

T. Flemming Ruud, Ladina Jenal

Licht im Internal-Control-Dschungel

Begriffsdefinitionen sind unerlässlich*

Eine wirksame Internal Control (IC) ist ein wichtiger Bestandteil der Corporate Governance. Mit der vorgeschlagenen Teilrevision des Aktienrechts wird dem Nachdruck verliehen. Die aktuelle Diskussion ist allerdings von einer Reihe von Unklarheiten und Missverständnissen begleitet. Der vorliegende Beitrag beleuchtet diese. Zur Sprache kommen Begriff, Arten und Ziele der IC, die Unterscheidung zwischen der prozessabhängigen und der prozessunabhängigen IC und die Abgrenzung zu ausgewählten Überwachungsfunktionen im Unternehmen.

1. Einleitung

Anlässlich der Veröffentlichung des COSO-Framework haben Bourqui und Blumer im Jahr 1994 einen wegweisenden Artikel zur «Internal Control» verfasst [1]. Dieser zeigte die Notwendigkeit einer wirksamen IC als Grundlage der Unternehmenstätigkeit auf. Die zentrale Bedeutung der IC wird insbesondere auch dann ersichtlich, wenn IC-Mängel zu Skandalen, Krisen und Unternehmenszusammenbrüchen führen. Sir Adrian Cadbury brachte dies mit folgender Aussage auf den Punkt: «If you look at all the failures of quoted companies in the past, they all have been failures of internal control.»

*Die Autoren haben bereits im Der Schweizer Treuhänder 12/04 einen Artikel zur Internal Control publiziert. Der aufmerksame Leser kann feststellen, dass sich die Begriffsverwendung in den zwei Artikeln unterscheiden. Die Autoren sind zum Schluss gekommen, dass der nun verwendete englische Begriff «Internal Control» (IC) besser geeignet ist als der Begriff der Internen Steuerung und Kontrolle (IKS). Letzterer bezieht sich nur auf die prozessabhängige IC.

Trotzdem wurde die eher unspektakuläre IC immer wieder zugunsten attraktiverer Tätigkeiten wie der Strategiegenerierung vernachlässigt. Namhaften Verwaltungsrats- und Geschäftslei-



T. Flemming Ruud, PhD, Wirtschaftsprüfer (Norwegen), Professor für Wirtschaftsprüfung und Internes Audit, Universität Zürich, Ständiger Gastprofessor an der Universität St. Gallen und der Norwegian School of Management in Oslo, Zürich

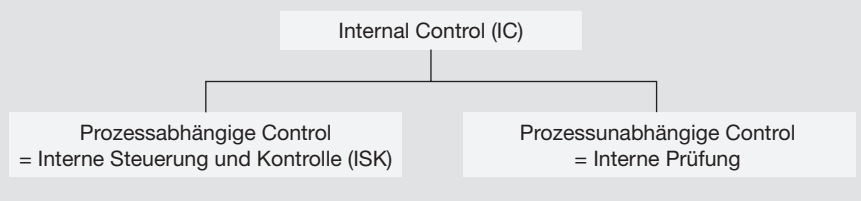
tungsmitgliedern wurde es zum Verhängnis, Grundsätze der IC nicht beachtet zu haben. Dies hatte unter anderem zur Folge, dass die IC nicht mehr als reine unternehmensinterne Angelegenheit zu betrachten war. Vielmehr findet weltweit eine Entwicklung zu einer verstärkten Regulierung der IC statt. Bekanntestes Beispiel sind die USA, welche im Sarbanes-Oxley Act verlangen, dass die Unternehmensleitung als verantwortlich für die IC zu bezeichnen ist (Sec. 302) und eine Stellungnahme zur Angemessenheit der «internal control over financial reporting» abgibt, die zudem von der Revisionsstelle zu beurteilen und bestätigen ist (Sec. 404).

Auch in der Schweiz sind im Zusammenhang mit einer Teilrevision des Schweizer Aktienrechts Bestrebungen zu einer verstärkten Regulierung der IC im Gang. So ist vorgesehen, die bisherige Bezeichnung der «Finanzkontrolle» [2] durch den Begriff «Interne Kontrolle» zu ersetzen [3]. Des Weiteren soll die Revisionsstelle in Zukunft die Existenz eines «internen Kontrollsystems» prüfen und darüber Bericht erstatten [4]. Nebst dem Aktienrecht nimmt der Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance (kurz Swiss Code) empfehlend zur IC Stellung [5].

Kritisch zu beurteilen ist zunächst, dass der Gesetzesentwurf und der Swiss Code nicht genauer bestimmen, was unter dem Begriff des internen Kontrollsystems bzw. der Internen Kontrolle zu verstehen ist. Vielmehr können die entsprechenden Ausführungen zu Unklarheiten und Missverständnissen führen. Der vorliegende Artikel soll diesbezüglich Klarheit bringen. In Abschnitt 7 wird zudem auf weitere Kritikpunkte zur schweizerischen Regelung der IC eingegangen.

Abbildung 1

Die prozessabhängige und prozessunabhängige Internal Control



2. Allgemeines Verständnis der IC

IC ist gemäss Root ein «abstract concept» [6]. Als solches kann es unterschiedlich ausgelegt werden, weil allein schon die zwei Komponenten Internal und Control mehrdeutig sind. So kann sich Internal entweder auf etwas beziehen, dass sich räumlich innerhalb bestimmter Grenzen befindet, oder auf etwas, das zu einem Objekt oder einer bestimmten Struktur gehört. Im letzteren Sinne verstanden, kann Internal auch Externes umfassen, das in einem Verhältnis zum Objekt oder zur Struktur steht (z. B. die Einbindung von Lieferanten und Kunden in die Geschäftsprozesse).

In der englischen Sprache kann Control sowohl ein Substantiv als auch ein Verb sein. Als Substantiv beschreibt es einen erreichten Zustand. Dem gegenüber steht beim Verb die control-Tätigkeit im Vordergrund. Control kann dabei als ein Prozess angesehen werden, welcher darauf ausgerichtet ist, ein System oder einen anderen Prozess zu steuern und zu kontrollieren, damit dessen Zielvorgabe erreicht wird, beziehungsweise damit deren Erreichung nicht durch einen Zwischenfall behindert wird.

Im deutschsprachigen Raum wird der Begriff Control häufig mit «Kontrolle» verwechselt und mit *detective controls* assoziiert, welche bereits vorliegende Mängel aufdecken und korrektive Massnahmen (*corrective controls*) einleiten sollen. Doch dies ist nur ein Element der Control. Wichtiger sind lenkende Massnahmen (*directive controls*), welche ein gewünschtes Verhalten fördern, sowie präventive Massnahmen (*preventive controls*), welche ein uner-

wünschtes Verhalten oder Ereignis verhindern sollen.

IC umfasst sowohl eine prozessabhängige als auch eine prozessunabhängige Control. Die erste beinhaltet sowohl lenkende und präventive Massnahmen als auch die Steuerung und Kontrolle durch die Mitarbeitenden, welche direkt (z. B. Linien-Vorgesetzte) oder indirekt (z. B. Geschäftsleitung) im Control-Prozess involviert sind. Im vorliegenden Artikel wird diese prozessabhängige IC mit «Interne Steuerung und Kontrolle» bezeichnet. Vor allem in grösseren Unternehmen ist es zweckmässig, wenn die Interne Steuerung und Kontrolle zusätzlich von unabhängiger Seite beurteilt wird. Als wichtigster Vertreter dieser prozessunabhängigen IC ist das Interne Audit zu bezeichnen. *Abbildung 1* illustriert diese Zusammenhänge.

Kurz und allgemein gesagt, umfasst IC alles, was zu einer organisierten Struk-



tur (z. B. einem Unternehmen) gehört und darauf ausgerichtet ist, Ereignisse, welche die Erreichung der Ziele beeinträchtigen könnten, zu steuern und zu kontrollieren sowie Mängel zu erkennen und korrektive Massnahmen einzuleiten.

3. IC nach COSO, CoCo und IIA

Im Verlauf der letzten zwölf Jahre wurden verschiedene Konzepte oder Frameworks entworfen, welche die abstrakte IC konkretisieren sollten. Das bekannteste unter ihnen, das sog. COSO-Framework, definiert IC als «einen Prozess, beeinflusst durch den Verwaltungsrat, das Management oder andere, und konzipiert, um eine zweckmässige Sicherheit in bezug auf die Erreichung von Zielen in den folgenden Kategorien bieten zu können:

- Wirksamkeit und Effizienz der Tätigkeiten,
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung,
- Gesetzes- und Normenkonformität» [7].

Gemäss dem kanadischen CoCo umfasst Control «jene Elemente einer Organisation (einschliesslich ihrer Ressourcen, Systeme, Prozesse, Kultur, Struktur und Aufgaben), welche zusammengekommen die Erreichung der Ziele der Organisation unterstützen» [8]. Das CoCo ergänzt die COSO-Ziele um die Zuverlässigkeit der internen Berichterstattung und die Einhaltung interner Normen.

Das *Institute of Internal Auditors (IIA)* definiert Control als «jede [...] Massnahme, die das Risikomanagement verbessert und die Wahrscheinlichkeit erhöht, dass gesetzte Ziele erreicht werden» [9]. Das Interne Audit ist mit der Beurteilung der Control-Prozesse beauftragt. Diese umfassen die Richtlinien, Verfahren und Aktivitäten, welche Teil der Internen Steuerung und Kontrolle sind [10].

COSO, CoCo und IIA legen alle drei Wert auf eine ganzheitliche Auslegung der IC, welche bedeutend mehr umfasst als nur die im Sarbanes-Oxley Act

verlangte «internal control over financial reporting». Zudem unterstreichen sie, dass die IC nebst wirksam auch angemessen, zielgerichtet und effizient sein muss. Schliesslich ist zu beachten, dass sie stets nur eine zweckmässige Sicherheit (*reasonable assurance*) bezüglich der Erreichung von Zielen bieten kann.

4. IC vs. Unternehmensüberwachung

Wegen der Unterscheidung zwischen der prozessabhängigen und der prozessunabhängigen Control ist es nicht angemessen, IC mit interner Kontrolle oder internes Kontrollsystem zu übersetzen. Lück benutzt deshalb den Begriff der Internen Überwachung bzw. des Internen Überwachungssystems [11]. Diese Zusammenfassung der prozessabhängigen und der prozessunabhängigen Control zur Internen Überwachung

kann zweckmässig sein. Gleichwohl öffnet sie eine Tür zu neuen Missverständnissen. Denn Interne Überwachung wird häufig dem ähnlichen Begriff der Unternehmensüberwachung, d.h. der Überwachung eines Unternehmens durch dessen Organe – in der Schweiz durch die Generalversammlung, den Verwaltungsrat und die Revisionsstelle – gleichgesetzt. Nebst den Unternehmensorganen übernehmen zudem unternehmensexterne Stellen Aufsichtsaufgaben.

Zusammenfassend können drei verschiedene Tätigkeiten der Unternehmensüberwachung unterschieden werden, nämlich die Steuerung und Kontrolle, die Prüfung und die Aufsicht. Gemeinsam ist allen drei, dass sie «Vorgänge beobachten und dafür sorgen, dass bestimmte Anforderungen eingehalten sind» [12]. Spezifische Ausprägungen weisen sie jedoch bezüglich ihrer Stellung gegenüber den Über-

wachten, Zeitpunkt und Häufigkeit der Überwachung, den Möglichkeiten der Einflussnahme sowie der Beurteilungsgrundlage auf; die jeweiligen Ausprägungen sind in *Abbildung 2* dargestellt.

5. Abgrenzung zum Controlling und zum Internen Audit

Vom Begriff her weist IC Verwechslungspotential insbesondere mit den Begriffen «Controlling» und «Internes Audit» auf. Die folgende Gegenüberstellung soll eine klarere Abgrenzung der Begriffe ermöglichen. Alle drei bezwecken in erster Linie, die Erreichung der Unternehmensziele zu unterstützen. Auch ist ihnen gemeinsam, dass der Soll-Ist-Vergleich Grundlage ihrer Arbeit bildet. Sie unterscheiden sich jedoch in der Art und Weise des Vorgehens und in der spezifischen Zielsetzung, wie *Abbildung 3* zeigt.

Abbildung 2

Control-Tätigkeiten im Unternehmen

Abgrenzungsmerkmale	Interne Steuerung und Kontrolle (ISK)	Prüfung	Aufsicht
Zeitpunkt der Control-Tätigkeit	Arbeitsbegleitend oder der Arbeitsausführung vor- oder nachgelagert	Der Arbeitsausführung und der Steuerung und Kontrolle nachgelagert, in gewissen Fällen arbeitsbegleitend	Periodisch im Ermessen der Aufsichtsstellen sowie bei Abweichung von Vorgaben
Häufigkeit der Control-Tätigkeit	Permanente Steuerung und Kontrolle, ergänzt durch aperiodische und einmalige Kontrollen	Periodisch Prüfungen, teilweise auch aperiodisch oder einmalig durchgeführt	Periodisch, häufig im Einjahresrhythmus
Stellung des Überwachenden	Am Arbeitsvorgang beteiligt, weisungsberechtigt gegenüber Ausführenden	Am Arbeitsvorgang nicht beteiligt, weder weisungsgebunden noch -berechtigt	Am Arbeitsvorgang nicht beteiligt, weisungsberechtigt gegenüber der zu überwachenden Organisation und ihren leitenden Organen, allenfalls auch gegenüber Prüfern
Einflussnahme des Überwachenden auf das Verhalten des Ausführenden	Durch Motivation, Anordnung von Korrekturhandlungen, nötigenfalls durch Sanktionsmassnahmen	Durch Mitteilung der Prüfungsergebnisse an die Unternehmensführung, Generalversammlung und Aufsichtsbehörden	Durch Weisung an die leitenden Organe des Unternehmens, allenfalls durch Sanktionen gegenüber der Gesellschaft oder Mitgliedern ihrer Organe
Beurteilung des normengerechten Verhaltens	An den Zielvorgaben und Weisungen	Anhand von Normen, die oft für den Einzelfall präzisiert werden müssen	Anhand von Ziel- und Wertvorstellungen, Gesetzen und Verordnungen
Beispiele	Fach- und Linienvorgesetzte aller Stufen, technische oder organisatorische Massnahmen	Aktienrechtliche oder bankengesetzliche Revisionsstelle, Internes Audit	Eidg. Bankenkommission, Zulassungsstelle der Schweizer Börse, Stiftungsaufsicht, Gläubigerausschuss

Quelle: HWP, Ziff. 3.111

Abbildung 3
Abgrenzung zum Controlling und zum Internen Audit

Abgrenzungsmerkmale	Internal Control	Controlling	Internes Audit
Synonyme und verwandte Begriffe	Interne Steuerung und Kontrolle (ISK)	Management Control, Strategische Kontrolle	Interne Revision
Ausgestaltung	Konzept, Prozess, System	Funktion im Unternehmen	Funktion im Unternehmen
Zuständigkeit	Alle Mitarbeiter eines Unternehmens, je nach Grad der Verantwortung	Controller	Interne Auditoren
Beschrieb	Eingebaute Steuerung und Kontrolle	Steuerungshilfe (Planung, Kontrolle und Informationsversorgung für das Management)	Unterstützung von Verwaltungsrat und Management
Ziele	Gewährleistung, dass folgende Ziele erreicht werden: – Wirksamkeit und Effizienz der Tätigkeit – Verlässlichkeit der internen und externen Berichterstattung – Gesetzes- und Normenkonformität	Beitrag zur Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz sowie zur Steuerung des Unternehmens auf die gesteckten Rentabilitäts-, Liquiditäts- und Wirtschaftlichkeitsziele hin	Beurteilung und Verbesserung der Risikomanagement-, Steuerungs- und Kontroll- sowie der Governance-Prozesse
Häufigkeit	Kontinuierlich	Kontinuierlich	Von Zeit zu Zeit, je nach Risikolage

Quelle: Eigene Zusammenstellung basierend auf COSO, 1992, S. 13; Heigl, 1989, S. 3; The IIA, 2004, Einleitung

Anders als die IC sind sowohl das Controlling als auch das Interne Audit Funktionen im Unternehmen. Das Controlling ist eine Steuerungshilfe für das Management [13] und leistet seinen Beitrag vor allem in der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung. Es trägt massgeblich bei zur Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz sowie zur Steuerung des Unternehmens auf die gesteckten Rentabilitäts-, Liquiditäts- und Wirtschaftlichkeitsziele hin. Das Interne Audit beurteilt demgegenüber mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Wirksamkeit der Risikomanagement-, Control- sowie der Governance-Prozesse eines Unternehmens und hilft, diese zu gewährleisten und zu verbessern [14]. Dadurch wird es zu einer wichtigen Unterstützung von Verwaltungsrat und Management.

6. Analyse

Die IC ist in der schweizerischen Gesetzgebung nur in den Grundzügen geregelt. So werden im Entwurf zur Teilrevision des Aktienrechts lediglich die oberste Verantwortung für die «Interne Kontrolle» und die Pflichten der

Revisionsstelle zur Prüfung des «internen Kontrollsystems» festgelegt. Diese Regelung gibt den Unternehmen einen zweckmässigen Spielraum und verleitet nicht dazu, übermässige Kontrollstrukturen und -prozesse zu implementieren, nur um gesetzliche Normen einzuhalten.

Kritisch zu beurteilen ist zunächst die Begriffswahl. Wie der Artikel aufzeigt, vermag weder «interne Kontrolle» noch «internes Kontrollsystem» das ganze Spektrum der IC zu widerspiegeln. So vernachlässigen beide Begriffe die steuernde und die unabhängig prüfende Komponente. Die Begriffswahl ist auch deshalb verfänglich, weil gemäss Böckli et al. «Interne Kontrolle» das Interne Audit umfasst [15], welches jedoch unabhängig sein muss und daher zur Internen Prüfung gehört. Alternativen zur «Internen Kontrolle» sind die Begriffe «Interne Überwachung», «Interne Steuerung und Kontrolle (ISK)» oder – vorzugsweise – die englische Bezeichnung Internal Control.

In Frage zu stellen ist des weiteren die vorgeschlagene Änderung der Aufgaben der Revisionsstelle, insbesondere

zur Prüfung des «internen Kontrollsystems». Der Entwurf des Bundesrates sah die Prüfung vor, ob «ein funktionierendes internes Kontrollsystem existiert»; der Nationalrat hat diese Forderung abgeschwächt, so dass nun die Revisionsstelle lediglich prüfen soll, ob «ein internes Kontrollsystem existiert» [16]. Wie der Artikel zeigt, existiert in jedem Unternehmen eine IC mit formellen und informellen Elementen. Daher führt die Prüfung, ob ein «internes Kontrollsystem existiert», zu einer Null-Aussage ohne Informationswert.

7. Fazit

Die Bedeutung einer angemessenen, zielgerichteten und wirksamen IC als wichtiger Bestandteil der Corporate Governance ist unbestritten. Auch das Bedürfnis, sie anhand von Gesetzen und Richtlinien zu stärken, ist nachvollziehbar. Bevor die Diskussion jedoch zu weit gedeiht, ist es notwendig, einige Punkte klar zu stellen.

Erstens gilt es, eine geeignete Übersetzung des Begriffs IC zu finden. Wie aufgezeigt wurde, kann keiner der üblichen

Begriffe (interne Kontrolle, internes Kontrollsystem) das ganze Spektrum der IC, d. h. sowohl die Steuerung und Kontrolle als auch die Prüfung, widerspiegeln. Als Alternative können die Begriffe Interne Überwachung, Interne Steuerung und Kontrolle oder – vorzugsweise – die englische Bezeichnung Internal Control verwendet werden.

Zweitens muss der Umfang der Internal Control klar festgelegt werden. Dieser kann sich auf die Internal Control über die finanzielle Berichterstattung fokussieren, wie dies in Sec. 404 des Sarbanes-Oxley Act verlangt wird. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoller ist es jedoch, eine ganzheitliche Sicht einzunehmen und Internal Control bezüglich der Ziele im Bereich Reporting, Operations und Compliance zu betrachten.

Drittens ist es notwendig, eine klare Abgrenzung zwischen der prozessabhängigen und der prozessunabhängigen Control vorzunehmen. Insbesondere gilt es, das Interne Audit unmissverständlich als unabhängige Funktion zu verstehen, welche die

(prozessabhängige) Control zu prüfen hat, jedoch nie für deren Wirksamkeit verantwortlich sein kann. Im gleichen Zug muss eine klare Unterscheidung der Internal Control zu den verschiedenen Überwachungsfunktionen eines Unternehmens sichergestellt sein. ■■

Anmerkungen

- 1 Vgl. Bourqui und Blumer, 1994, S. 1069–1080.
- 2 Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR.
- 3 Vgl. Böckli et al., 2004, S. 91.
- 4 Vgl. Art. 728a (neu) Abs. 1 Ziff. 4 OR und Art. 728b (neu) Abs. 1 OR sowie Imfeld, 2005, S. 128.
- 5 Vgl. Swiss Code, Abs. 19 und Abs. 24.
- 6 Root, 1998, S. 21.
- 7 COSO, 1992, S. 13.
- 8 CoCo, S. 4.
- 9 Vgl. IIA-Standards, Glossar.
- 10 Vgl. Ruud, Jenal und Haymoz, 2005, S. 85.
- 11 Vgl. Lück, 2001, S. 160.
- 12 HWP, Ziff. 3.111.
- 13 Vgl. Heigl, 1989, S. 3.
- 14 IIA Standards, Einleitung.
- 15 Vgl. Böckli et al., 2004, S. 91.
- 16 Vgl. Art. 728a (neu) Abs. 1 Ziff. 4 OR und Imfeld, 2005, S. 128.

Literatur

- Böckli, P., Huguenin, C. und Dessemontet, F., 2004. Expertenbericht der Arbeitsgruppe «Corporate Governance» zur Teilrevision des Aktienrechts. Zürich, Basel, Genf: Schulthess.
- Bourqui, C. und Blumer, A., 1994. «Internal Control»: Problembestand und Entwicklungstendenzen». Der Schweizer Treuhänder, 12/94, S. 1069–1080.
- «CoCo», The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995. Guidance on Control.
- «COSO», Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1994. Internal Control – Integrated Framework.
- Heigl, A., 1989. Controlling – Interne Revision, 2. Auflage. Stuttgart, New York: Fischer.
- Imfeld, A., 2005. «Neuregelung der Revision – von der Beratung im Nationalrat». Der Schweizer Treuhänder, 3/05, S. 127–130.
- The Institute of Internal Auditors, 2004. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Jud, G., 1996. Die Überwachung der Unternehmen durch deren Organe unter Berücksichtigung der Verhältnisse in den USA und in Deutschland, Dissertation. Zürich: Treuhand-Kammer.
- Lück, W. (Hrsg.), 2001. Lexikon der Internen Revision. München, Wien: Oldenbourg.
- Root, S. J., 1998. Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance. New York et. al.: John Wiley & Sons.
- Ruud, T. F., Jenal, L. und Haymoz, Y., 2005. Leitlinie zum Internen Audit. Zürich: SVIR.

RESUME

Débroussillons le contrôle interne

Personne ne remet en question la nécessité d'un contrôle interne approprié, ciblé et efficace, en tant qu'élément essentiel du gouvernement d'entreprise et la révision partielle du droit des sociétés anonymes lui donne même davantage d'importance. Le débat actuel s'accompagne cependant de toute une série d'incertitudes et de malentendus sur lesquels le présent article se propose de faire la clarté.

Le premier problème consisterait à trouver une traduction adéquate du terme «internal control». Comme nous l'avons dit, aucun terme ne recouvre

entièrement l'expression internal control qui inclut à la fois le pilotage, le contrôle et la vérification.

Ensuite, il s'agit de délimiter clairement ce que recouvre la notion de contrôle interne/internal control. Celle-ci peut se concentrer sur les rapports financiers, comme l'exige la section 404 du Sarbanes-Oxley Act. Du point de vue de l'économie d'entreprise, il est toutefois préférable d'adopter une perspective plus générale et de considérer le contrôle interne/internal control sous les aspects rapports (reporting), opérations et conformité (compliance).

Troisièmement, il est indispensable de procéder à une délimitation claire entre le contrôle/control lié aux procédures et celui qui ne l'est pas. Il faut notamment que la fonction d'audit interne soit comprise sans la moindre équivoque comme une instance indépendante dont le rôle consiste à vérifier la gestion et le contrôle internes (liés aux procédures), mais qui ne peut en aucun cas être responsable de leur efficacité. Il faut, simultanément, que soit garantie une distinction nette entre le contrôle interne/internal control et les différentes instances de surveillance que comporte une entreprise.

TFR/LJ/JA