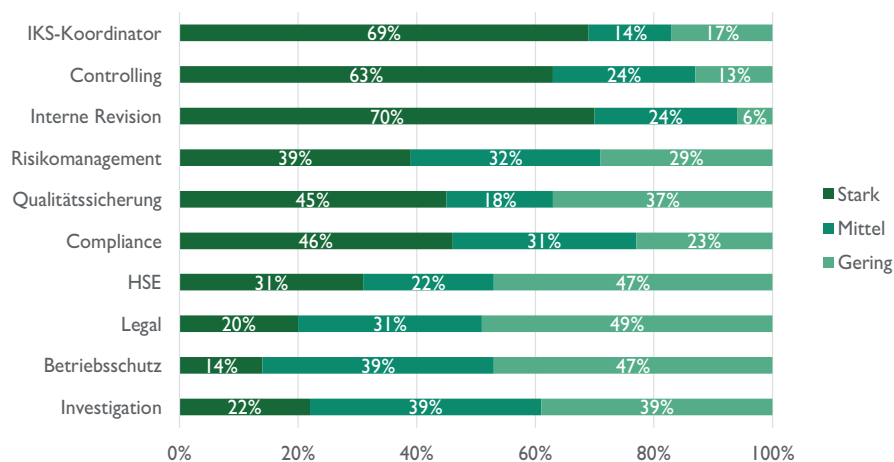


Abb. 11 Bedeutung für das IKS-Monitoring



In Unternehmen, bei denen ein IKS-Koordinator oder eine IKS-Abteilung vorhanden ist, nehmen diese neben der Geschäftsleitung eine entscheidende Rolle für die Ausgestaltung und das Monitoring des IKS ein. Die Tatsache, dass dem Controlling eine vergleichbare Bedeutung zugeordnet wird, spricht dafür, dass das IKS in einer Vielzahl der Unternehmen weiterhin insbesondere auf Finanzprozesse ausgerichtet ist.

Von ähnlicher Wichtigkeit ist die Interne Revision, deren Einfluss auf die IKS-Gestaltung in 63 % der Unternehmen als stark angesehen wird. Auf den ersten Blick lässt sich dies nicht mit den typischen Aufgaben der dritten Verteidigungslinie – der unabhängigen und objektiven Prüfung des IKS – vereinbaren (vgl. Abb. 8). Das IIA, als globaler Berufsstand der Internen Revision, weist in diesem Zusammenhang klar darauf hin, dass die Interne Revision nicht die Rolle des Managements im Sinne einer Entscheidungs- und Ausführungsverantwortung für Interne Steuerungs- und Kontrollprozesse übernehmen kann.²³ Dementsprechend wird der Internen Revision die primäre Verantwortung für das IKS-Monitoring zugesprochen, wie in Abb. 11 illustriert. Dennoch wirkt sich einerseits bereits die Existenz einer Internen Revision im Unternehmen auf die Gestaltung des IKS aus, wie verschiedene Studien nachgewiesen haben.²⁴ Zudem prüft die Interne Revision sowohl die Gestaltung als auch die Effektivität interner Steuerungs- und Kontrollmassnahmen. Mit den daraus folgenden Empfehlungen trägt die Funktion vs. die Aktivität aktiv zu einer verbesserten Gestaltung des IKS bei.

Gespalten sind die Ergebnisse zur Qualitätsfunktion, deren Einfluss auf die Gestaltung (45 % stark vs. 36 % gering) und das Monitoring (45 % stark vs. 37 % gering) sich nicht klar beurteilen lässt. Dieses Ergebnis ist nur teilweise mit der Unternehmensgrösse erklärbar, obwohl gerade in kleinen Unternehmen die Gestaltungsrolle der Qualitätsfunktion für das IKS tendenziell stärker ist als in Grossunternehmen. Daraus kann geschlossen werden, dass die Aufgaben der Qualitätssicherung als Kontrollfunktion je nach Unternehmenserfordernissen häufig unterschiedlich gelagert sind.

Betrachtet man das Ende der Skalen in Abb. 10 und Abb. 11, so finden sich – neben dem Betriebsschutz (Security) und der Abteilung für Arbeitssicherheit, Gesundheit und Umwelt (HSE) – auch die Rechtsabteilung und die Abteilung zur Untersuchung von Regelverstössen (Inspection/Investigation) unter jenen Funktionen bzw. Aktivitäten mit dem geringsten Einfluss auf die Ausgestaltung und das Monitoring des IKS. Die Abteilung zur Untersuchung von Regelverstössen reagiert auf interne und externe Hinweise, sammelt Daten und hat allenfalls eine präventive Funktion zur Vermeidung von Verstössen. Sie erfüllt somit eher eine nachgelagerte Aufgabe und hat, im Gegensatz beispielsweise zur Compliance, nur am Rande die Funktion zum Aufstellen von Regeln und Richtlinien oder zum aktiven Monitoring des IKS. Eine ähnliche Argumentation kann, in geringerem Masse, auch für die Rechtsabteilung herangezogen werden, die als Anlauf- und Expertenstelle für spezifische Rechtsfragen auftritt.

Zusammenfassend sind die Ergebnisse, mit Ausnahme jener für die Qualitätsfunktion, relativ einheitlich und klar. Dies zeigt sich unter anderem darin, dass die überwiegende Mehrheit der Teilnehmenden (90 %) annähernd unabhängig von der Unternehmensgrösse voll oder teilweise zustimmt, dass die Verantwortlichkeiten zum IKS im eigenen Unternehmen klar geregelt sind.

Auch die Koordination zwischen den verschiedenen Risiko- und Kontrollfunktionen bzw. Aktivitäten wird in den meisten Unternehmen (83 %) positiv beurteilt. Generell ist das Vertrauen in das IKS vorhanden, was durch die Bestätigung der Zweckmässigkeit vorhandener Kontrollstrukturen durch 86 % der Antwortenden erkennbar wird.

²³ IIA - The Institute of Internal Auditors, 2009

²⁴ Weitere Informationen und Hinweise zu Sekundärliteratur finden sich in Kyburz, 2016

Diese Ergebnisse gilt es unter Berücksichtigung der Reichweite und der jeweiligen Interpretation des IKS zu reflektieren, wie nachfolgend aufgezeigt wird. Dabei ist davon auszugehen, dass bei Unternehmen mit einem IKS, das primär auf die finanziellen Prozesse ausgerichtet ist und das sich nur geringfügig auf operative Zielsetzungen bezieht, eine klare Aufgabenregelung und Koordination verschiedener Funktionen bzw. Aktivitäten einfacher zu bewerkstelligen ist.

Weniger klar ist in einer Vielzahl von Unternehmen die Abgrenzung zwischen gestaltenden und überwachenden Funktionen bzw. Aktivitäten. So sehen 41 % der Teilnehmenden in diesem Bereich ein deutliches Verbesserungspotenzial, was auch eine mögliche Erklärung dafür darstellt, dass sich annähernd zwei von drei Unternehmen im Bereich des IKS-Monitoring punktuell auf die Beurteilung durch externe Spezialisten verlassen. Praktische Ansätze zur Implementierung klarer Verantwortlichkeiten und effektiver Koordination zwischen den Funktionen und Aktivitäten bieten beispielsweise das eingangs dieses Abschnitts beschriebene Three Lines of Defense Modell, der Einsatz sogenannter Assurance Mappings oder Combined/Integrated Assurance Modelle.²⁵

3.3 Wahrnehmung und Bedeutung des IKS

Die Mehrheit der Teilnehmenden sieht im IKS kein strategisches Instrument zur Mehrwertschaffung im Unternehmen. So bewerten insgesamt 62 % die Investitionen in diesem Bereich eher als notwendige Compliance Übung und nicht als mehrwertschaffendes Instrument zum Schutz des Unternehmens. Dabei sind vor allem kleine Unternehmen eher skeptisch, was möglicherweise mit der generell wahrscheinlicheren Ressourcenknappheit zusammenhängt. Diese Skepsis war, wie einleitend erwähnt, mit ein Grund für den Schweizer Gesetzgeber, die Anforderungen zum IKS für kleinere Unternehmen zu reduzieren.

Dies deckt sich mit verschiedenen weiteren Ergebnissen, einschliesslich der Wahrnehmung der überwiegenden Mehrheit der antwortenden Unternehmen, dass das IKS insbesondere zur Erfüllung gesetzlicher Vorgaben dient (79 %) und folglich primär auf Handbüchern und Richtlinien (84 %) basiert. Somit wird erkennbar, dass das IKS weiterhin primär als Hilfsmittel zur Sicherstellung einer wahrheitsgemässen Finanzberichterstattung dient. Die Interpretation des IKS als ganzheitlich in den Unternehmensprozessen eingebettetes Instrument, das sich auf interne und externe finanzielle und nichtfinanzielle Ziele bezieht, hat sich folglich bei den befragten Unternehmen (noch) nicht durchgesetzt. Auch zeigt sich bei 70 % der teilnehmenden Unternehmen die Sorge, dass weitere Regulierungen zum IKS unnötige Mehrkosten verursachen. Demgegenüber steht die steigende Komplexität des heutigen Geschäftsumfelds, beispielsweise durch die Tätigkeit in neuen Geschäftsfeldern, durch die Digitalisierung und die internationale Geschäftsausrichtung, wodurch die Anforderungen an das IKS erhöht werden. Zwei Drittel der befragten Unternehmen betonen in diesem Zusammenhang, dass es künftig zunehmend schwieriger werden wird, Schwachstellen im Unternehmen durch das IKS aufzudecken.

25 Vgl. PwC, 2016, PwC, 2015, IIA - The Institute of Internal Auditors, 2016, Huibers, 2015 und Ruud & Kyburz, 2014

Insgesamt zeigt sich, dass in Schweizer Unternehmen weiterhin eine Interpretation des IKS, die sich insbesondere auf die finanzielle Berichterstattung bezieht, stärker verbreitet ist. Die Zielsetzungen des IKS werden im folgenden Kapitel näher untersucht, bevor nachfolgend die fünf typischen IKS-Bestandteile, wie einleitend als Komponenten des COSO Internal Control Framework vorgestellt, diskutiert werden. Ein zentraler Bestandteil dieser Betrachtung ist der wahrgenommene Reifegrad der jeweiligen Komponente, der anhand eines fünfstufigen Modells, wie in Abb. 12 dargestellt, erhoben wurde. Als Reifegradmodell basiert dieses fünfstufige Modell auf dem Capability Maturity Model® Integration (CMMI) der Carnegie Mellon University.²⁶

Abb. 12 Reifegradmodell zum IKS



26 Chrissis, Konrad, & Shrum, 2009

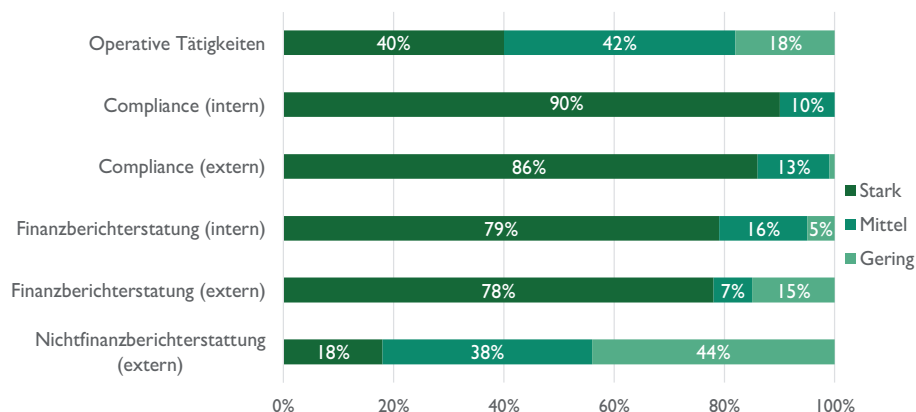
4 Ziele und Bestandteile des IKS

4.1 Ziele des IKS

Wie zuvor beschrieben, unterstützen Interne Steuerungs- und Kontrollsysteme typischerweise die Erreichung von Zielen zur Verlässlichkeit der Unternehmensberichterstattung, der Effektivität und Effizienz der operativen Tätigkeiten sowie der Einhaltung von Gesetzen und interner und externer Richtlinien. Abb. 13 stellt die Bedeutung der jeweiligen IKS-Zielsetzungen aus der Perspektive der befragten Unternehmen dar. Dabei wird jeweils zwischen interner und externer Compliance und Berichterstattung unterschieden. Es zeigt sich, dass das IKS insbesondere auf Compliance Ziele ausgerichtet ist und dabei von den Unternehmen kaum eine Unterscheidung zwischen internen (90 % starker Fokus) und externen (86 % starker Fokus) Richtlinien unternommen wird. Auch die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung steht im Fokus des IKS. Hierbei werden sowohl die Sicherstellung der internen Berichterstattung (79 % starker Fokus), welche primär der Geschäftsleitung zur Entscheidungsfindung dient, als auch die der externen Finanzberichterstattung (78 %) zugunsten der Investoren als zentrale Ziele des IKS eingestuft.

Vergleichsweise etwas weniger Bedeutung wird den Zielen hinsichtlich der Effektivität und Effizienz operativer Tätigkeiten beigemessen. Nur bei 40 % der Unternehmen sind diese zentraler Fokus des IKS. Dennoch gaben 41 % der Antwortenden an, dass das IKS ihres Unternehmens einerseits auf allen Unternehmensebenen angewandt wird und andererseits auch klar in die Geschäftsprozesse integriert ist.

Abb. 13 Zielprioritäten des IKS



Insgesamt zeigt sich somit, dass Interne Steuerungs- und Kontrollsysteme in der Schweiz weiterhin einen traditionellen Fokus haben und stark auf Compliance und Finanzziele ausgerichtet sind. Dennoch steht bei insgesamt 82 % der Unternehmen auch die Effektivität und Effizienz der operativen Tätigkeiten entweder mittel oder gar stark im Fokus des IKS. Ungefähr bei jedem zweiten Unternehmen (56 %) wird der Fokus des IKS auf die Integrität der nichtfinanziellen Berichterstattung als mittel oder stark beurteilt.

Gerade mittlere und grosse Unternehmen tendieren im Vergleich zu kleinen Unternehmen dazu, einen noch stärkeren Fokus auf die Verlässlichkeit externer Finanzberichte zu legen und demnach konservativer vorzugehen. Dies könnte auch mit den steigenden Anforderungen der Stakeholder an eine verlässliche Finanzberichterstattung von international agierenden Unternehmen erklärt werden. Zudem werden nichtfinanzielle Risiken in grösseren Unternehmen allenfalls mit anderen Instrumenten, wie dem Risikomanagement oder dem Compliance Management System, adressiert.

4.2 Steuerungs- und Kontrollumfeld

4.2.1 Beschreibung

Das Steuerungs- und Kontrollumfeld stellt das Fundament für alle weiteren Komponenten des IKS dar und basiert in der Regel auf Werten und Prinzipien. Für die Gestaltung dieser Komponente ist die Unternehmensspitze, das heisst Geschäftsleitung und Verwaltungsrat²⁷, verantwortlich (Tone at the Top). Die typischen Bestandteile des Steuerungs- und Kontrollumfelds – Integrität und ethische Werte, Philosophie und Arbeitsweise des Verwaltungsrats, Philosophie und Arbeitsweise der Geschäftsleitung, Unternehmens- und Organisationsstruktur, Kompetenzen zur (finanziellen) Berichterstattung, Autorität und Verantwortlichkeit, Personalwesen und Personalpolitik – werden wie folgt zusammengefasst:²⁸

- Integrität und ethische Werte sind massgeblich mitbestimmend für die gelebte Unternehmenskultur und müssen fortlaufend kommuniziert und von der Unternehmensleitung verkörpert werden. Verhaltenskodizes mit entsprechenden Grundsätzen, Empfehlungen und Beispielen können dabei die Etablierung von Integrität und ethischen Werten fördern.
- Philosophie und Arbeitsweise des Verwaltungsrats spiegeln sich in dessen ultimativer Verantwortung für die finanzielle Berichterstattung und für die Einrichtung eines entsprechenden IKS wider. Aufgrund seiner Distanz zum Tagesgeschäft ist der Verwaltungsrat für die Wahrnehmung seiner Funktion auf unabhängige und objektive Informationen angewiesen; gleichzeitig muss er die Tätigkeit der Geschäftsleitung im Hinblick auf das IKS hinterfragen und das dafür notwendige Fachwissen aufweisen.
- Was für den Verwaltungsrat gilt, ist auch auf die Philosophie und Arbeitsweise der Geschäftsleitung anwendbar. Die Tätigkeit der Geschäftsleitung ist – insbesondere in Grossunternehmen – für die Mitarbeitenden deutlich transparenter als jene auf Verwaltungsratsebene. Folglich ist die Vorbildfunktion der Geschäftsleitung noch ausgeprägter.
- Die Unternehmens- und Organisationsstruktur definiert die Rollen und Berichtswege im Unternehmen. Eine effektiv und effizient gestaltete Unternehmens- und Organisationsstruktur kann die Wirksamkeit des IKS fördern, beispielsweise durch kürzere Berichtswege und klare Zuweisung von Verantwortlichkeiten.
- Kompetenzen zur (finanziellen) Berichterstattung tragen entscheidend zur Erreichung der Ziele des IKS bei und müssen dementsprechend regelmässig hinsichtlich Status und Weiterbildungsbedarf beurteilt werden. Diese Beurteilung umfasst mitunter auch Trainingsprogramme bei der Einstellung neuer Mitarbeiter (onboarding), das Hinzuziehen externer Fachspezialisten sowie freiwillige oder verpflichtende Weiterbildungen.
- Autorität und Verantwortlichkeit beschreibt den Bedarf klar definierter Verantwortlichkeiten und effektiver Funktionentrennung im Unternehmen. Bei der Zuweisung von Autorität muss die Geschäftsleitung etwaige Auswirkungen auf das Steuerungs- und Kontrollumfeld beurteilen und eine angemessene Balance zwischen Autorität und Kontrollmassnahmen sicherstellen.
- Personalwesen und Personalpolitik umfassen das Einstellen und Halten von Mitarbeitenden in Schlüsselpositionen, deren Weiterbildung sowie die Sicherstellung und Kommunikation ethischer Werte. Häufig werden diese Prozesse durch geeignete Richtlinien unterstützt, die periodisch überprüft und entweder bestätigt oder angepasst werden müssen.

²⁷ Oder äquivalentes Aufsichtsorgan

²⁸ Vgl. Pfaff, et al., 2016

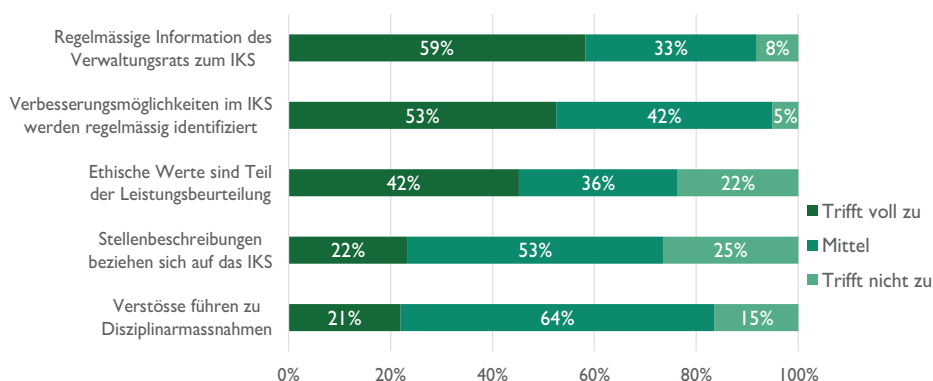
4.2.2 Ergebnisse

Im Rahmen der Untersuchung wurden die Übereinstimmung der Schweizer Unternehmenspraxis mit ausgewählten Aussagen zu den zuvor beschriebenen Merkmalen des Steuerungs- und Kontrollumfelds untersucht.

Es zeigt sich, dass insbesondere in kleinen Unternehmen (78 %) der Verwaltungsrat aktiv über Änderungen im IKS informiert wird. Dies lässt sich mit einer geringeren Kontrollspanne und einer stärkeren Einbindung des Aufsichtsgremiums in das Tagesgeschäft erklären. In mittleren (44 %) und grossen (47 %) Unternehmen ist dies deutlich seltener der Fall, was ggf. auf das häufigere Vorhandensein unabhängiger Informationsmechanismen wie der Internen Revision zurückzuführen ist (siehe Abschnitt 3.2).

Wie in Abb. 14 dargestellt, bestätigen fast alle teilnehmenden Unternehmen (95 %) das Vorhandensein von Strukturen zur regelmässigen Identifikation von Verbesserungsmöglichkeiten im IKS. Nachholbedarf besteht hingegen insbesondere hinsichtlich der Definition von Stellenbeschreibungen und in Bezug auf die Einbindung ethischer Werte in die Leistungsbeurteilung der Mitarbeitenden. Bei 25 % der teilnehmenden Unternehmen sind Verantwortlichkeiten im IKS kaum oder nicht Bestandteil der Rollenprofile und nur 22 % stimmen klar zu, dass dies in ihren Unternehmen der Fall ist. Sind sich Mitarbeitende beim Stellenantritt der Aufgaben und Verantwortlichkeiten im IKS nicht bewusst, kann dies möglicherweise zu Widerständen und einem mangelnden Bewusstsein für die Bedeutung nachträglich zugeteilter Aufgaben führen. Nachteilig kann sich auch eine unzureichende Integration zwischen ethischen Werten und Leistungszielen der Mitarbeitenden auswirken, wie 22 % der Teilnehmenden, insbesondere in grossen Unternehmen (31 %), angaben. Schliesslich ist es im Sinne eines effektiven Tone at the Top von Bedeutung, dass Verstösse gegen Weisungen und Richtlinien disziplinarisch angemessen verfolgt werden und dies für die Mitarbeitenden aller Stufen gilt. Nur jedes fünfte Unternehmen stimmte vor diesem Hintergrund klar zu, dass Verstösse in der Firmenpraxis disziplinarische Massnahmen zur Folge haben.

Abb. 14 Internes Steuerungs- und Kontrollumfeld in der Praxis



Eine der grossen Herausforderungen im Bereich des Steuerungs- und Kontrollumfelds ist die Messung und Beurteilung von eher «weichen» Merkmalen, wie der Unternehmenskultur und dem Leben von Unternehmenswerten durch die Mitarbeitenden. Am häufigsten (66 %) ist diese Beurteilung Teil eines jährlichen Prozesses (siehe Abb. 15). Ein solcher kommt vor allem in mittleren (80 %) und kleinen (68 %) Unternehmen bei der Beurteilung des Steuerungs- und Kontrollumfelds zum Einsatz. In grossen Unternehmen spielt dieser jährliche Prozess hingegen eine deutlich kleinere Rolle (41 %). Stattdessen ist die Delegation dieses Prozesses an eine interne Funktion (82 %) der häufigste Ansatz; kleinere (50 %) und mittlere (60 %) Unternehmen setzen vergleichsweise selten auf interne Beurteilungen und sind eher dazu geneigt, externe Berater für die Beurteilung des internen Kontrollumfelds anzustellen. Andere Methoden wie Workshops oder (anonyme) Befragungen der Mitarbeitenden sind eher selten.

Abb. 15 Beurteilungen des Steuerungs- und Kontrollumfelds

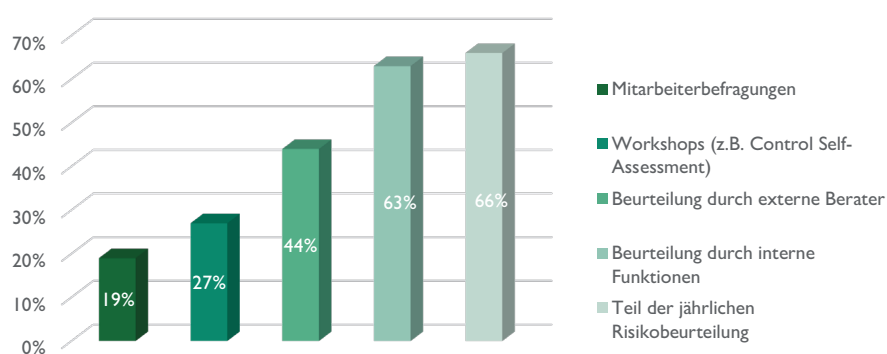
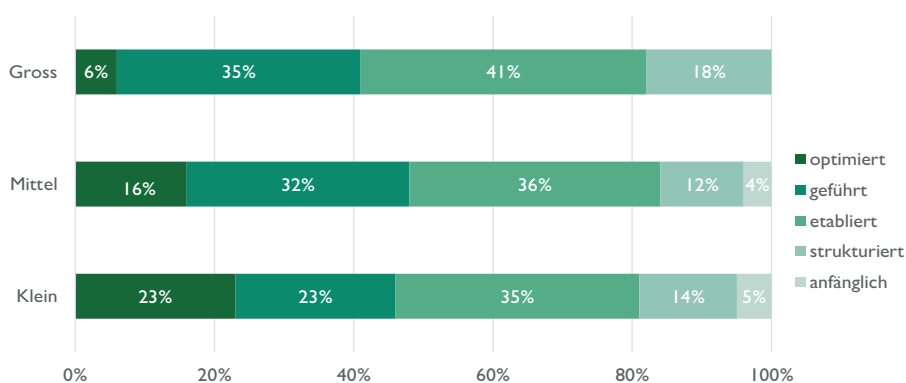


Abb. 16 zeigt den von den Teilnehmenden selbst beurteilten Reifegrad des Internen Steuerungs- und Kontrollumfelds sowie den Grad der Verankerung des IKS in der Unternehmenskultur. Im Vergleich mit den weiteren IKS-Komponenten sind viele Unternehmen skeptisch bezüglich des Reifegrads ihres Steuerungs- und Kontrollumfelds und signalisieren damit in diesem Bereich auch den grössten Verbesserungsbedarf.

Abb. 16 Reifegrad des Internen Steuerungs- und Kontrollumfelds



4.3 Risikobeurteilung

4.3.1 Beschreibung

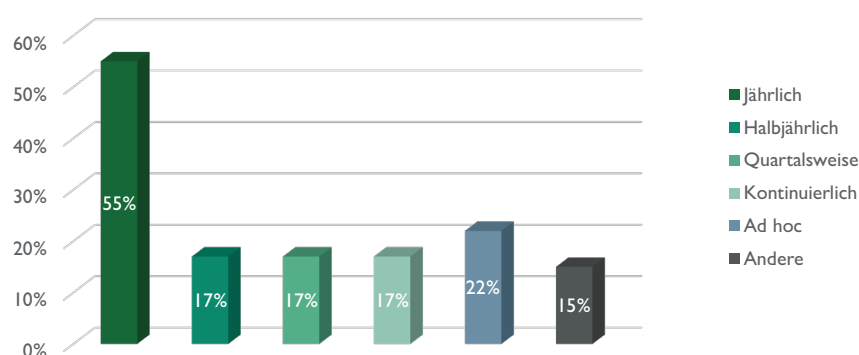
Für ein funktionierendes IKS ist das Wissen um mögliche Ereignisse, die Einfluss auf die Unternehmenszielerreichung haben können, eine Grundvoraussetzung. Diese Ereignisse sollen frühzeitig identifiziert und hinsichtlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit und Auswirkung beurteilt werden. Somit ist bei einem Produktionsunternehmen beispielsweise abzuschätzen, inwiefern Fehler in der Verarbeitung von Ausgangsmaterialien oder die unerwartete Schliessung eines Lagerhauses eintreten können und inwiefern dies die operativen Unternehmensziele beeinflussen würde.

Die Wirksamkeit des Risikobeurteilungsprozesses ist dabei abhängig vom Risiko- und Kontrollbewusstsein auf allen Unternehmensebenen. Die Ausgestaltung und insbesondere die Häufigkeit der Durchführung einer Risikobeurteilung hängen des Weiteren entscheidend davon ab, wie risikoreich das Umfeld des Unternehmens ist. Im traditionellen Ansatz findet der Risikobeurteilungsprozess typischerweise im jährlichen Rhythmus statt, jedoch ermöglichen grössere Unsicherheiten im Tagesgeschäft und die Verbesserung der technologischen Unterstützung heute im Idealfall ein kontinuierliches Monitoring zentraler Risikoindikatoren.

4.3.2 Ergebnisse

Mehr als die Hälfte der befragten Unternehmen (55 %) ²⁹ gab an, dass die Risikobeurteilung in einem jährlichen Turnus erfolgt (siehe Abb. 17). Bei jeweils 17 % der Antwortenden ist ein halbjährlicher, quartalsweiser oder sogar kontinuierlicher Prozess implementiert.

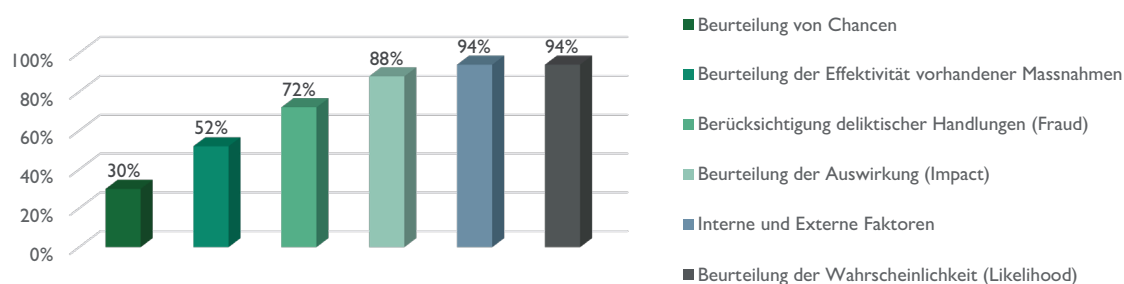
Abb. 17 Häufigkeit der Risikobeurteilung



²⁹ Mehrere Angaben pro Person waren möglich

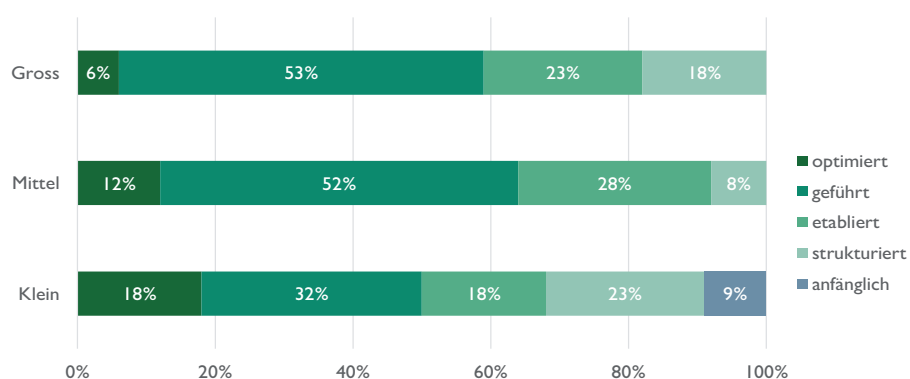
Abb. 18 zeigt, dass Eintrittswahrscheinlichkeit und Auswirkung auch in Schweizer Nichtfinanzunternehmen typischerweise zur Beurteilung sowohl von internen als auch von externen Risiken herangezogen werden. Nur bei knapp der Hälfte aller teilnehmenden Unternehmen (52 %) werden bereits vorhandene Steuerungs- und Kontrollmassnahmen mit in die Betrachtung einbezogen. Dies bedeutet konkret, dass Risiken auf inhärenter Stufe beurteilt werden. Um dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung jedoch die Zusicherung geben zu können, dass die Risiken aktiv gesteuert und wirksam kontrolliert werden, bedarf es eines Mechanismus, mit dem ermittelt werden kann, welche Risiken durch das IKS gemanagt werden. Schliesslich zeigt sich, dass nur 30 % der Unternehmen unter dem Risikobegriff auch Chancen – d.h. mögliche, positive Auswirkungen – einordnen. Dies gilt deutlich mehr für kleine Unternehmen (45 %) als für mittlere (24 %) oder grosse (18 %).

Abb. 18 Gestaltung des Risikobeurteilungsprozesses



In gut zwei Dritteln aller Unternehmen ist der Risikobeurteilungsprozess bereits generell gut implementiert (siehe Abb. 19). Einzig bei kleinen Unternehmen gibt noch fast jedes dritte Unternehmen an, dass die Risikobeurteilung erst anfänglich oder aber erst strukturiert etabliert ist. Bei mittleren (8 %) und grossen Unternehmen (18 %) ist dieser Anteil im direkten Vergleich erkennbar kleiner.

Abb. 19 Reifegrad der Risikobeurteilung



4.4 Steuerungs- und Kontrollaktivitäten

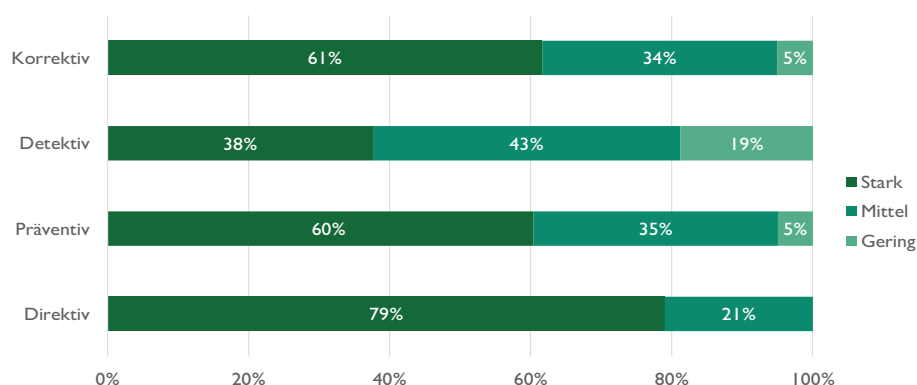
4.4.1 Beschreibung

Steuerungs- und Kontrollaktivitäten sollen sicherstellen, dass die identifizierten Risiken gehandhabt werden und dem Risikoappetit des Unternehmens entsprechen. Dafür müssen sie über alle Ebenen, Funktionen und Aktivitäten hinwegimplementiert und in die zentralen Geschäftsprozesse integriert werden. Ein Beispiel für Steuerungs- und Kontrollmassnahmen sind sogenannte Schlüsselkontrollen, die darauf ausgerichtet sind, die jeweils adressierten Risiken zu vermeiden, zu vermindern oder aufzudecken. Darüber hinaus existieren normale bzw. sekundäre Kontrollen, die alleine weniger bedeutend sind, da beispielsweise kompensierende Kontrollen vorhanden sind.

4.4.2 Ergebnisse

Allgemein wird in der Literatur zwischen vorbeugenden (präventiven), aufdeckenden (detektiven), korrigierenden (korrektiven) und steuernden (direktiven) Kontrollaktivitäten unterschieden. Letzteren wird von den Teilnehmenden die grösste Bedeutung zugemessen (79 %), gefolgt von präventiven und korrektiven Aktivitäten (60 bzw. 61 %). Aufdeckende Massnahmen, die ihre Wirkung erst nach Eintreten des Ereignisses entfalten, sind hingegen nur in 38 % der befragten Unternehmen von starker Bedeutung.

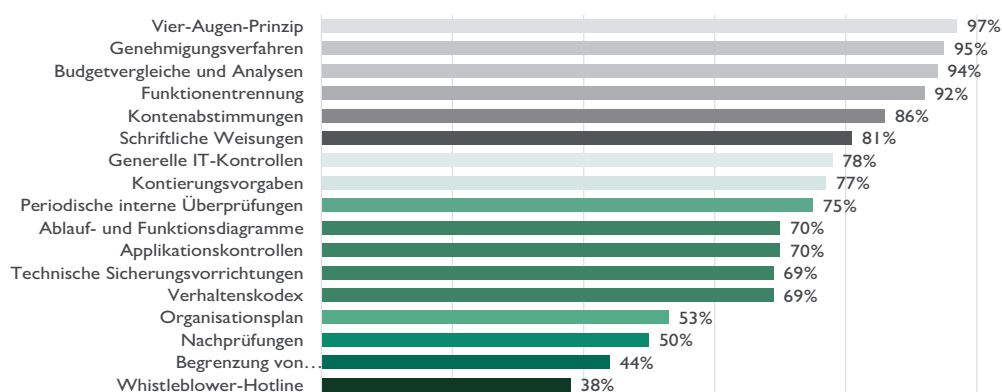
Abb. 20 Arten von Steuerungs- und Kontrollmassnahmen



Die Ergebnisse hinsichtlich der systematischen Anwendung spezifischer Steuerungs- und Kontrollaktivitäten zeigen, dass traditionelle Verfahren zur Autorisierung und Prüfung von Transaktionen annähernd universell in Schweizer Nichtfinanzunternehmen angewandt werden. Dies bezieht sich insbesondere auf das Vier-Augen-Prinzip (97 %), auf Genehmigungsverfahren (95 %) oder auf eine geeignete Funktionentrennung (92 %). Trotz der vergleichsweise geringen Bedeutung detektiver Massnahmen, wie in Abb. 20 gezeigt, sind auch Budgetvergleiche und Analysen (94 %) sowie Kontenabstimmungen (86 %) unter den meistgenannten Massnahmen. Die zuvor erwähnten direktiven Massnahmen werden insbesondere durch schriftliche Weisungen und Verfahren umgesetzt, wobei deren Anwendung gerade in grossen (94 %) und in mittleren Unternehmen (88 %) vorherrschend ist. Kleinere Unternehmen können hingegen häufig auch in eher informeller Weise geführt werden, was die systematische Formalisierung der Unternehmensprozesse bei nur 64 % dieser Unternehmensgruppe erklären könnte.

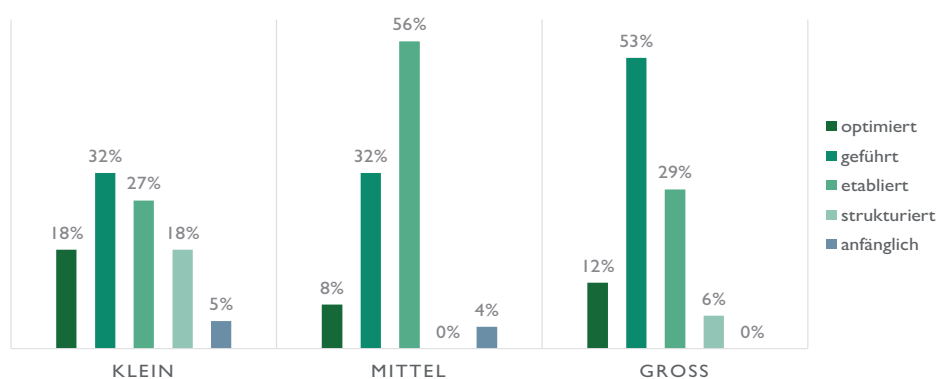
Nur bei zwei Dritteln der befragte Unternehmen ist ein Verhaltenskodex vorhanden, eines der grundlegendsten Mittel zur Förderung einer ethischen Unternehmenskultur und ein zentrales Element des Steuerungs- und Kontrollumfelds. Hier zeigt sich somit ein Bruch zwischen Unternehmen mit mehr als 1'000 Mitarbeitenden (92 %) und den mittleren (50 %) und kleinen (59 %) Firmen. Ein ähnlicher Trend lässt sich für die Einrichtung einer Whistleblower-Hotline erkennen, die bei 71 % aller grossen Unternehmen vorhanden ist, jedoch nur bei 32 % der mittleren und bei 18 % der kleinen Firmen.

Abb. 21 Systematisch angewandte Steuerungs- und Kontrollmassnahmen



Die Ergebnisse im Hinblick auf den wahrgenommenen Reifegrad der unternehmensspezifischen Steuerungs- und Kontrollaktivitäten zeigen indes ein relativ grosses Vertrauen der Verantwortlichen in die vorhandenen Strukturen. Abb. 22 verdeutlicht, dass gerade bei mittleren und grossen Unternehmen die Ausgestaltung dieser IKS-Komponente von über 90 % der Teilnehmenden als etabliert, geführt oder gar als optimiert beurteilt wird. Verantwortliche in kleinen Unternehmen sind dahingegen leicht skeptischer in dieser Hinsicht, was sich möglicherweise mit geringeren Ressourcen und der daraus folgenden Limitierung bei der Implementierung des Vier-Augen-Prinzips in alle Prozesse herleiten lässt.

Abb. 22 Reifegrad Interner Steuerungs- und Kontrollaktivitäten



4.5 Information und Kommunikation

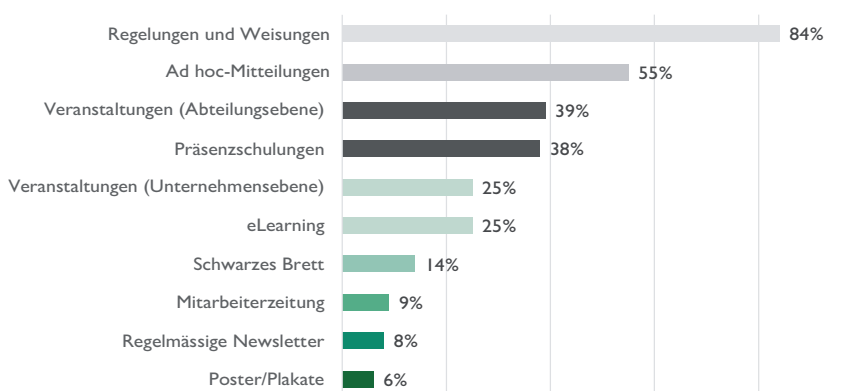
4.5.1 Beschreibung

Information und Kommunikation ist eine nicht selten unterschätzte Komponente des IKS, die oft als selbstverständlich hingenommen wird. Nichtsdestotrotz ist es unerlässlich, dass Prozesse zur zeitnahen Identifikation relevanter Informationen und der Kommunikation an alle relevanten Stellen im Unternehmen implementiert sind und dabei verlässlich funktionieren. Die Organisationsstruktur prägt in diesem Zusammenhang auch die Effizienz der Berichtswege. Gerade in Matrixorganisationen werden häufig ein hohes Mass an Bürokratie sowie eine gewisse Trägheit im Fällen von Entscheiden beobachtet. Darüber hinaus ist zwischen der unternehmensinternen und der externen Kommunikation zu unterscheiden, wobei mögliche Schwachstellen bezüglich der Vollständigkeit und bezüglich der Integrität der kommunizierten Information eine nachteilige Auswirkung für das Unternehmen haben können.

4.5.2 Ergebnisse

In den befragten Unternehmen werden für die Information der Mitarbeitenden häufig Regelungen und Weisungen eingesetzt (84 %) (siehe Abb. 23). Ad hoc-Mitteilungen (55 %) sowie Veranstaltungen auf Abteilungsebene (39 %) und Präsenzs Schulungen (38 %) sind ebenfalls relativ weit verbreitet. Die am wenigsten verwendeten Kommunikationsinstrumente stellen hingegen Poster und Plakate (6 %), Newsletter (8 %) oder eine Mitarbeiterzeitung (9 %) dar.

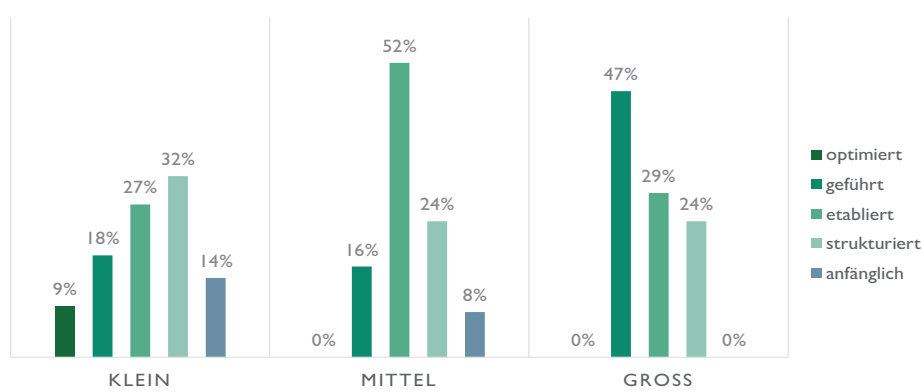
Abb. 23 Methoden zur Information und Kommunikation³⁰



³⁰ Mehrere Angaben pro Person waren möglich

Obwohl die allgemein geringere Kontrollspanne und die Möglichkeit zu einer informelleren Mitarbeiterführung bei kleineren Unternehmen Vorteile in der Informations- und Kommunikationsstruktur vermuten lassen würden, zeigt sich in der Selbstbeurteilung in Abb. 24, dass der wahrgenommene Reifegrad in kleineren Unternehmen durchschnittlich tiefer ist als in mittleren und grösseren Unternehmen. Dennoch sind Kleinunternehmen gleichzeitig auch die einzige Gruppe, bei denen die Informations- und Kommunikationskomponente des IKS als optimiert wahrgenommen wird (9 %).

Abb. 24 Reifegrad von Information und Kommunikation



4.6 Monitoring

4.6.1 Beschreibung

Monitoring unterstützt das fortwährende Funktionieren des IKS und besteht in der Regel aus Massnahmen des kontinuierlichen Monitorings sowie aus punktuellen Beurteilungen. Wie für das IKS insgesamt liegt auch die Verantwortung für diesen Bereich bei Geschäftsleitung und Verwaltungsrat. In kleineren Verhältnissen kann die Unternehmensführung das Monitoring selbst gewährleisten, häufig sind aber unterstützende Mechanismen – wie eine Interne Revision – notwendig, um ein effektives Monitoring sicherzustellen.

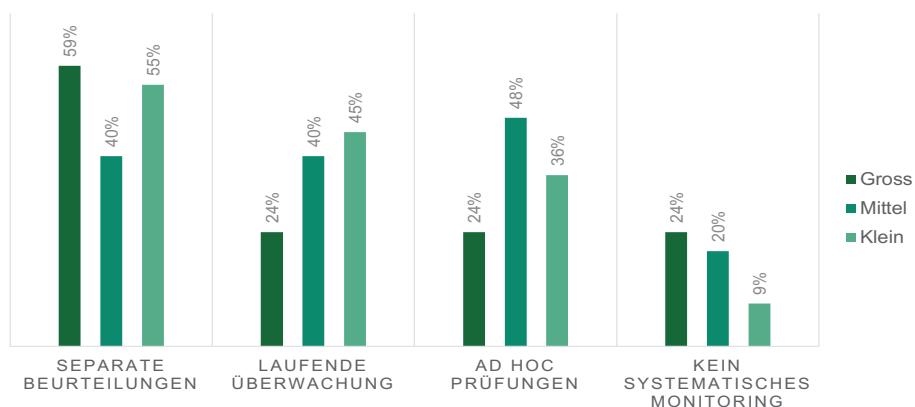
Bei internen oder externen Veränderungen treten neue Risiken auf, die es frühzeitig zu erkennen gilt, um die internen Steuerungs- und Kontrollprozesse rechtzeitig anpassen zu können. Der Risikobegriff ist hierbei klar auch im Sinne von Chancen für das Unternehmen zu verstehen, wie die Beispiele der Einführung neuer Informationstechnologie oder ein Personalwechsel in der Geschäftsleitung zeigen. Das neue COSO Framework definiert die folgenden zwei Prinzipien zum Monitoring:

- Laufendes Monitoring und separate Beurteilungen des IKS ermöglichen es der Geschäftsleitung zu bestimmen, ob das IKS im Verlauf der Zeit wirksam bleibt.
- Schwachstellen im IKS werden erkannt und zeitnah an die für das Ergreifen von Korrekturmassnahmen zuständigen Stellen sowie – falls erforderlich – an die Geschäftsleitung und den Verwaltungsrat kommuniziert.

Während das laufende Monitoring in den einzelnen Geschäftsprozessen verankert sein sollte, erfolgen separate Beurteilungen zu vorab festgelegten Zeitpunkten oder aufgrund definierter oder spezifischer Ereignisse. Umfang und Häufigkeit der separaten Beurteilungen können derweil von der Geschäftsleitung jederzeit angepasst werden.

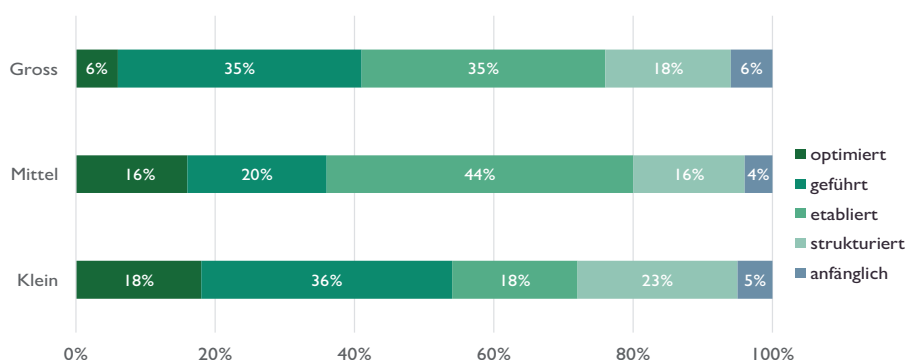
4.6.2 Ergebnisse

Der zuvor beschriebene Vorteil kleinerer Unternehmen, das Monitoring der Geschäftsaktivitäten mittels laufenden Massnahmen kontinuierlich sicherzustellen, wird durch die Studienergebnisse bekräftigt. Abb. 25 zeigt, dass separate Beurteilungen in grossen (59 %) und kleinen (55 %) Unternehmen ungefähr gleich häufig sind; hingegen ist ein kontinuierliches Monitoring klar häufiger in Unternehmen mit weniger als CHF 100 Mio. Umsatz (45 %) anzutreffen als in solchen mit über CHF 1'000 Mio. (24 %).

Abb. 25 Methoden zum Monitoring des IKS³¹

Weiter zeigt Abb. 25, dass ungefähr jedes fünfte Unternehmen, speziell mittlere (20 %) und grössere (24 %) Firmen, zurzeit über kein systematisches Monitoring verfügen - ein Umstand, der sie verwundbarer gegenüber unerwartet auftretenden Risiken macht. Dennoch verdeutlichen die Ergebnisse ebenfalls, dass die Teilnehmenden von Unternehmen aller Grössen das eigene Monitoring zumindest als etabliert beurteilen (siehe Abb. 26).

Abb. 26 Reifegrad des IKS-Monitoring

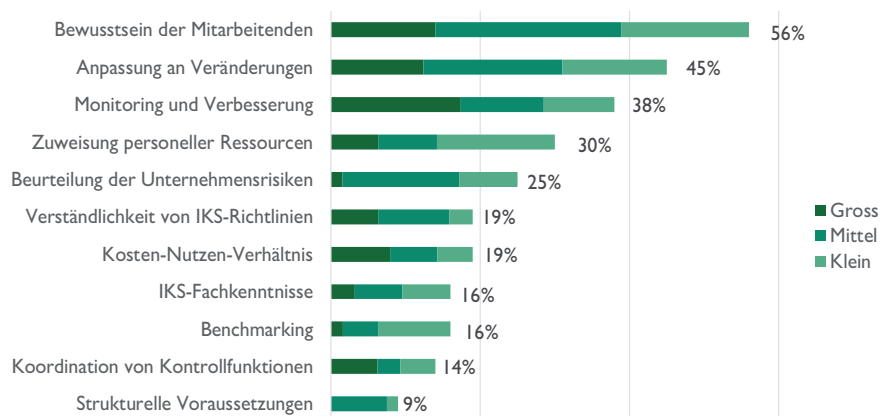


5 Zukünftige Entwicklung

Nachdem in den vorhergehenden Abschnitten der aktuelle Stand des IKS in Schweizer Nichtfinanzunternehmen dargestellt wurde, nimmt dieses Kapitel eine vorausschauende Perspektive ein. Dies betrifft nicht nur die erwartete Entwicklung in den kommenden drei bis fünf Jahren, sondern auch das Optimierungspotenzial ausgewählter Bereiche des IKS. Hierzu wurden die Teilnehmenden nach den drei Bereichen mit dem grössten Potenzial für Verbesserungen befragt.

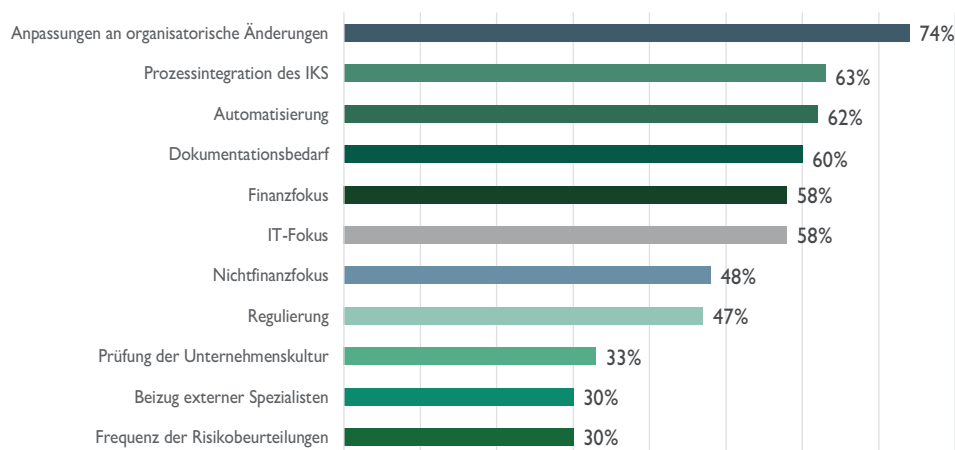
Wie in Abb. 27 dargestellt, sehen die IKS-Verantwortlichen in Schweizer Unternehmen speziell bezüglich des Bewusstseins der Mitarbeitenden für den Wert des IKS (56 %) Optimierungspotenzial. Dies lässt vermuten, dass das IKS häufig eher als Pflichtaufgabe denn als Instrument zur Wertschöpfung wahrgenommen wird. Zudem identifiziert fast jeder zweite Teilnehmende (45 %) Optimierungspotenzial im Hinblick auf die Flexibilität, das IKS an Veränderungen im internen oder externen Umfeld anzupassen. Dies zeigt sich auch darin, dass das Monitoring und die Erkennung von Lücken im Bereich des IKS (38 %) die Top 3 Bereiche mit Optimierungspotenzial abschliessen. Eher überraschend ist, dass im Kosten-Nutzen-Verhältnis (19 %) interner Steuerungs- und Kontrollaktivitäten sowie in der Koordination verschiedener Risiko- und Kontrollfunktionen (14 %) nur begrenztes Potenzial zur Optimierung erkannt wird.

Abb. 27 Optimierungspotenzial im IKS³²



Die Flexibilität, das IKS an Änderungen anzupassen, sehen die Teilnehmenden zudem als jenen Bereich an, der in den nächsten 3-5 Jahren am ehesten an Bedeutung hinzugewinnen wird (siehe Abb. 28). Schliesslich ist die einheitlich hohe Erwartung einer steigenden Bedeutung der Integration des IKS in die Unternehmensprozesse (63 %), der Automatisierung von Steuerungs- und Kontrollmassnahmen (62 %) und ein allgemein steigender Fokus auf IT-Kontrollen (58 %) in Bezug auf die weiteren Ergebnisse wenig überraschend. Diese Themen sind im heutigen Geschäftsumfeld fest mit Begriffen wie Big Data, Cloud Computing, Security oder Data Mining verbunden und stellen eine der grossen Herausforderungen für die Sicherstellung des mittel- bis langfristigen Unternehmenserfolgs dar. Ein zunehmender Bedarf zur Dokumentation des IKS (60 %) und die Erwartung stärkerer Regulierung (47 %) sind derweil vor allem bei kleinen Unternehmen anzusetzen - dies trotz der einleitend beschriebenen Tendenz des Gesetzgebers, seit 2012 die Formalisierungs- und Dokumentationsanforderungen eher zu reduzieren.

32 Bis zu drei Angaben pro Person waren möglich

Abb. 28 IKS-Bereiche mit zunehmender Bedeutung³³

Ebenfalls mehr als die Hälfte aller Antwortenden geht wider Erwarten davon aus, dass die Fokussierung des IKS auf finanzielle Risiken weiter zunehmen wird (58 %).

³³ Mehrere Angaben pro Person waren möglich

6 Schlussbetrachtung

Die vorliegende Studie zeigt ein klares Bild von Status und Reifegrad des IKS in Schweizer Nichtfinanzunternehmen. Insgesamt wird bestätigt, dass die Entwicklung des IKS auch im relativ wenig regulierten nichtfinanziellen Bereich in vollem Gange ist. Allerdings wird das IKS in der Praxis nicht als strategisches Instrument zur Schaffung von Mehrwert wahrgenommen. Während das IKS traditionellerweise hauptsächlich im Hinblick auf finanzielle Risiken der externen Berichterstattung genutzt wird, sind zumindest erste Tendenzen der von Gesetzgebern und Standardsettern vorgesehenen Erweiterung hin zu nichtfinanziellen und internen Zielen erkennbar. Künftige Einsatzfelder wären vor diesem Hintergrund zum Beispiel das Erkennen von Risiken in den operativen Prozessen oder die stärkere Einbindung in die Kontrolle strategischer Risiken.

Die Studienergebnisse zeigen, dass das Kontrollbewusstsein stärker in der Unternehmenskultur verankert und das IKS künftig noch flexibler gestaltet werden muss, um eine noch stärker risikoübergreifende Ausrichtung zu gewährleisten. Das Kontrollbewusstsein muss über alle Unternehmensebenen hinweg weiter gestärkt und verankert werden. Die Nutzung digitaler Möglichkeiten sowie die Integration und die Automatisierung von IT-Kontrollen werden dabei eine zentrale Rolle einnehmen. Dies kann beitragen, dass das IKS künftig noch klarer Mehrwert schafft und dieser Mehrwert auch von den Mitarbeitenden bewusster wahrgenommen und eingeordnet wird. Ein dafür notwendiges Mittel ist eine verbesserte Information und Kommunikation zum IKS, wodurch die Identifikation der Mitarbeitenden mit dem Unternehmen gestärkt werden kann. Die Bedeutung des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung kann dabei nicht genug betont werden; nur durch einen klaren Tone at the Top, in dem die Bedeutung des IKS betont und gelebt wird, kann ein effizientes Risikomanagement ermöglicht werden.

Im Hinblick auf die zukünftige Ausgestaltung des IKS ist zudem wichtig, dass Aktivitäten unternehmensspezifisch angepasst werden und kein One Size Fits All-Ansatz implementiert wird. Eigenheiten von Organisation und Branche sind grundlegend für das Funktionieren des IKS und nur so können Kausalitäten mit anderen Risiken und Prozessen frühzeitig erkannt werden. Dies wiederum sollte mittels Feedback-Mechanismen in die Formulierung der Strategie und die Gestaltung von Geschäftsprozessen einfließen. Das Interne Steuerungs- und Kontrollsystem wird folglich vor allem dann zu einem Mehrwert generierenden Instrument zum Schutz des Unternehmens, wenn es ganzheitlich und integriert über alle hierarchischen Ebenen hinweg verankert und gelebt wird.

Es gilt daher, die Wahrnehmung des IKS als notwendige Compliance Übung zu überwinden und die entsprechenden Massnahmen stattdessen als integrierte Bestandteile in der Ausgestaltung der Unternehmensprozesse zu sehen.

Abb. 1 IKS, Risikomanagement und Governance	8
Abb. 2 Teilnehmende nach Funktion im Unternehmen	10
Abb. 3 Unternehmen nach Branche	11
Abb. 4 Teilnehmende nach Unternehmensgrösse (links: Mitarbeitende, rechts: Umsatz)	11
Abb. 5 COSO Internal Control Framework (2013)	12
Abb. 6 Verbreitung von IKS-Rahmenwerken	13
Abb. 7 Bekanntheit von IKS-Rahmenwerken nach Unternehmensgrösse	13
Abb. 8 Three Lines of Defense als Modell zur Risiko- und Kontrollstruktur	14
Abb. 9 Risiko- und Kontrollfunktionen Schweizer Nichtfinanzunternehmen	15
Abb. 10 Bedeutung für die IKS-Gestaltung	16
Abb. 11 Bedeutung für das IKS-Monitoring	16
Abb. 12 Reifegradmodell zum IKS	19
Abb. 13 Zielprioritäten des IKS	20
Abb. 14 Internes Steuerungs- und Kontrollumfeld in der Praxis	22
Abb. 15 Beurteilungen des Steuerungs- und Kontrollumfelds	23
Abb. 16 Reifegrad des Internen Steuerungs- und Kontrollumfelds	23
Abb. 17 Häufigkeit der Risikobeurteilung	24
Abb. 18 Gestaltung des Risikobeurteilungsprozesses	25
Abb. 19 Reifegrad der Risikobeurteilung	25
Abb. 20 Arten von Steuerungs- und Kontrollmassnahmen	26
Abb. 21 Systematisch angewandte Steuerungs- und Kontrollmassnahmen	27
Abb. 22 Reifegrad Interner Steuerungs- und Kontrollaktivitäten	28
Abb. 23 Methoden zur Information und Kommunikation	28
Abb. 24 Reifegrad von Information und Kommunikation	29
Abb. 25 Methoden zum Monitoring des IKS	31
Abb. 26 Reifegrad des IKS-Monitoring	31
Abb. 27 Optimierungspotenzial im IKS	32
Abb. 28 IKS-Bereiche mit zunehmender Bedeutung	33

Literaturverzeichnis

Cadbury Commission. (1999). Turnbull Report - Revised Guidance for Directors on the Combined Code.

Chrissis, M., Konrad, M., & Shrum, S. (2009). CMMI® Richtlinien für Prozess-Integration. München: Addison-Wesley.

CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants. (1995). CoCo - Criteria of Control Framework.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal Control - Integrated Framework. Jersey City.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2016). Enterprise Risk Management - Aligning Risk with Strategy and Performance (Exposure Draft). Jersey City.

Diekmann, A. (2011). Empirische Sozialforschung (11th ed.). Reinbeck bei Hamburg: Rowohlt.
Financial Reporting Council (FRC). (2014). The UK Corporate Governance Code.

Gravetter, F. J.-A. (2009). Research Methods for the Behavioral Sciences (3rd ed.). Belmont: Cengage Learning.

Hirschi, B., Hürlimann, E., Toma, A., & Werren, K. (2011). Das Interne Kontroll-System: Verstehen, Einführen, Umsetzen. Muri bei Bern: Cosmos Verlag.

Horváth & Partner AG / IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich. (2010). Drei Jahre danach - erste Praxiserfahrungen mit dem Schweizer IKS. Zürich.

Huibers, S. C. (2015). Combined Assurance: One Language, One Voice, One View. Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.

Hunziker, S. (2015). Erfolg der Internal Control - Eine empirische Analyse aus Sicht des Managements. St.Gallen: Universität St.Gallen - Dissertation Nr. 4353.

IIA - The Institute of Internal Auditors. (2009). IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management. Altamonte Springs.

IIA - The Institute of Internal Auditors. (2013). IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. Altamonte Springs.

IIA - The Institute of Internal Auditors. (2016). Implementation Guide 2050: Standard 2050 Coordination and Reliance. Altamonte Springs.

IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich / PwC - PricewaterhouseCoopers. (2008). Wie schneiden Sie ab? Zürich.

ISACA. (2012). COBIT 5: A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT.

ISO - International Organization for Standardization. (2009). ISO 31000:2009, Risk Management - Principles and Guidelines.

King Committee on Corporate Governance, Institute of Directors. (1999). King Report on Governance for South Africa.

KPMG / IRC - Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich. (2004).
Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis. Zürich.

Kyburz, A. (2016). Internal Auditing in Switzerland: Stakeholder Expectations versus Self-Perception - A Theoretical and Empirical Analysis from a Management Perspective. St.Gallen: Universität St.Gallen - Dissertation Nr. 4534.

Peemöller, V. H. (2007). Outsourcing der Internen Revision. In C.-C. & Freidank, Corporate Governance und Interne Revision (S. 145-160). Berlin: Erich Schmidt.

Pfaff, D., Ruud, T. F., Bänziger, M., Glanz, S., Kessler, F. J., Kyburz, A., & Stopper, M. H. (2016). Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS) (7. ed.). (D. Pfaff & T.F. Ruud, Eds.) Zürich: Orell Füssli Verlag AG.

PwC. (2015). Disclose - Im Fokus: Risikomanagement. Zürich.

PwC. (2016). Internal Audit Matters - Combined Assurance. Hong Kong: PwC.
from www.pwchk.com/en/risk-assurance/ra-combined-assurance-oct2016.pdf

Ruud, T. F. (2014). Einfluss des neuen Rechnungslegungsrechts auf das Interne Kontrollsystem.
Der Schweizer Treuhänder (neu: EXPERTFOCUS), 85(6-7), 472.

Ruud, T. F. & Friebe, P. (2013). Leitlinie zum Internen Audit (3. ed.). Zürich: Schweizerischer Verband für Interne Revision (SVIR).

Ruud, T. F. & Kyburz, A. (2014). Gedanken zum Three Lines of Defense Modell - Was ist mit Verteidigung gemeint?
Der Schweizer Treuhänder (neu: EXPERTFOCUS), 79(6-7), 455-459.

United States Congress. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. PL107-204, 116 Stat 745.

Wirth, A. (2014). Internes Kontrollsystem (IKS) bei KMU. Zürich/St.Gallen: Dike Verlag.

Zehnder, M. (2014). Vom IKS zur nachhaltigen Unternehmensführung - Mehrwert der Revision.
Der Schweizer Treuhänder (jetzt: EXPERTFOCUS), 88(3), 200-203.

Autoren

Die vorliegende Studie wurde unter der Leitung von Prof. T. Flemming Ruud, PhD, und Dr. Adrian Kyburz von Juni 2016 bis November 2017 am Lehrstuhl für Internal Audit / Internal Control des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing an der Universität St.Gallen (ACA-HSG) durchgeführt.



Prof. T. Flemming Ruud, PhD

Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Internal Audit / Internal Control an der Universität St.Gallen, und lehrt und forscht in diesen Bereichen sowie in den verwandten Gebieten der Wirtschaftsprüfung, des Risikomanagements und der Corporate Governance.

flemming.ruud@unisg.ch



Dr. Adrian Kyburz

Ehemaliger Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Internal Audit / Internal Control des ACA-HSG von 2012-2017, weiterhin Projektleiter und Gastreferent, unabhängig von seiner Tätigkeit als Interner Auditor in der pharmazeutischen Industrie.

adrian.kyburz@unisg.ch



Katharina Schramm (M.A. HSG, CEMS MIM)

Doktorandin und wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Internal Audit / Internal Control des ACA-HSG.

katharina.schramm@unisg.ch

Danksagung

Die Autoren danken den teilnehmenden Unternehmen der Studie sowie den drei Sponsoren
PricewaterhouseCoopers AG, Zürich
Hilti Lab for Integrated Performance Management, St.Gallen
ABB Asea Brown Boveri Ltd., Zürich

Besonderer Dank gilt zudem Herrn Werner Stebler sowie Herrn Dr. Philipp Friebe für ihre wertvollen konzeptionellen und inhaltlichen Beiträge.



Urheberrecht und Weitergabe

Die elektronische Fassung dieser Studie ist frei zugänglich unter:
aca.unisg.ch/de/arbeitsgebiete/ruud/publications

Für Zitate bitte referenzieren als:

Ruud, T. F., Kyburz, A., Schramm, K. (2018). Das Interne Kontrollsystem (IKS) in Schweizer Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors – Einblicke in die aktuelle Praxis. Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St.Gallen, St.Gallen.

Institut für Accounting, Controlling & Auditing der Universität St.Gallen (ACA-HSG)

Das ACA-HSG fokussiert sich in Lehre und Forschung auf das Gebiet der Finanziellen Führung und versteht sich im Rahmen der Universität St.Gallen als Kompetenzzentrum für Lehre, Forschung und Praxis.

Kontakt

Institut für Accounting, Controlling und Auditing
Universität St.Gallen (ACA-HSG)
Tigerbergstrasse 9
9000 St.Gallen/Schweiz

+41 71 224 76 33
www.aca.unisg.ch

Institut für Accounting, Controlling und Auditing
Universität St.Gallen (ACA-HSG)
Tigerbergstrasse 9
9000 St.Gallen/Schweiz

+41 71 224 76 33
www.aca.unisg.ch

