

Felix Reichert

**Internal Control
bei mittelständischen
Dienstleistungsgesellschaften**

Eine empirische Studie
zur Ausgestaltung der COSO-Zielkategorien



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

Internal Control bei mittelständischen
Dienstleistungsgesellschaften

–
Eine empirische Studie zur Ausgestaltung der COSO-Zielkategorien

Dissertation
der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde
eines Doktors der Ökonomie

vorgelegt von

Felix Reichert
aus Deutschland

genehmigt auf Antrag von

Prof. T. Flemming Ruud, PhD
Prof. Dr. Dieter Pfaff

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2009

Zugl.: Zürich, Univ., Diss., 2009

978-3-86727-935-2

Die Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich gestattet hierdurch die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, 01. April 2009

Der Dekan: Prof. Dr. Dr. Josef Falkinger

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2009

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2009

Gedruckt auf säurefreiem Papier

978-3-86727-935-2

Vorwort und Dank

Die Bedeutung von Internal Control spiegelt sich in der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise wider. Sie trifft auch mittelständische Gesellschaften, die in dieser Dissertation im Mittelpunkt stehen. Der Kern der Arbeit beinhaltet die Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien nach COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Sie umfassen die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten, die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung sowie die Gesetzes- und Normenkonformität (Compliance). Dabei wird anhand einer empirischen Studie analysiert, in welchem Verhältnis diese Zielsetzungen bei mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften zueinander stehen. Auch werden verschiedene Charakteristika dieser Gesellschaften im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Zielkategorien untersucht. Darüber hinaus werden praxisorientiert Orientierungshilfen erarbeitet und Handlungsalternativen abgeleitet. Somit sind diese empirischen Ergebnisse erstens für die wissenschaftliche Forschung von Interesse, indem gezeigt wird, welche Hypothesen sich vorläufig bewähren und welche ggf. einer Überarbeitung bedürfen. Zweitens können die ermittelten Resultate Praktikern im Mittelstand Input für die Ausgestaltung einer breit gefassten Internal Control geben.

Die Mitarbeit an vorhergehenden Publikationen zu Internal Control am Institut für Rechnungswesen und Controlling sowie verschiedene Gespräche mit Experten haben den entscheidenden Impuls gegeben, dieses Forschungsgebiet im Zusammenhang mit dem Mittelstand kombiniert zu untersuchen. Die Arbeit an dieser Dissertation hat mir die interessante Möglichkeit gegeben, mich intensiv auf wissenschaftlicher Basis mit einer praxisrelevanten und aktuellen Thematik auseinanderzusetzen.

Die Verfassung einer Dissertation ist immer nur durch die Unterstützung und Förderung verschiedener Personen möglich, denen ich zu aufrichtigem Dank verpflichtet bin.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. T. Flemming Ruud, PhD. Er hat mir grosse akademische Freiheit gewährt und mich durch viele kritische Diskussionen konstruktiv angeleitet. Auch hat er mir die Teilnahme an verschiedenen internationalen und nationalen Konferenzen und Seminaren ermöglicht, die mich fachlich und akademisch entscheidend geprägt haben. Ebenso bedanke ich mich bei Prof. Dr. Dieter Pfaff für die Übernahme des Korreferats. Er stand stets für fundierte Gespräche zu Verfügung und hat mir den Kontakt zum veb.ch ermöglicht.

In diesem Zusammenhang danke ich George Babounakis für die Unterstützung im Rahmen der Vorstudie und Frédéric von Kessel vom Bundesamt für Statistik für die Kontaktdaten der Gesellschaften der Hauptstudie. Des Weiteren gilt mein Dank insbesondere den Experten aus der Praxis, allen voran Markus Schweizer für die vielen wertvollen Ratschläge und produktiven inhaltlichen Auseinandersetzungen. Dies gilt auch für alle weiteren Interviewpartner und ausdrücklich allen Studienteilnehmern, ohne deren Unterstützung diese Dissertation nicht hätte realisiert werden können.

Dem Team von Prof. T. Flemming Ruud, PhD danke ich für die schöne und lehrreiche Zeit am Lehrstuhl. Spezieller Dank gebührt Esther Bannwart für ihre Herzlichkeit und ihr ausgesprochenes Organisationstalent.

Entscheidende Impulse erhielt meine Arbeit durch die zahlreichen kritischen und intensiven Gespräche mit Kollegen und Freunden. Danken möchte ich daher Dr. Silvia Jordan, Dr. Manuela Möller, Dr. Johannes Mure, Jan Pfister, Dr. Katja Rost, Michéle Rüdisser und den Teilnehmern des Diss & Ski Events 2008. Ebenso bedanke ich mich sehr herzlich für die sehr wertvolle und vielseitige Unterstützung bei Dr. Jens Haarmann, Christoph Hett, Dr. Kerstin Kiefer, Heiner Mikosch und Dr. Teresa Tinz sowie noch vielen weiteren Freunden und Bekannten.

Schliesslich möchte ich mich bei meiner Freundin Andrea und meiner Familie (inkl. Familie Siegenthaler) für den grösstmöglichen Rückhalt bedanken. Andrea hat mich über die gesamte Zeit der Dissertation (und darüber hinaus) mit ihrer einzigartigen Geduld in allen Phasen gestützt und immer wieder toll motiviert. Meine Eltern und Grosseltern haben mir meine Ausbildung ermöglicht und waren in ihrer hingebungsvollen Art immer für mich da. Besonderer Dank gebührt meinem Vater, der mir jederzeit ein offenes Ohr geschenkt hat und mir mit grosser Ausdauer stets als kritischer Diskussionspartner zur Seite stand. Meinen Eltern, Grosseltern, Schwestern und meiner Freundin widme ich diese Dissertation, in Liebe und tiefster Dankbarkeit.

Zürich, im April 2009

Felix Reichert

INHALTSÜBERSICHT

INHALTSVERZEICHNIS	III
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	X
1 Einführung	1
1.1 Problemstellung und Forschungslücken.....	1
1.2 Zielsetzung	5
1.3 Eingrenzung	6
1.4 Wissenschaftstheoretische Positionierung und Forschungsstrategie	7
1.5 Aufbau.....	14
2 Grundlagen zu Internal Control	16
2.1 Theoretische Abgrenzung	16
2.2 Dimensionen von Internal Control.....	31
2.3 Regulatorische Rahmenbedingungen.....	45
2.4 Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Internal Control	56
2.5 Überblick über ausgewählte Internal Control-Frameworks	64
2.6 Zusammenfassung.....	76
3 Mittelständische Gesellschaften	77
3.1 Bedeutung mittelständischer Gesellschaften.....	77
3.2 Zur Begriffsbestimmung mittelständischer Gesellschaften	79
3.3 Mittelständische Gesellschaften im Dienstleistungssektor	87
3.4 Internal Control in mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften.....	89
3.5 Zusammenfassung.....	95
4 Hypothesen- und Fragenformulierung.....	96
4.1 Zur Orientierung am COSO-Modell	97
4.2 Einführende Fragestellungen.....	102
4.3 Zur Balance von Internal Control.....	107
4.4 Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking.....	118
4.5 Branchenspezifische Analysen.....	135
4.6 Tabellarische Zusammenfassung	136
5 Empirische Untersuchung	137
5.1 Zur Methodik des empirischen Teils.....	137
5.2 Einführende Fragestellungen.....	162
5.3 Zur Balance von Internal Control.....	166

5.4	Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking.....	175
5.5	Branchenspezifische Analysen.....	186
5.6	Zusammenfassung der Ergebnisse	198
6	Konklusion	202
6.1	Kritische Reflexion der Forschungskonzeption	202
6.2	Diskussion der Erkenntnisse	209
6.3	Zusammenfassende Implikationen für Praxis und Theorie.....	217
	ANHANG.....	220
	LITERATURVERZEICHNIS.....	244

INHALTSVERZEICHNIS

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
------------------------------------	------------

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	X
------------------------------------	----------

1 Einführung	1
1.1 Problemstellung und Forschungslücken.....	1
1.2 Zielsetzung	5
1.3 Eingrenzung	6
1.4 Wissenschaftstheoretische Positionierung und Forschungsstrategie	7
1.4.1 Wissenschaftstheoretische Grundpositionen.....	7
1.4.2 Forschungsstrategie.....	11
1.5 Aufbau.....	14
2 Grundlagen zu Internal Control	16
2.1 Theoretische Abgrenzung	16
2.1.1 Kategorisierung der Internal Control-Literatur	16
2.1.2 Organisationstheoretischer Erklärungsansatz für Internal Control	18
2.1.3 Abgrenzung von Internal Control	26
2.1.4 Resümee	29
2.2 Dimensionen von Internal Control.....	31
2.2.1 Diffusion von Internal Control.....	32
2.2.2 Qualität von Internal Control	37
2.2.3 Resümee	44
2.3 Regulatorische Rahmenbedingungen.....	45
2.3.1 Internationale Ebene.....	45
2.3.2 Nationale Ebene	49
2.3.3 Resümee	55
2.4 Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Internal Control.....	56
2.4.1 Verwaltungsrat	57
2.4.2 Geschäftsleitung	59
2.4.3 Mitarbeitende	60
2.4.4 Internes Audit.....	61
2.4.5 Wirtschaftsprüfer.....	62
2.4.6 Resümee	63
2.5 Überblick über ausgewählte Internal Control-Frameworks.....	64
2.5.1 COSO Internal Control – Integrated Framework.....	65
2.5.2 Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies.....	70

2.5.3	Criteria of Control	70
2.5.4	Control Objectives for Information and Related Technology.....	73
2.5.5	Resümee	74
2.6	Zusammenfassung.....	76
3	Mittelständische Gesellschaften	77
3.1	Bedeutung mittelständischer Gesellschaften.....	77
3.2	Zur Begriffsbestimmung mittelständischer Gesellschaften	79
3.2.1	Quantitative Merkmale.....	80
3.2.2	Qualitative Merkmale.....	83
3.2.3	Definitorische Abgrenzung	84
3.3	Mittelständische Gesellschaften im Dienstleistungssektor	87
3.3.1	Zum Dienstleistungsbegriff.....	87
3.3.2	Zur Bedeutung des Dienstleistungssektors	88
3.4	Internal Control in mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften.....	89
3.4.1	Steuerungs- und Kontrollumfeld.....	90
3.4.2	Risikobeurteilung	91
3.4.3	Steuerungs- und Kontrollaktivitäten	92
3.4.4	Information und Kommunikation.....	93
3.4.5	Monitoring.....	94
3.4.6	Resümee	94
3.5	Zusammenfassung.....	95
4	Hypothesen- und Fragenformulierung.....	96
4.1	Zur Orientierung am COSO-Modell	97
4.1.1	Kritische Würdigung der Verwendung des COSO-Modells als Analyserahmen.....	98
4.1.2	Ergänzungen der Internal Control-Zielkategorien für diese Studie	99
4.2	Einführende Fragestellungen.....	102
4.2.1	Internal Control der operativen Tätigkeiten.....	102
4.2.2	Internal Control der Finanzberichterstattung	103
4.2.3	Internal Control der Compliance.....	105
4.3	Zur Balance von Internal Control.....	107
4.3.1	Zur Balance der Effizienz und Effektivität im Rahmen der operativen Tätigkeiten.....	108
4.3.2	Zur Ausgestaltung der Zielkategorien.....	110
4.3.3	Zur Bedeutung der Zielkategorien	116
4.4	Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking.....	118
4.4.1	Charakteristika der Gesellschaften.....	119
4.4.2	Benchmarking	130
4.5	Branchenspezifische Analysen.....	135

4.6	Tabellarische Zusammenfassung	136
5	Empirische Untersuchung	137
5.1	Zur Methodik des empirischen Teils.....	137
5.1.1	Zielsetzung	137
5.1.2	Zielpopulation	138
5.1.3	Untersuchungsdesign	138
5.1.4	Erhebungsmethode	139
5.1.5	Stichprobenkonstruktion	144
5.1.6	Untersuchungsdurchführung	145
5.1.7	Zur Datenanalyse.....	147
5.1.8	Resümee	159
5.2	Einführende Fragestellungen.....	162
5.2.1	Internal Control der operativen Tätigkeiten.....	162
5.2.2	Internal Control der Finanzberichterstattung	163
5.2.3	Internal Control der Compliance.....	165
5.3	Zur Balance von Internal Control.....	166
5.3.1	Zur Balance von Effizienz und Effektivität im Rahmen der operativen Tätigkeiten.....	167
5.3.2	Zur Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien.....	169
5.3.3	Zur Bedeutung der Zielkategorien	173
5.4	Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking.....	175
5.4.1	Charakteristika der Gesellschaften.....	175
5.4.2	Benchmarking	181
5.5	Branchenspezifische Analysen.....	186
5.5.1	Benchmarkanalyse zu Charakteristika der Gesellschaften.....	187
5.5.2	Benchmarking zu Internal Control-Komponenten.....	193
5.6	Zusammenfassung der Ergebnisse	198
5.6.1	Einführende Fragestellungen.....	198
5.6.2	Zur Balance von Internal Control.....	199
5.6.3	Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking	199
5.6.4	Branchenspezifische Analysen.....	200
6	Konklusion	202
6.1	Kritische Reflexion der Forschungskonzeption	202
6.1.1	Resümee	202
6.1.2	Evaluation und Grenzen	205
6.2	Diskussion der Erkenntnisse	209
6.2.1	Zu den einführenden Fragestellungen	209
6.2.2	Zur Balance von Internal Control.....	211

6.2.3	Zu den Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking	212
6.2.4	Zu den branchenspezifischen Analysen	215
6.3	Zusammenfassende Implikationen für Praxis und Theorie.....	217
6.3.1	Überblick über die Handlungsempfehlungen.....	217
6.3.2	Weitere Forschungsmöglichkeiten.....	218
ANHANG.....		220
	Anhang 1: Für diese Arbeit relevante regulatorische Vorschriften.....	220
	Anhang 2: Fragebogen	231
	Anhang 3: Alphabetisches Verzeichnis der Interviewpartner.....	237
	Anhang 4: Alphabetisches Verzeichnis der angeschriebenen Branchen	238
	Anhang 5: Deskriptive Statistik der Items	239
LITERATURVERZEICHNIS.....		244

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1: Aufbau der Arbeit.....	15
Abb. 2: Organisationstheoretische Ansätze	19
Abb. 3: Abgrenzung von Internal Control, Controlling, Internes Audit, Risikomanagement .	28
Abb. 4: Internal Control, <i>Control</i> -Funktionen und <i>Control</i> -Perspektiven im Rahmen der Corporate Governance	30
Abb. 5: Internal Control	37
Abb. 6: Beispielfragen im Zusammenhang mit Internal Control aus Perspektive der Geschäftsleitung.....	42
Abb. 7: Beispielhafte Stakeholder einer Gesellschaft bzgl. Internal Control	43
Abb. 8: Überblick über ausgewählte Regulierungen zu Internal Control	56
Abb. 9: Verantwortlichkeiten bzgl. Internal Control	57
Abb. 10: Übersicht über regulatorische Verantwortlichkeiten bzgl. Internal Control.....	64
Abb. 11: COSO-Würfel.....	66
Abb. 12: <i>Control</i> -Elemente von CoCo.....	71
Abb. 13: CobIT Framework	74
Abb. 14: Gegenüberstellung ausgewählter Internal Control-Frameworks.....	75
Abb. 15: Grössenklassen marktwirtschaftlicher Unternehmen in der Schweiz	78
Abb. 16: Übersicht über verschiedene quantitative Mittelstandsdefinitionen und ihre Zwecke	82
Abb. 17: Auswahl qualitativer Merkmale zur Charakterisierung mittelständischer gegenüber grossen Gesellschaften	83
Abb. 18: Definitiorische Abgrenzung mittelständischer Gesellschaften	86
Abb. 19: Veränderungen 1995-2005 von Unternehmen und Beschäftigten nach Sektoren und Grössenklassen.....	89
Abb. 20: Vorgehen zur Hypothesen- und Fragenformulierung	97
Abb. 21: Berechnung der Indices von Effizienz und Effektivität	109
Abb. 22: Berechnung der Indices der drei Internal Control-Zielkategorien	113
Abb. 23: Legende zu Abb. 22	114
Abb. 24: Berechnung der Indices der Bedeutung der drei Internal Control-Zielkategorien..	118
Abb. 25: Tabellarische Übersicht über zu analysierende Hypothesen und Fragen.....	136
Abb. 26: Rücklaufquote	146
Abb. 27: Drei Stufen zur Analyse von Unit-Non-Response	150
Abb. 28: Verteilung nach Branchen.....	156
Abb. 29: Verteilung nach Vollzeitäquivalenten.....	156
Abb. 30: Verteilung nach Jahresumsatz.....	157
Abb. 31: Verteilung nach Bilanzsumme	158
Abb. 32: Tabellarische Übersicht über die zu analysierenden Hypothesen und Fragen.....	161

Abb. 33: Einsatz der Leistungsbeurteilung	162
Abb. 34: Anspruchsgruppen von Internal Control der Finanzberichterstattung (N = 119) ...	163
Abb. 35: Effekte durch Internal Control der Finanzberichterstattung (N = 119).....	164
Abb. 36: Bedeutung verschiedener Bereiche von Internal Control der Compliance (N = 119)	165
Abb. 37: Bedeutung und Trend verschiedener Bereiche der Internal Control der Compliance (N = 119).....	166
Abb. 38: Deskriptive Statistik der Indices Effizienz und Effektivität.....	167
Abb. 39: T-Test und nichtparametrische Tests zur Balance von Effektivität und Effizienz .	168
Abb. 40: Relative Häufigkeiten zur Balance von Effizienz und Effektivität.....	169
Abb. 41: Deskriptive Statistik der Indices der Internal Control-Zielkategorien	170
Abb. 42: Ergebnistabelle zur Varianzanalyse zur Balance der Ausgestaltung von Internal Control.....	171
Abb. 43: Scheffé-Test zur Balance der Internal Control-Zielkategorien.....	172
Abb. 44: Deskriptive Statistik der Indices der Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien	174
Abb. 45: Ergebnistabelle zur Varianzanalyse zur Bedeutung der Internal Control- Zielkategorien	174
Abb. 46: Scheffé-Test zur Balance der Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien (N = 118)	175
Abb. 47: Berechnungsmodelle für OLS-Regression.....	176
Abb. 48: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der operativen Tätigkeiten.....	178
Abb. 49: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der Finanzberichterstattung	178
Abb. 50: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der Compliance.....	179
Abb. 51: Ergebnisse der Regressionsanalyse für die Internal Control-Zielkategorien	179
Abb. 52: Legende zu Abb. 47 bis Abb. 51	180
Abb. 53: Zusammenfassende Resultate der Regressionsanalyse	181
Abb. 54: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten.....	184
Abb. 55: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der Finanzberichterstattung	184
Abb. 56: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der Compliance .	185
Abb. 57: Legende zu Abb. 54 bis Abb. 56	185
Abb. 58: Zusammenfassende Resultate der Benchmarkanalysen zu den Charakteristika.....	186
Abb. 59: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika beim Grosshandel (I).....	189
Abb. 60: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika beim Grosshandel (II)....	190
Abb. 61: Legende zu Abb. 59 und Abb. 60.....	190

Abb. 62: Zusammenfassende Resultate zu Benchmarkanalysen der Charakteristika bei Grosshandelsgesellschaften.....	191
Abb. 63: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika bei Heimen (I)	192
Abb. 64: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika bei Heimen (II)	192
Abb. 65: Legende zu Abb. 63 bis Abb. 65	193
Abb. 66: Zusammenfassende Resultate zu Benchmarkanalysen der Charakteristika bei Heimen	193
Abb. 67: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (operative Tätigkeiten)	195
Abb. 68: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (operative Tätigkeiten)..	195
Abb. 69: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (Finanzberichterstattung).....	196
Abb. 70: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (Finanzberichterstattung)	196
Abb. 71: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (Compliance)	197
Abb. 72: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (Compliance).....	197

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

BEHG	Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel
BfS	Bundesamt für Statistik
CobIT	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo	Criteria of Control
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
COSO SPC	COSO for Smaller Public Companies
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IKS	Internes Kontrollsystem
INR	Item-Non-Response
J-T-Statistik	Jonckheere-Terpstra-Statistik
KMU	Kleine und mittlere/mittelgrosse Unternehmen
KSA-Test	Kolmogorov-Smirnov-Anpassungstest
MCAR	Missing completely at random
MU	Mittlere/mittelgrosse Unternehmen
MW	Mittelwert
NOGA	Nomenclature Générale des Activités économiques
PS	(Schweizer) Prüfungsstandard
RLCG	Richtlinie zur Corporate Governance
SA	Standardabweichung
Sec.	Section
SOX	Sarbanes-Oxley Act
Swiss Code	Swiss Code of Best Practice
UNR	Unit-Non-Response
VR	Verwaltungsrat
VZÄ	Vollzeitäquivalente

1 Einführung

1.1 Problemstellung und Forschungslücken

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

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

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

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

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

² Berücksichtigt sind ausnahmslos Forschende aus Europa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁸ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 76.

⁹ Für einen Vergleich ausgewählter Frameworks vgl. Kapitel 2.5.

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

¹¹ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1045.

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

¹³ COSO (1994a), S. 13.

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

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

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

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

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

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

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

¹⁸ Vgl. IRC/PwC (2008).

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

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

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

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

²³ Vgl. Pfaff/Ruud (2008).

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

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

²⁶ Diese Herausforderung ist jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit.

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

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

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

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

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

²⁸ Vgl. PwC (2007), S. 10.

²⁹ Vgl. Pfäffli (2008), S. 25.

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

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

1.2 Zielsetzung

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

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

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

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

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

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

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

³³ Vgl. Treuhand-Kammer (2008).

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

1.3 Eingrenzung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4 Wissenschaftstheoretische Positionierung und Forschungsstrategie

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

1.4.1 Wissenschaftstheoretische Grundpositionen

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

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

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

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

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

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

⁴³ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31.

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

1.4.1.1 Forschungsansatz

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4.1.2 Vorgehensweise quantitativer und qualitativer Forschung

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

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

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

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

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

⁵¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 300.

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

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

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

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

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

1.4.1.3 Analyseverfahren

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4.2 Forschungsstrategie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶⁶ Vgl. PwC (2007), S. 10.

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

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

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

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

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

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

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

⁷¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31.

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

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

⁷⁴ Vgl. Diekmann (2005), S. 175.

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

1.5 Aufbau

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

⁷⁵ Ulrich (1984), S. 143.

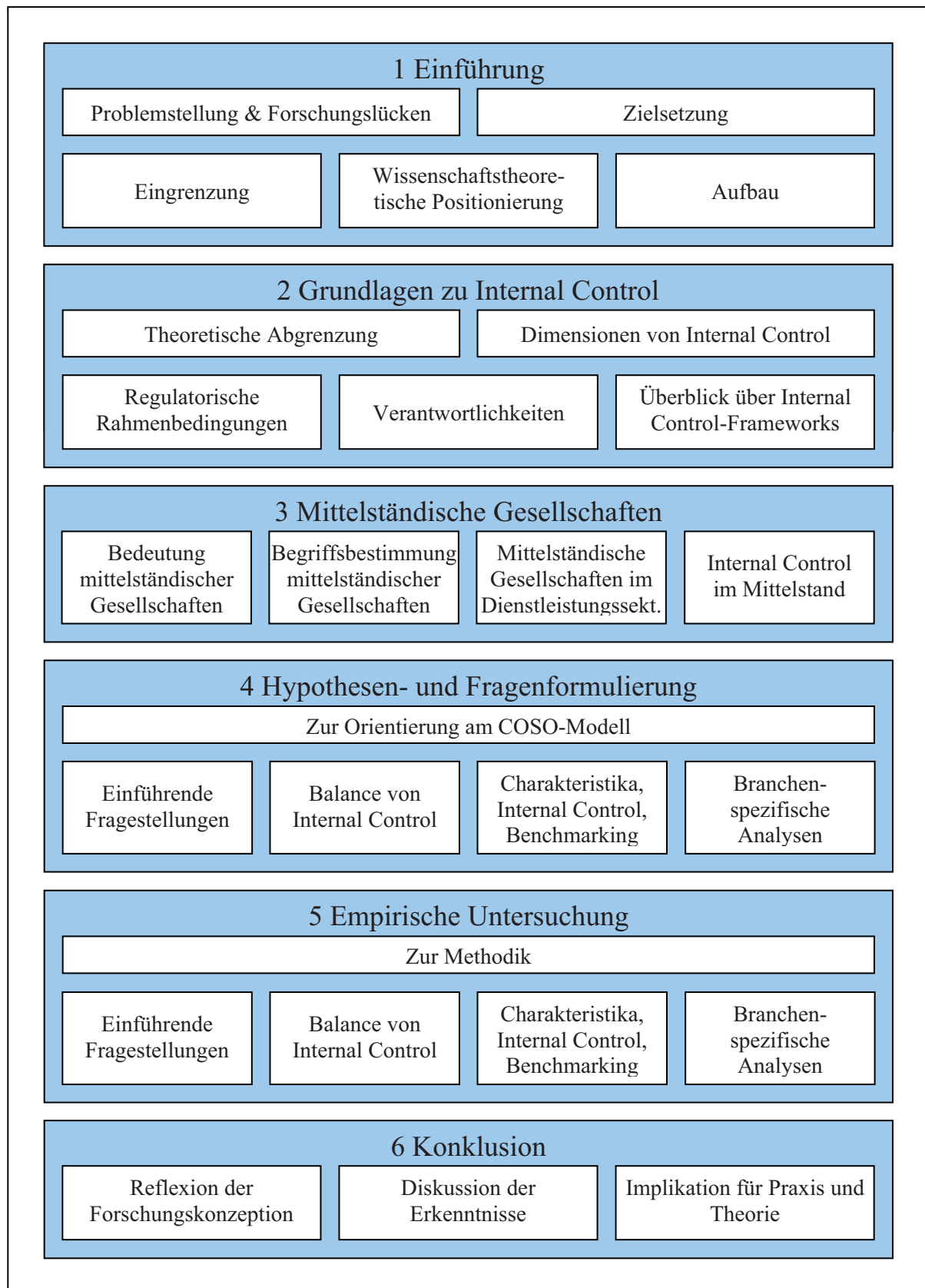


Abb. 1: Aufbau der Arbeit

2 Grundlagen zu Internal Control

2.1 Theoretische Abgrenzung

Warum versagt Corporate Governance in einigen Gesellschaften und was trägt dazu bei, solches Versagen zu vermeiden und eine Gesellschaft zielkongruent zu steuern? Vier Kernelemente der Corporate Governance sind diesbezüglich zu nennen, die sowohl ihren Erfolg als auch Misserfolg begründen. Dazu sind die Kultur einer Gesellschaft und *tone at the top*, der Geschäftsleiter, der Verwaltungsrat (VR) und Internal Control zu zählen.⁷⁶ Des Weiteren kann zwischen einer Konformitäts- und einer Performancedimension unterschieden werden. Als wesentlicher Bestandteil wird Internal Control zu Ersteren gezählt. Ausschlaggebend ist, dass diese Dimension den VR und die Geschäftsleitung dabei unterstützen soll, auf risikoorientierter Basis die wesentlichen Erfolgsfaktoren der Performance (bzw. des Wertschöpfungsprozesses) zu steuern und zu kontrollieren. Der Zweck besteht darin, massgeblich zur Erreichung der Geschäftsziele beizutragen.⁷⁷

Nachfolgend wird erstens eine Kategorisierungsmöglichkeit der Forschungsliteratur zu Internal Control vorgestellt. Zweitens wird auf einen organisationstheoretischen Erklärungsansatz für Internal Control eingegangen. Drittens wird Internal Control gegenüber inhaltlich verwandten Begriffen abgegrenzt.

2.1.1 Kategorisierung der Internal Control-Literatur

Aufgrund vielfältiger Publikationen, Frameworks und regulatorischer Vorschriften existieren international unterschiedliche Interpretationen von Internal Control.⁷⁸ KINNEY weist darauf hin, dass sich Internal Control von Gesellschaft zu Gesellschaft bspw. aufgrund kultureller Aspekte oder verschiedenartiger Auffassungen in der individuellen Ausgestaltung z. T. er-

⁷⁶ Vgl. zu diesen Elementen Abschnitte 2.2.1 und 2.4.

⁷⁷ Vgl. PAIB (2004), S. 5, 10-11; PAIB (2006), S. 13-14. Diese Arbeit konzentriert sich auf Internal Control und damit auf die Konformitätsdimension. Im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten wird allerdings die Schnittstelle zur Performancedimension deutlich. Vgl. Abschnitt 2.5.1.

⁷⁸ Vgl. Maijoor (2000), S. 104; Spira/Page (2003), S. 652; Widmer/Pfyffer (2004), S. 51. Für eine Übersicht über ausgewählte Frameworks vgl. Abschnitt 2.5.

heblich unterscheiden kann.⁷⁹ Das drückt sich in der wissenschaftlichen Literatur darin aus, dass gemäss MAIJOOOR *Control* aus verschiedenen Perspektiven analysiert wird:⁸⁰

- (1) Die ökonomische Perspektive untersucht die *top level controls*: Dazu gehören z. B. das Monitoring auf Ebene der Direktoren und Geschäftsleitung sowie das Verhältnis zu externen Kapitalgebern;
- (2) Die organisationstheoretische Perspektive setzt sich mit den *middle level controls* auseinander: Steuerung und Kontrolle von Abteilungen und Divisionen;
- (3) Die Perspektive des externen Wirtschaftsprüfers befasst sich mit den *lower level controls*: Steuerung und Kontrolle bezieht sich vornehmlich auf spezifische Zyklen, Prozesse und Transaktionen des Rechnungswesens.

Die ökonomische Perspektive als Erklärung für Internal Control wird von der Prinzipal-Agenten-Theorie⁸¹ dominiert. Sie analysiert die optimale Vertragsgestaltung für die Leistung des Agenten aus Sicht des Prinzipals (Auftraggebers). Ziel ist es dabei, die Interessen des Prinzipals und des Agenten zusammenzuführen.⁸² In diesem Rahmen wird bspw. die Wirtschaftlichkeit verschiedenster *Control*-Mechanismen untersucht.⁸³ In der Literatur wird hierbei in Bezug auf die Leistungsbeurteilung des Agenten zwischen verhaltens- und ergebnisorientierter *Control* unterschieden.⁸⁴

Aus organisationstheoretischer Sicht⁸⁵ wird *Control* von den Charakteristika der verschiedenen Prozesse oder Aufgaben bestimmt. Bspw. kann mit sozialen, auf die Kultur basierenden oder leistungsbezogenen formalen *Controls* das Verhalten der Mitarbeiter gesteuert und überwacht werden.⁸⁶ MAIJOOOR unterscheidet zwischen der ökonomischen und organisationstheoretischen Perspektive.⁸⁷ Seiner Ansicht nach fokussiert Erstere mehr auf Unsicherheit, Belohnung und Kosten (z. B. zur Beseitigung der Informationsasymmetrie); sie ist ergebnisorientiert. Letztere bezieht sich stärker auf die Menschen in ihrem sozialen und kulturellen Kontext; sie ist demnach verhaltens- und situationsorientiert.⁸⁸

⁷⁹ Vgl. Kinney (2000b), S. 88.

⁸⁰ Vgl. Maijoor (2000), S. 105-106.

⁸¹ Sie wird in auch als Agenturtheorie bezeichnet. Für weitere Ausführungen vgl. Abschnitt 2.1.2.

⁸² Vgl. Walsh/Seward (1990), S. 423.

⁸³ Vgl. Maijoor (2000), S. 106.

⁸⁴ Vgl. Eisenhardt (1985), S. 136-137; Eisenhardt (1989), S. 60.

⁸⁵ Sofern hier von einer einheitlichen Sichtweise gesprochen werden kann. Vgl. Abschnitt 2.1.2.

⁸⁶ Vgl. Eisenhardt (1985), S. 135-136; Chow/Kato/Merchant (1996), S. 176; Maijoor (2000), S. 105.

⁸⁷ Hierzu bestehen in der Forschungsliteratur jedoch unterschiedliche Auffassungen. Vgl. Abschnitt 2.1.2.

⁸⁸ Vgl. Maijoor (2000), S. 106. Für eine Diskussion der Gemeinsamkeiten und Unterschiede vgl. z. B. Eisenhardt (1985).

Aus Sicht der Wirtschaftsprüfung stehen *Accounting Controls* und ihr Einfluss auf die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung im Mittelpunkt der Betrachtung. Hierbei dominiert entsprechend eine enges Verständnis von *Control*.⁸⁹ Die Geschäftstransaktionen sollen gemäss den Gesetzen, Statuten und den Rechnungslegungsvorschriften in der finanziellen Berichterstattung aufgezeichnet werden.⁹⁰

Die vorangehende Darstellung unterschiedlicher Perspektiven zu Internal Control hilft, einen ersten Einblick zu geben. Jedoch ist diese Kategorisierung von MAIJOOOR nicht unkritisch zu sehen. Er formuliert drei verschiedene Perspektiven, von denen die ersten zwei als Theorien bzw. Sammlung von Theorien für die Erklärung der Existenz von Organisationen und deren internen Elementen zu bezeichnen sind.⁹¹ „*Organisationstheorien stellen (...) allgemeine, übergeordnete Aussagensysteme dar, die (1) sowohl auf den Ordnungsrahmen von Sozialsystemen und die in ihnen herrschenden Regeln als auch (2) auf die Sozialsysteme als solche und die Gesamtheit der in ihnen herrschenden Wirkungsprozesse bezogen sind.*“⁹² Dies trifft für die Wirtschaftsprüfung als Organ einer Gesellschaft nicht zu. Daher sind die drei Perspektiven als Erklärungsansätze für Internal Control nur bedingt miteinander vergleichbar, weswegen nachfolgend die dritte Sichtweise zurückgestellt wird.⁹³

Aufgrund der Zielsetzung dieser Arbeit stehen primär *middle level controls* im Blickpunkt. Dadurch kann die Ausgestaltung von Internal Control und die zu analysierenden Zusammenhänge *innerhalb* der Gesellschaften untersucht werden. In Bezug auf die Kategorisierung der Internal Control-Literatur wird nachfolgend als Grundgerüst ein theoretischer Ansatz zur Erklärung von Internal Control dargelegt.

2.1.2 Organisationstheoretischer Erklärungsansatz für Internal Control

Mittelständische Gesellschaften können ebenso wie Gesellschaften anderer Grössenordnungen als Organisationen aufgefasst werden. Jeder Mensch ist Teilbestand von Organisationen,

⁸⁹ Zur engen vs. weiten Interpretation von Internal Control vgl. Abschnitt 2.2.1.

⁹⁰ Vgl. Maijoor (2000), S. 105.

⁹¹ In der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre werden unter der Organisationstheorie bspw. die verhaltenswissenschaftliche Entscheidungstheorie, (neo-)institutionsökonomische Theorien oder auch konstruktivistische Ansätze etc. zusammengefasst. Vgl. Kieser/Walgenbach (2003), S. 32-64. Dadurch wird deutlich, dass ökonomische Organisationstheorien, wie die genannte Prinzipal-Agenten-Theorie als Beispiel eines neoinstitutionalistischen Ansatz, ebenfalls darunter fallen. Vgl. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 31-148.

⁹² Wolf, J. (2008), S. 46.

⁹³ Dies auch deshalb, weil sie für die Zielsetzung dieser Arbeit von untergeordneter Relevanz ist.

die Systeme von impliziten und expliziten Regeln darstellen und auf die Koordination von Handlungen zur Erreichung bestimmter Ziele ausgerichtet sind.⁹⁴

Organisationstheorien dienen dem Zweck, die Genesis, Existenz und die Funktionsweise von Organisationen zu verstehen bzw. zu erklären. Somit helfen sie bei der Orientierung in der komplexen Realität, wobei immer nur Teilaspekte der Wirklichkeit abgebildet werden können. Der bestehende Theorienpluralismus impliziert, dass es nicht *die* Organisationstheorie und daher auch nicht *den* theoretischen Erklärungsansatz gibt. Das bedeutet, dass durch die Auswahl einer (oder einer bestimmten Anzahl von) Theorien problem- und kontextspezifisch bestimmte Faktoren hervorgehoben und andere vernachlässigt werden.⁹⁵

Abb. 2 gibt einen Überblick über organisationstheoretische Ansätze im groben Zusammenhang mit ihrer zeitlichen Entwicklung. Dabei wird deutlich, dass MAIJOURS Unterscheidung zwischen ökonomischen und organisationstheoretischen Ansätzen deshalb kritisiert werden kann, weil Ersteres gemäss VAHS selbst als eine Organisationstheorie zu bezeichnen ist.

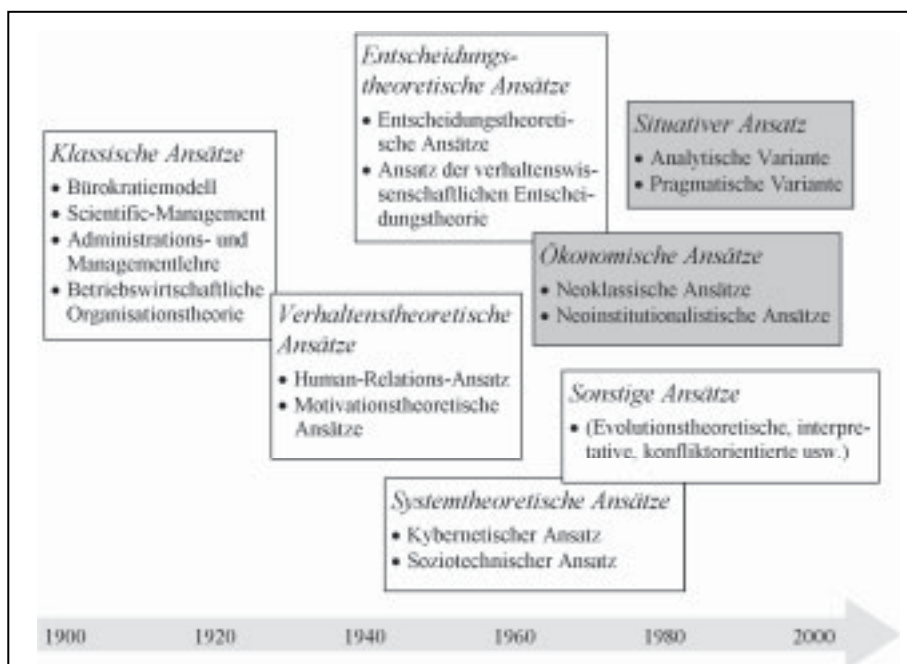


Abb. 2: Organisationstheoretische Ansätze⁹⁶

Ziel dieser Arbeit ist es nicht, Ordnung im Theorienpluralismus zu schaffen. Vielmehr soll aufgezeigt werden, dass ein Erklärungsansatz von Internal Control anhand einer Theorie im-

⁹⁴ Vgl. Scherer (2006), S. 19.

⁹⁵ Vgl. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 23-24; Scherer (2006), S. 19-20; Vahs (2007), S. 26.

⁹⁶ In Anlehnung an Vahs (2007), S. 26.

mer nur aus einer bestimmten Perspektive erfolgt, die mit jeweils verschiedenen Vor- und Nachteilen verbunden ist.

Nachfolgend wird mit der Prinzipal-Agenten-Theorie ein weit verbreiteter Ansatz zur Begründung der Existenz von Internal Control kurz dargelegt. Sie liefert nicht nur für *top level controls*, sondern auch für *middle level controls* einen wesentlichen Erklärungsgehalt.⁹⁷ Aspekte des situativen Ansatzes werden anschliessend aufgrund der Zielsetzung dieser Arbeit hinzugefügt. Die Berücksichtigung beider Organisationstheorien soll dem besseren theoretischen Verständnis und damit als theoretisches Fundament dienen.⁹⁸

2.1.2.1 Die Prinzipal-Agenten-Theorie

Im Rahmen der neuen Institutionenökonomie, die sich an Konzepten der (neuklassischen) Mikroökonomie ausrichtet, stellen die Prinzipal-Agenten-Theorie⁹⁹ zusammen mit der Theorie der Verfügungsrechte und der Transaktionskostentheorie die wichtigsten Ansätze dar.¹⁰⁰ Insbesondere das effiziente Design von Institutionen und deren Auswirkungen auf menschliches Verhalten stehen im Mittelpunkt. Als zentrale Annahmen werden die individuelle Nutzenmaximierung und die begrenzte Rationalität¹⁰¹ der handelnden Akteure getroffen.¹⁰²

Die Prinzipal-Agenten-Theorie konzentriert sich auf die Institution *Vertrag* zwischen dem Prinzipal (Auftraggeber; z. B. Geschäftsleitung) und dem Agenten (Auftragnehmer, z. B. Mitarbeiter). Es wird die (effiziente) vertragliche Gestaltung der Beziehungen zwischen diesen beiden Akteuren unter der Berücksichtigung ungleich verteilter Informationen und divergierender Interessen, Unsicherheit und Risikoorientierung aus Sicht des Prinzipals analysiert.¹⁰³

Im Rahmen der Prinzipal-Agenten-Theorie stehen erstens Probleme zwischen diesen beiden Akteuren im Mittelpunkt, die es zweitens durch verschiedene Mechanismen (z. B. Anreiz-, Steuerungs- und Kontrollsysteme oder Informationssysteme) unter Berücksichtigung der da-

⁹⁷ Dies wird im nachfolgenden Abschnitt erläutert.

⁹⁸ Die Ergänzung der Prinzipal-Agenten-Theorie um organisationstheoretische Ansätze empfiehlt z. B. EISENHARDT. Umgekehrt zeigt DONALDSON Möglichkeiten auf, verschiedene Ansätze mit dem situativen Ansatz zu kombinieren. Vgl. Eisenhardt (1989), S. 71-72; Donaldson (1995), S. 202-214; Donaldson (2001), S. 245-271. Hierbei handelt es sich um eine Form der Triangulation im Sinne eines sog. Theoriemix. Vgl. Diekmann (2005), S. 18; Lamnek (2005), S. 278; Van de Ven/Johnson (2006), S. 814.

⁹⁹ Als wegweisende Publikation vgl. Jensen, M. C./Meckling (1976).

¹⁰⁰ Für eine vergleichende Übersicht über diese drei Theorien vgl. z. B. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 142.

¹⁰¹ Mit *bounded rationality* wird sich auch aus entscheidungstheoretischer Sicht auseinandergesetzt. Zu den Begründern zählen KAHNEMANN und TVERSKY. Vgl. z. B. Kahnemann (2003).

¹⁰² Vgl. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 46; Ebers/Gotsch (2006), S. 247. ERFURT bezeichnet die Prinzipal-Agenten-Theorie als „Klassiker“ des Forschungsbereichs der Corporate Governance, zu deren wichtigsten Standbeinen Internal Control zu zählen ist. Vgl. Erfurt (2006), S. 76; PAIB (2004), S. 5, 10-11; PAIB (2006), S. 13-14.

¹⁰³ Vgl. Jensen, M. C./Meckling (1976); Fama (1980); Fama/Jensen (1983); Pratt/Zeckhauser (1985); Eisenhardt (1989).

mit verbundenen Kosten zu lösen gilt. In der aktuellen Forschungsliteratur finden sich verschiedene Klassifikationen von Problemtypen.¹⁰⁴

Nach PICOT/DIETL/Franck ist zwischen drei Informationsproblemen aufgrund ungleich verteilter Informationen zwischen dem Prinzipal und dem Agenten zu unterscheiden. Ihnen liegen verschiedene Koordinations- und Motivationsprobleme zugrunde:¹⁰⁵

- a) *Adverse Selection* – Vor dem eigentlichen Vertragsabschluss sind dem Prinzipal unveränderliche (oder nur unter Kosten veränderbare) Eigenschaften des Agenten oder der angebotenen Leistung nicht bekannt. Z. B. kann die Geschäftsleitung nicht genau wissen, ob ein Stellenbewerber tatsächlich über die Qualifikationen und Fertigkeiten verfügt, die er angibt. Es besteht die Gefahr, einen unerwünschten Vertragspartner auszuwählen (*Adverse Selection*), weil der Agent möglicherweise seinen Informationsvorteil durch unrealistische Angaben ausnutzt.¹⁰⁶
- b) *Moral Hazard* – Informationsasymmetrien treten erst nach Vertragsabschluss auf, wobei der Prinzipal entweder das Verhalten des Agenten nicht beobachten oder nicht beurteilen kann. Z. B. ist es dem Geschäftsleiter aus Zeitgründen nicht möglich, einen Angestellten laufend bei dessen Arbeit lückenlos zu überwachen (*Beobachtungsproblem*).¹⁰⁷ Oder der Geschäftsleiter kann zwar die Handlungen beobachten, sie jedoch nicht beurteilen, weil ihm dazu die nötigen Fachkenntnisse fehlen (*Beurteilungsproblem*).¹⁰⁸ Die Gefahr des opportunistischen Ausnutzens dieser Informationsasymmetrie durch den Agenten auf Kosten des Prinzipals wird als *Moral Hazard* bezeichnet.
- c) *Hold Up* – Die Informationsasymmetrie besteht nicht zwischen den Vertragspartnern (Prinzipal und Agent), sondern gegenüber Dritten. Es ist nie möglich, in einem Vertrag alle Eventualitäten *ex ante* zu regeln. Daher ergeben sich vertragliche Spielräume, die der Agent zu seinem Vorteil ausnutzen kann, weil sich der Prinzipal aufgrund eingegangener Vertragsbindung und spezifischer Investitionen in einem Abhängigkeitsverhältnis befindet. Selbst wenn der Prinzipal den Opportunismus beobachten kann, Dritte (z. B. Gericht) jedoch nicht, steht in diesem Beispiel vor Gericht Aussage gegen Aussage. Das opportunistische Verhalten und Ausnutzen wird als *Hold Up* bezeichnet.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Vgl. Ebers/Gotsch (2006), S. 263.

¹⁰⁵ Vgl. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 74-76.

¹⁰⁶ Dies wird auch als *hidden characteristic* bezeichnet. Vgl. Ebers/Gotsch (2006), S. 263-264.

¹⁰⁷ Dies wird auch als *hidden action* bezeichnet. Vgl. Ebers/Gotsch (2006), S. 264.

¹⁰⁸ Dies wird auch als *hidden knowledge* bezeichnet. Vgl. Ebers/Gotsch (2006), S. 264.

¹⁰⁹ In der Literatur wird dies auch als eine Variante von *hidden intention* bezeichnet. Vertragslücken werden zum eigenen Vorteil ausgenutzt, indem nichtkommunizierte Absichten umgesetzt werden, was vor Vertragsabschluss nicht erkennbar war. Vgl. Ebers/Gotsch (2006), S. 264.

Als Lösung dieser Problematiken werden in der Literatur verschiedene Mechanismen diskutiert, die der Prinzipal zur Disziplinierung des Agenten unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Überlegungen ausgestalten kann. Hierzu sind diverse Informations-, Steuerungs-, Kontroll- und Überwachungsmechanismen zu zählen. Deren Ziel ist es prinzipiell, die Informationsasymmetrien zu reduzieren und/oder die Interessen der Vertragsparteien einander anzugleichen, um das Verhalten des Agenten zu steuern und zu kontrollieren. Bspw. können Leistungsanreize (z. B. Ergebnisbeteiligung), vertraglich vereinbarte Verhaltensnormen oder Informationssysteme zur Verbesserung der Transparenz (z. B. Leistungsbeurteilungs- oder Kostenrechnungssysteme) eingesetzt werden.¹¹⁰

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Prinzipal-Agenten-Theorie weitere organisationstheoretische Ansätze ergänzt, indem die effiziente vertragliche Gestaltung der Beziehung zwischen Prinzipal und Agenten analysiert wird. Verschiedene Steuerungs- und Kontrollmechanismen werden als Lösungsmöglichkeiten zur Reduktion der Informationsprobleme vorgeschlagen. Auf diese Weise soll das Handeln des Agenten auf die Ziele des Prinzipals ausgerichtet werden.

Beim Abstützen auf diese Theorie als Erklärungsansatz sind verschiedene Aspekte kritisch zu beachten. So ist ihre Problemlösung primär aus Sicht des Prinzipals formuliert.¹¹¹ Die Annahmen werden teilweise als unrealistisch kritisiert: Die Theorie basiert auf menschlichen Individuen als Grundelemente des sozialen und wirtschaftlichen Handelns, deren eigene Nutzenmaximierung ihr alleiniges Ziel darstellt.¹¹² Dafür nehmen sie die Schädigung anderer Akteure ggf. bewusst in Kauf. Insbesondere die individuelle Nutzenmaximierung und der Opportunismus sind jedoch in der Realität gerade bei nichtkотиerten Gesellschaften weniger oft gegeben.¹¹³ Auch können sie kaum altruistisches Verhalten der Individuen erklären.¹¹⁴

Aus Sicht der Prinzipal-Agenten-Theorie dient Internal Control dem Zweck, Informationsasymmetrien zu reduzieren und das Verhalten des Agenten aus Sicht des Prinzipals zu steuern und zu kontrollieren (und damit zu disziplinieren), um die Geschäftsziele zu erreichen (durch Angleichung der Interessen). In Bezug auf die *middle level controls* können die Geschäftslei-

¹¹⁰ Vgl. Picot/Dietl/Franck (2005), S. 76-80; Ebers/Gotsch (2006), S. 265-266.

¹¹¹ Vgl. Kieser/Walgenbach (2003), S. 52.

¹¹² Vgl. Vahs (2007), S. 41.

¹¹³ Vgl. Durand/Vargas (2003).

¹¹⁴ Für eine weiterführende Darlegung diverser Kritikpunkte vgl. z. B. Ebers/Gotsch (2006), S. 272-276.

tung (Vorgesetzte) einer Gesellschaft als Prinzipal und die Mitarbeiter (Untergebene) als Agenten aufgefasst werden.

2.1.2.2 *Der Situative Ansatz*

Aufgrund der Zielsetzung dieser Arbeit – insbesondere in Bezug auf die Charakteristika der Gesellschaften – ist die Prinzipal-Agenten-Theorie um Aspekte des Situativen Ansatzes¹¹⁵ zu ergänzen.¹¹⁶ Dessen Wurzeln liegen in verschiedenen Theorien, wie der klassischen Managementlehre und der Bürokratiethorie von WEBER.¹¹⁷ Der Situative Ansatz konzentriert sich auf die formale Organisationsstruktur und deren effizienten Anpassung an die jeweilige Situation. Mit der Situation sind Eigenschaften der Organisation und ihrer Umwelt gemeint. Bspw. brauchen grosse Organisationen andere Strukturen als kleine etc. Anhand empirischer Studien wird ermittelt, wie diese Strukturen ausgestaltet sein sollen, die sich in einem bestimmten Kontext bewähren. Dadurch lassen sich Unterschiede in Organisationsstrukturen erklären und Prognosen sowie Gestaltungsempfehlungen formulieren.¹¹⁸

In der Literatur wird z. T. zwischen verschiedenen Ansätzen innerhalb des Situativen Ansatzes unterschieden. Gemäss VAHS besteht einerseits eine analytische Variante. Sie konzentriert sich auf Begründungen von Unterschieden (Warum-Fragen¹¹⁹). Die pragmatische Variante setzt sich andererseits mit der Art der Unterschiede (Wie-Fragen¹²⁰) auseinander, um Gestaltungsempfehlungen ausarbeiten zu können.¹²¹

Der Situative Ansatz baut auf der Operationalisierung von vier Punkten auf:¹²²

- a) Organisationsstruktur – Strukturen und deren Unterschiede verschiedener Organisationen müssen empirisch messbar gemacht werden. Dafür werden in der Literatur verschiedene theoretische Grundlagen, wie das Bürotratiekonzept Webers oder die Amtshierarchie von PUGH vorgeschlagen.¹²³

¹¹⁵ Zu den wegweisenden Autoren des Situativen Ansatzes sind z. B. WOODWARD, BURNS, STALKER, BLAU, SCHOENHERR, MEYER, PUGH, PAYNE, HICKSON etc. zu zählen. Vgl. für einen historischen Überblick z. B. Kieser (2006a), S. 215-217. In englischen Publikationen wird dieser Ansatz als *Contingency Theory* bezeichnet. Im deutschsprachigen Raum zählen bspw. HAUSCHILDT, KIESER oder WELTER zu den wichtigsten Vertretern. Vgl. Wolf, J. (2008), S. 195-196.

¹¹⁶ Für eine Übersicht über die aktuelle Strömung zum Situativen Ansatz und des Forschungsgebiets von *Control* vgl. Chenhall (2003).

¹¹⁷ Vgl. Kieser/Walgenbach (2003), S. 43.

¹¹⁸ Vgl. Kieser (2006a), S. 215.

¹¹⁹ Z. B.: Warum sind Organisationsstrukturen verschiedener Gesellschaften unterschiedlich?

¹²⁰ Z. B.: Wie kann die Struktur einer Gesellschaft ausgestaltet werden, um den situativen Begebenheiten gerecht zu werden?

¹²¹ Vgl. Vahs (2007), S. 44-46.

¹²² Vgl. Kieser (2006a), S. 218-223.

¹²³ Vgl. z. B. Chenhall (2003), S. 144-146; Kieser (2006b). Für eine Übersicht über diverse Operationalisierungen der Organisationsstruktur in empirischen Forschungsarbeiten vgl. Chenhall (2003), S. 148.

- b) Situative Eigenschaften – Die Variablen zur Bestimmung situativer Faktoren werden nicht aus einer sondern vielen Theorien abgeleitet.¹²⁴ Sie werden durch Plausibilitätsannahmen begründet. Hierzu können Dimensionen der internen und externen Situation ermittelt werden. Erstere umfassen gegenwartsbezogene (z. B. Grösse, Rechtsform) und vergangenheitsbezogene Faktoren (z. B. Alter). Letztere unterscheiden darüber hinaus eine aufgabenspezifische (z. B. Konkurrenzverhältnisse) und eine globale Umwelt (z. B. kulturelle Bedingungen).¹²⁵
- c) Verhalten der Organisationsmitglieder und Effizienz der Organisation (Erfolgsanalyse) – Das Verhalten der Organisationsmitglieder ist unter Beachtung der Situation und der Organisationsstruktur so zu steuern, dass die Ziele der Organisation erreicht werden. Zur Operationalisierung dieses Punktes ist es notwendig, den Einfluss der Struktur sowohl auf das Verhalten der Organisationsmitglieder als auch auf die Effizienz der Organisation messbar zu machen. Dies bedarf Massgrössen für den Erfolg bzw. die Zielerreichung.
- d) Hypothesen – Die Auswirkungen bzw. Zusammenhänge der Situation und der Struktur auf die Effizienz und das Verhalten müssen als Hypothesen formuliert werden.

Kritisch ist darauf hinzuweisen, dass keine Theorie im eigentlichen Sinn die Grundlage für die Entwicklung des Situativen Ansatzes bildet. Vielmehr werden aus empirischen Studien gewonnene Einflussfaktoren der Struktur mittels Ad-hoc-Annahmen erklärt.¹²⁶ Diesem Kritikpunkt wird in dieser Arbeit entgegengewirkt, indem der Situative Ansatz als ergänzende Erklärungsgrundlage zur Prinzipal-Agenten-Theorie verwendet wird.¹²⁷ Auch werden auf Basis bestehender theoretischer Arbeiten und empirischer Studien im Sinne des kritisch rationalen Forschungsvorgehens Hypothesen abgeleitet.¹²⁸

Ein weiterer wesentlicher Kritikpunkt, der jedoch schwerlich überwunden werden kann, bezieht sich auf die Ausrichtung von Erfolgsanalysen im situativen Kontext (Punkt c).¹²⁹ Insbesondere ist hierbei erstens auf Probleme im Zusammenhang mit der Definition und Messbarkeit von Erfolg zu verweisen. Zweitens liegen meist komplexe Multikausalitäten im Zusammenhang mit Erfolg vor, die aussagekräftige Analysen von situativen Kontextvariablen

¹²⁴ Vgl. Donaldson (2001), S. 7.

¹²⁵ Für eine detailliertere Übersicht von Einflussfaktoren auf die Organisationsstruktur gemäss des Situativen Ansatzes vgl. z. B. Kieser (2006a), S. 222.

¹²⁶ Vgl. Kieser (2006a), S. 223. Für eine ausführliche kritische Auseinandersetzung mit dem Situativen Ansatz vgl. z. B. Kieser (2006a), S. 231-239.

¹²⁷ Vgl. Wolf, J. (2008), S. 216-217.

¹²⁸ Daher werden nicht in einem explorativen Stil einfach Daten erhoben und nach signifikanten Korrelationen gesucht, die dann ex post erklärt werden.

¹²⁹ Für eine ausführlichere kritische Diskussion von Erfolgsanalysen vgl. z. B. Wolf, J. (2008), S. 210-215.

in Verbindung mit Erfolg wesentlich erschweren. Daher wird analog zum Grossteil empirischer Untersuchungen mit situationstheoretischer Grundlage auf den Analysepart hinsichtlich der Ausgestaltungsformen von Internal Control bzgl. ihrer Erfolgswirkungen bewusst verzichtet.¹³⁰

Anhand eines Beispiels kann diese Problematik verdeutlicht werden: Angenommen, als Ergebnis liesse sich feststellen, dass grosse Gesellschaften Internal Control auf einem höheren Niveau ausgestalteten als kleinere Gesellschaften. Ebenfalls zeigte sich, dass grössere Gesellschaften auch erfolgreicher wären. Das bedeutete aus Sicht des Situativen Ansatzes, dass grössere Gesellschaften erfolgreicher wären, *weil* sie Internal Control auf einem höheren Niveau ausgestalteten. In der Realität ist dieser Kausalzusammenhang (wenn auch mathematisch belegbar) jedoch schwerlich nachzuweisen, weil Erfolg von sehr vielen verschiedenen (interdependenten) Faktoren beeinflusst bzw. determiniert wird.

International ist der Situative Ansatz für die wissenschaftliche Forschung ungeachtet der Kritik¹³¹ weit verbreitet und insbesondere für empirische Studien von grosser Bedeutung.¹³² Vier Gründe sind für seine Berücksichtigung in dieser Arbeit anzuführen. Erstens entspricht sein Erklärungsmuster als Grundlage der (praktischen) Sichtweise bzgl. der Ausgestaltung von Internal Control, weil in der Schweiz als situative Kontextvariablen bspw. auf die Bedeutung von Grösse oder Komplexität der Gesellschaften verwiesen wird.¹³³ Zweitens erscheint der Ansatz geeignet, um zum Grundverständnis der kontextabhängigen Ausgestaltung von Internal Control beizutragen. Drittens wird eine Grundlage für nachfolgende Forschungsarbeiten geschaffen. Indem sie weitere situative Faktoren analysieren, kann zusätzlicher Input zur Begründung unterschiedlicher Ausgestaltungsformen von Internal Control in den Gesellschaften erarbeitet werden. Viertens zeigt die Ergänzung zur Prinzipal-Agenten-Theorie, dass auch auf theoretischer Ebene durch die Kombination mit weiteren Organisationstheorien noch verschiedenartige Perspektiven eingenommen werden können, um die Vielfalt von Internal Control zu beleuchten und damit einen Forschungsbeitrag zu leisten.

In Bezug auf die vorliegende Arbeit spielt der Situative Ansatz darüber hinaus insofern eine Rolle, als dass Internal Control (als Variable der Organisationsstruktur (Punkt a)) im Zusam-

¹³⁰ Vgl. Wolf, J. (2008), S. 218.

¹³¹ Für eine ausführliche Auseinandersetzung mit der Kritik zum Situativen Ansatz und weitere Kritikpunkte vgl. z. B. Donaldson (2001), S. 161-179; Wolf, J. (2008), S. 215-226.

¹³² Vgl. Kieser/Walgenbach (2003), S. 45; Wolf, J. (2008), S. 196. Dies gilt insbesondere auch im Zusammenhang mit Forschungsarbeiten zu *Control*. Vgl. Chenhall (2003); Perez-Freije (2007).

¹³³ Vgl. z. B. KPMG/IRC (2005), S. 39-40; Treuhand-Kammer (2008), S. 2, 6, 8, 11-12, 18-20.

menhang mit Charakteristika der Gesellschaften (als Variablen des situativen Kontexts (Punkt b)) analysiert werden. Wie bereits ausgeführt, wird Punkt c) (Erfolgsanalyse) deshalb nicht explizit berücksichtigt, weil insbesondere die Messung der Zielerreichung einer Organisation mit erheblichen methodischen Unsicherheiten verbunden ist. Somit reiht sich diese Arbeit in die Tradition der empirischen Erforschung von Situations-Gestaltungs-Zusammenhängen ein (im Gegensatz zu Gestaltungs-Erfolgs-Zusammenhängen).¹³⁴

2.1.2.3 Resümee

Mit der Prinzipal-Agenten-Theorie wurde aus Sicht einer wichtigen (ökonomischen) Organisationstheorie ein Erklärungsansatz zur Existenz von Internal Control dargelegt. Damit sollen alternative Begründungsmöglichkeiten auf Basis anderer Theorien nicht ersetzt, sondern vielmehr ergänzt werden. Es geht darum, die Forschungsthematik aus bestimmten Perspektiven zu analysieren, um dadurch schrittweise der komplexen Realität näher zu kommen und sie damit besser begreifen zu können.

Mit der zusätzlichen Berücksichtigung wesentlicher Aspekte des Situativen Ansatzes bzw. seine Anpassung an den Forschungskontext kann (im Zusammenhang mit der Prinzipal-Agenten-Theorie) für die Erreichung der Forschungsziele ein bedeutender Beitrag geleistet werden.

Nach diesen Ausführungen zur theoretischen Erklärungsgrundlage von Internal Control ist dieser Begriff weiter zu beleuchten.

2.1.3 Abgrenzung von Internal Control

Gemäss der Studie von KPMG/IRC sind für 26% der grössten Schweizer Unternehmen unklare Ansprüche an Internal Control die Ursache für Schwächen von Internal Control.¹³⁵ Das unterstreicht den Bedarf einer Abgrenzung dieses Konzepts gegenüber weiteren verwandten Begrifflichkeiten.¹³⁶ Damit wird ein erster Schritt für die Erarbeitung einer einheitlichen Interpretation für diese Arbeit vorgenommen.

Im Rahmen der Überwachung einer Gesellschaft kann zwischen einer internen und einer externen Perspektive unterschieden werden. Schon die Bezeichnung Internal Control weist da-

¹³⁴ Vgl. Wolf, J. (2008), S. 196. Als Beispiel kann auf die Studie von KPMG/IRC verwiesen werden, die den Stand von Internal Control bei den 1.000 grössten Schweizer Unternehmen unter Berücksichtigung der beiden situativen Variablen Grösse und Komplexität analysiert. Vgl. KPMG/IRC (2005).

¹³⁵ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 63.

¹³⁶ Vgl. Pfister (2007), S. 4.

rauf hin, dass sie primär Elemente¹³⁷ innerhalb einer Gesellschaft umfasst.¹³⁸ Ihr Zweck besteht darin, das mit der Oberleitungsfunktion einer Gesellschaft beauftragte Organ (z. B. VR) bei der Erreichung der Zielsetzungen zu unterstützen. Dabei kann weiter zwischen prozessabhängigen und -unabhängigen *Controls* unterschieden werden.¹³⁹ Prozessabhängige Internal Control beinhaltet die Steuerung und Kontrolle der Mitarbeiter durch ihre jeweiligen Vorgesetzten (direkt) und die Geschäftsleitung (indirekt). In den Geschäftsaktivitäten und Leistungserstellungsprozessen sind inhärent Risiken vorhanden, denen durch angemessene Massnahmen unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Überlegungen begegnet wird. Die prozessunabhängige Internal Control komplimentiert die prozessabhängige, indem sie Letztere objektiv und unabhängig beurteilt. Das Interne Audit stellt diesbezüglich einen wichtigen Vertreter dar.¹⁴⁰

Um eine erste begriffliche Grundlage zu legen, ist Internal Control gegenüber weiteren inhaltlich verwandten Begriffen abzugrenzen. Das wird exemplarisch in Abb. 3 gegenüber Controlling, Internes Audit und Risikomanagement skizziert:

- Mit Internal Control sind die vom VR, der Geschäftsleitung oder von anderen Stellen veranlasste Massnahmen gemeint, die einerseits das Risikomanagement verbessern und andererseits die Wahrscheinlichkeit erhöhen, die gesetzten Ziele zu erreichen.¹⁴¹
- Controlling umfasst die Informationsversorgung der Führungsverantwortlichen durch unterstützende Planung und Koordination einzelner Teilbereiche einer Gesellschaft sowie der Steuerung und Kontrolle wirtschaftlicher Ergebnisse.¹⁴²
- Das Interne Audit erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen. Die Zielsetzung besteht in der Unterstützung der Erreichung der Geschäftsziele und in der Verbesserung der Geschäftsprozesse, indem es die Effektivität

¹³⁷ Vgl. Abschnitt 2.2. Sie können bspw. die Steuerung des Verhaltens von Untergebenen aus Sicht der Vorgesetzten oder die Beurteilung von Ergebnissen und die Vornahme etwaiger Korrekturen (Kontrolle) umfassen. Vgl. Giglioni/Bedeian (1974), S. 293.

¹³⁸ Zur Etymologie von Internal Control vgl. z. B. Freidank/Paetzmann (2004), S. 17; Ruud/Jenal (2005), S. 456; Jenal (2006), S. 2. Zu seinen historischen Ursprüngen vgl. z. B. Lee (1971).

¹³⁹ Vgl. Ruud/Jenal (2005), S. 456. LÜCK nennt neben der prozessabhängigen- und unabhängigen *Control* als drittes Standbein zusätzlich auch organisatorische Sicherungsmassnahmen. Dieses Gebilde bezeichnet er als Internes Überwachungssystem. Vgl. Lück (2000), S. 332; Lück (2001), S. 160-162.

¹⁴⁰ Vgl. Ruud/Jenal (2005), S. 456; Jenal (2006), S. 4-5; Abschnitt 2.4.4.

¹⁴¹ Vgl. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 85; IIA (2007b), Internet.

¹⁴² Vgl. Diederichs (2004), S. 19 Reichmann (2006), S. 4. Unter dem Begriff Risikocontrolling wird insbesondere in der deutschsprachigen Forschungsliteratur eine mögliche Integration von Risikomanagement und Controlling angesprochen. Vgl. z. B. Diederichs (2004); Reichmann (2006), S. 615-658; Hoitsch/Winter/Baumann (2006); Winter (2007). Das wird durch aktuelle Studienergebnisse untermauert: In 68% Schweizer MU finden zwischen Risikomanagement und Controlling Abstimmungstätigkeiten statt. Vgl. IRC/PwC (2008), S. 70.

der Risikomanagement-, Steuerungs- und Kontroll- sowie Governance-Prozesse evaluiert.¹⁴³

- Unter Risikomanagement ist ein Prozess der aktiven, strukturierten und systematischen Auseinandersetzung mit den unternehmerischen Risikopotenzialen zu verstehen. Es dient den Führungsverantwortlichen als unterstützende Funktion bei der Bewältigung ihrer Führungsaufgaben und -herausforderungen.¹⁴⁴

Abgrenzungsmerkmal	Internal Control	Controlling	Internes Audit	Risiko- management
Ziele und Aufgabenfelder	Gewährleisten, dass Ziele erreicht werden bzgl. - Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten - Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung - Gesetzes- und Normenkonformität	Beitrag zur - Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz - Steuerung der Gesellschaft bzgl. Rentabilitäts-, Liquiditäts- und Wirtschaftlichkeitsziele	Förderung einer aktiven Überwachung durch Evaluation und Verbesserungsbeiträge zu - Risikomanagement-, Steuerungs- und Kontroll-, Governance-Prozesse	Management von internen und externen Risiken (inkl. Früherkennung) zur Unterstützung der Führung einer Gesellschaft (Vermeidung, Verminderung, Überwälzung, Akzeptanz)
Zeitbezug	Kontinuierlich; gegenwarts-, zukunftsorientiert	Kontinuierlich; gegenwarts-, zukunftsorientiert	Periodisch; vergangenheits-, zukunftsorientiert	Kontinuierlich; gegenwarts-, zukunftsorientiert
Verantwortung	Verwaltungsrat, Geschäftsleitung	Controller	Interne Auditoren	Verwaltungsrat, Geschäftsleitung
Ausgestaltung	Konzept, Prozess	Funktion	Aktivität; Funktion; Instanz; Tätigkeit	Funktion, Prozess
Beschreibung	prozessabhängige und -unabhängige Steuerung und Kontrolle	- Ermittlungs- und Dokumentationsfunktion - Informations-, Planungs-, Prognose- und Beratungsfunktion - Vorgabe- und Steuerungsfunktion - Kontrollfunktion	- Ordnungsmässigkeit, Sicherheit, Wirtschaftlichkeit (Effizienz und Effektivität) und Zweckmässigkeit der Prozesse - Gewährleistung der Zielerreichung	- Risikoidentifikation - Risikobeurteilung - Risikosteuerung - Risikoüberwachung

Abb. 3: Abgrenzung von Internal Control, Controlling, Internes Audit, Risikomanagement¹⁴⁵

In der konkreten Interpretation und Ausgestaltung zeigen sich neben verschiedenen Schnittstellen und Integrationsmöglichkeiten auch wichtige Unterschiede.¹⁴⁶ Während Internal

¹⁴³ Vgl. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 16; IIA (2007b), Internet.

¹⁴⁴ Vgl. Diederichs (2004), S. 15; Reichmann (2006), S. 626-627; Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 84; IIA (2007b), Internet. In der Literatur wird eine zunehmende Konvergenz von Internal Control und Risikomanagement propagiert. Vgl. z. B. Dörner/Doleczik (2000), S. 199-204; Spira/Page (2003), S. 646-652.

¹⁴⁵ In Anlehnung an Horváth/Gleich (2000), S. 122; Lück (2000), S. 327-334; Brümmer (2001), S. 24; Peemöller (2002), S. 112, zit. nach Peemöller (2004), S. 159; Freidank/Paetzmann (2004), S. 7; Diederichs (2004), S. 15, 19; Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 16, 85; Ruud/Jenal (2005), S. 459; Reichmann (2006), S. 3-4, 626-640, 647-649; Jenal (2006), S. 8; IIA (2007b), IIA-Standard 2100, Internet; IIA (2007c), S. 29.

Control als breit gefasstes Konzept bzw. Prozess eine Gesellschaft durchdringt, können die anderen Begriffe vielmehr als Funktionen oder Aktivitäten aufgefasst werden.¹⁴⁷

Das kann am Beitrag zur Zielerreichung exemplarisch erläutert werden. Den vier Begriffen ist gemeinsam, dass sie zur Gewährleistung der Zielerreichung einer Gesellschaft beitragen, wobei sie sich in der Art und Weise ihres jeweiligen Vorgehens sowie in der spezifischen Ziel- und Aufgabengestaltung unterscheiden (s. Abb. 3).¹⁴⁸ Risikomanagement und Controlling können als operative Aktivitäten interpretiert werden, weshalb ihnen eine *direkte* Verantwortung für die Zielerreichung zugeordnet werden kann. Internal Control und Internes Audit (als Bestandteil der prozessunabhängigen Internal Control) weisen primär eine Assurance-Funktion auf. Daher sind sie nicht in gleicher Form, d. h. eher *indirekt* für das Erreichen der Ziele des Geschäfts verantwortlich.¹⁴⁹

Internal Control ist insofern von der Internal Audit abzugrenzen, als dass Letztere als Aktivität¹⁵⁰ prozessunabhängig die prozessabhängigen Steuerungs- und Kontrollprozesse, neben den Risikomanagement- und Governance-Prozessen, periodisch überprüft und durch Verbesserungsvorschläge einen Mehrwert anstrebt.¹⁵¹

Zusammenfassend stellt Internal Control keinen Selbstzweck dar, sondern ist vielmehr als ein Mittel zum Zweck zu verstehen.

2.1.4 Resümee

Internal Control ist ein wesentlicher Bestandteil von Corporate Governance. Anhand verschiedener theoretischer Perspektiven kann dieser Themenbereich beleuchtet werden. Auf Basis einer Kategorisierungsmöglichkeit der Forschungsliteratur zu Internal Control wurde mit der Prinzipal-Agenten-Theorie und dem Situativen Ansatz die organisationstheoretische Grundlage für diese Arbeit gelegt. Darüber hinaus wurde Internal Control gegenüber inhaltlich verwandten Begriffen abgegrenzt, um dadurch weiter zum grundlegenden Verständnis beizutragen.

¹⁴⁶ Zu konzeptionellen Möglichkeiten der Integration vgl. z. B. Jenal (2006), S. 79-141. Zu aktuellen Studienergebnisse hierzu vgl. IRC/PwC (2008), S. 67-75; Ruud/Isufi/Friebe (2008).

¹⁴⁷ In der Literatur werden z. T. auch die Bezeichnungen Tätigkeit oder Instanz verwendet. Vgl. z. B. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 17; Jenal (2006), S. 8; IIA (2007b), Internet; IRC/PwC (2008), S. 67.

¹⁴⁸ Vgl. Jenal (2006), S. 7.

¹⁴⁹ Vgl. Horváth/Gleich (2000), S. 122; Berens/Schmitting (2004), S. 62-63, 65-67; IRC/PwC (2008), S. 67.

¹⁵⁰ Das INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS bezeichnet es als *internal audit activity*. Vgl. IIA (2007b), Internet.

¹⁵¹ Vgl. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 16; IIA (2007b), Internet.

Im Sinne einer Zusammenfassung können die genannten Zusammenhänge skizziert werden (s. Abb. 4). Hier werden wichtige Elemente von Corporate Governance zu einem Gebilde integriert, das die Konformitätsdimension (Kategorisierung unterschiedlicher *Control*-Perspektiven von MAIJOR), die Performancedimension (Wertschöpfungsprozess) und die gegeneinander abgegrenzten Begriffe inkl. ihres jeweiligen Zielbezugs beinhaltet.

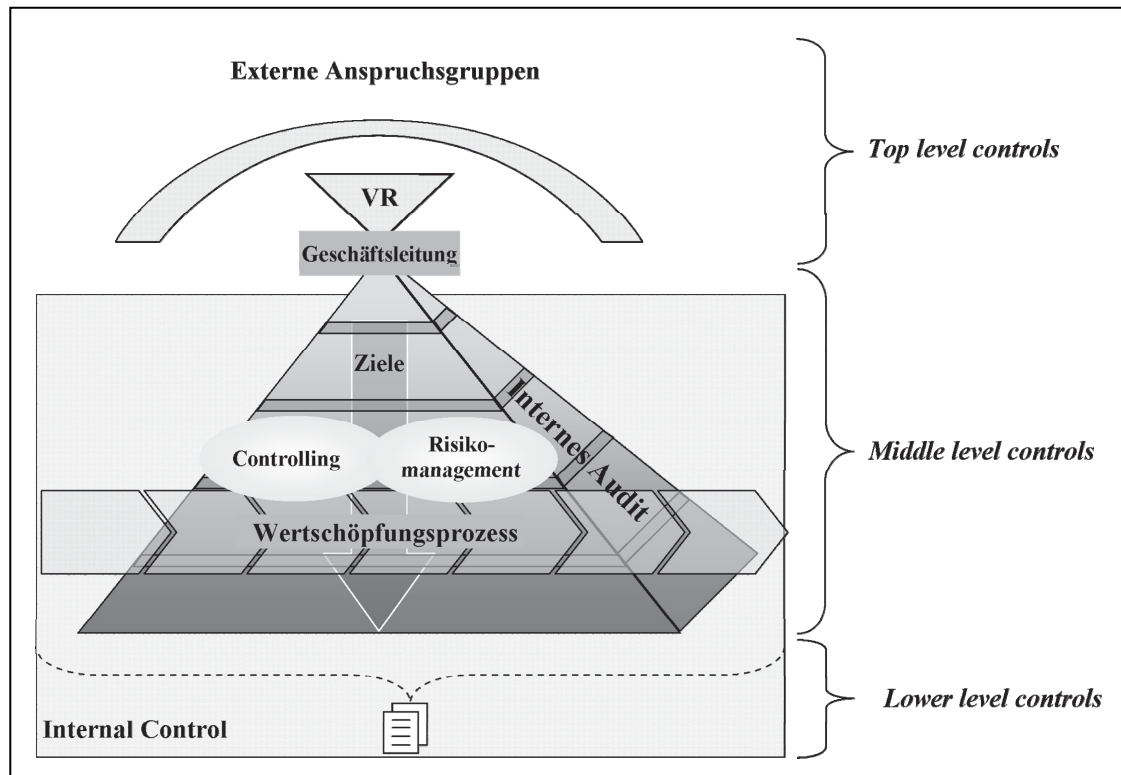


Abb. 4: Internal Control, *Control*-Funktionen und *Control*-Perspektiven im Rahmen der Corporate Governance¹⁵²

Im Anschluss an die erste Eingrenzung beziehen sich nachfolgende Abschnitte primär auf die *middle level controls*. Internal Control wird dabei anhand zweier Dimensionen ausführlicher erläutert und es werden regulatorische Rahmenbedingungen sowie Verantwortlichkeiten aufgezeigt. Eine Auswahl bedeutender Internal Control-Frameworks wird anschliessend einander gegenübergestellt, um darauf aufbauend auf die Besonderheiten von mittelständischen Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control einzugehen.

¹⁵² In Anlehnung an Maijoor (2000), S. 105-106; Ruud/Bodenmann (2001), S. 522; Wild (2007), S. 37.

2.2 Dimensionen von Internal Control

Die angesprochenen unterschiedlichen Perspektiven¹⁵³ von MAIJOOR können dazu beitragen, verschiedene Fragestellungen und Aspekte von Internal Control besser zu beleuchten. Aus Sicht der Praxis werden einerseits allgemeingültige und andererseits möglichst spezifische, gesellschaftsindividuelle Kriterien zur Ausgestaltung und Beurteilung von Internal Control gefordert. In der einschlägigen Literatur und in diversen Frameworks¹⁵⁴ besteht eine Vielfalt an Definitionen von Internal Control, die den Ansprüchen aus der Praxis nur bedingt gerecht werden, weil ein Framework bzw. Modell ein vereinfachtes Abbild der Realität zeichnet.¹⁵⁵

Um zu einem grundlegenden Verständnis beizutragen, bedarf es daher allgemeiner Kriterien, anhand derer Internal Control dargestellt werden kann. Die Ausgestaltung und Entwicklungsmöglichkeiten sind für die Geschäftsleitung einer Gesellschaft nicht nur aufgrund der neuen gesetzlichen Anforderungen von Interesse, sondern auch deshalb, weil Internal Control gemäss NADIG/MARTI/SCHMID einen wichtigen Beitrag zur Führung einer Gesellschaft leisten kann.¹⁵⁶

KIRSCH/MAABEN verwenden zur Beschreibung und Einordnung von Managementmodellen vier Dimensionen, nämlich Reichweite, Reichhaltigkeit, Flexibilität und Entwicklungsreife.¹⁵⁷ Anhand der Reichweite und Reichhaltigkeit werden die Zielsetzung, der Umfang und der Detaillierungsgrad des Internal Control-Systems in einer Gesellschaft bestimmt. Diese Aspekte werden aufgrund ihrer hohen Interdependenz zur Dimension *Diffusion* zusammengefasst (Frage: Was umfasst Internal Control?). Die Flexibilität und Entwicklungsreife werden zur weiteren Dimension *Qualität* vereinigt (Frage: Wie entwickelt sich Internal Control?). Auf diese Weise kann integriert auf qualitative Weiterentwicklungen von Internal Control unter Berücksichtigung der sich ändernden Risiken, Prozesse oder Ressourcen eingegangen werden. Durch die Beantwortung der beiden Fragen wird eine theoretische Basis von Internal Control beschrieben, auf den der empirische Teil inhaltlich Bezug nehmen kann. Dadurch bilden diese beiden Dimensionen den Rahmen für die weiteren Ausführungen dieses Kapitels zu Internal Control.

¹⁵³ *Top, middle und lower levels of control*. Vgl. Ausführungen in Abschnitt 2.1.1.

¹⁵⁴ Diese werden in Abschnitt 2.5 dargelegt.

¹⁵⁵ Vgl. Argyris (1990), S. 503.

¹⁵⁶ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 7.

¹⁵⁷ Vgl. Kirsch/Maaßen (1989), S. 7-9. Eine zweckdienliche Aggregation dieser Dimensionen wird auch in anderen wissenschaftlichen Arbeiten vorgenommen. Vgl. z. B. Brümmer (2001), S. 66-68; Gastl (2005), S. 38-39.

2.2.1 Diffusion von Internal Control

Nachfolgend wird erstens die Grundlage zur Diffusion von Internal Control dargelegt. Zweitens wird auf Zielkategorien eingegangen. Drittens wird sich mit dem Umfang und viertens mit dem Detaillierungsgrad von Internal Control auseinandergesetzt. Anhand der Diffusion wird somit beschrieben, was Internal Control in einer Gesellschaft umfassen kann.

2.2.1.1 Grundlage zur Diffusion von Internal Control

Die Kultur einer Gesellschaft stellt gemäss ROOT die wesentliche Grundlage für Internal Control dar.¹⁵⁸ Ein wichtiger Effekt der Kultur, der die Reichweite und Reichhaltigkeit und damit die Diffusion von Internal Control nachhaltig prägt, ist das Internal Control-Bewusstsein.¹⁵⁹ Dessen Bedeutung wird durch eine wegweisende Schweizer Studie von KPMG/IRC untermauert: 34% der Umfrageteilnehmer sehen *mangelndes Kontrollbewusstsein* als Ursache für Schwächen von Internal Control an.¹⁶⁰ Als wesentlicher Faktor, der die Kultur und damit das Internal Control-Bewusstsein massgeblich formt, wird in der Literatur *tone at the top* genannt.¹⁶¹ Hierin sehen verschiedene Autoren einen der ausschlaggebenden Gründe für die grossen Bilanzskandalen der letzten Jahre (z. B. Enron, Worldcom etc.).¹⁶² Der VR¹⁶³ und die Geschäftsleitung prägen massgeblich den *tone at the top* und damit das Steuerungs- und Kontrollumfeld, auf das ein Internal Control-System basiert. Als oberstes Organ trägt der VR in einer Gesellschaft die Verantwortung für das Internal Control-System. Die konkrete Ausgestaltung delegiert er an das Management.¹⁶⁴ Mit dem *tone at the top* sind die ethischen und kulturellen Werte einer Organisation gemeint, auf die sich die obersten beiden Führungsebenen berufen und einigen (Führungs- und Unternehmenskultur).¹⁶⁵ Gemäss MENZIES ist „(...) «Tone at the Top» (...) ein normatives Instrument der Unternehmensleitung zur Etablierung einer angestrebten Kultur im Unternehmen, orientiert an der definierten Unternehmensvi-

¹⁵⁸ Vgl. Root (1998), S. 45.

¹⁵⁹ Die hier angesprochenen Aspekte sind Bestandteile eines Steuerungs- und Kontrollumfelds. Dazu wird im Rahmen des COSO-Frameworks ausführlicher in Abschnitt 2.5.1 eingegangen.

¹⁶⁰ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 63.

¹⁶¹ Vgl. Root (1998), S. 45; Menzies (2006), S. 340; PAIB (2006), S. 14. Für eine Liste von Indizien zum Vorhandensein eines Steuerungs- und Kontrollbewusstseins vgl. z. B. Graumann (2008), S. 568.

¹⁶² Vgl. Root (1998), S. 44-46, 105-108; Deakin/Konzelmann (2004); CICA (2004), S. 27-28; Cunningham, C. (2005), S. 6; Krishnan (2005), S. 640; PAIB (2006), S. 14; Goodfellow/Willis (2006a), S. 23.

¹⁶³ Bei Gesellschaften anderer Rechtsformen als AG gelten die Ausführungen analog für entsprechende Organe (z. B. Stiftungsrat). Zur Vereinfachung wird auf Internal Control bei AGs eingegangen, weil in der Schweiz 81,5% der mittelgrossen Gesellschaften diese Rechtsform aufweisen. Vgl. BfS (2007a), S. 8.

¹⁶⁴ Auf die Verantwortlichkeiten wird ausführlicher in Abschnitt 2.4 eingegangen.

¹⁶⁵ Der Verhaltenskodex, das Leitbild und Ausprägung von Integrität, ethischen Werten und Kompetenzen in einer Gesellschaft werden von der Treuhand-Kammer als indirekte Kontrollen definiert. Direkte Kontrollen werden vom Management selber ausgeführt oder angeordnet. Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 3.

sion.“¹⁶⁶ Darüber hinaus ist die Ausgestaltung effektiver Internal Control-Mechanismen insbesondere auf der obersten Führungsebene schwierig, weil sie hier leichter umgangen werden können. RUUD/PFISTER/HANSELMANN weisen daher auf die Bedeutung eines integren Vorlebens der ethischen Werte durch die Führungsverantwortlichen hin.¹⁶⁷

2.2.1.2 Zielkategorien von Internal Control

Es ist der Frage nachzugehen, zu welchen konkreten Zwecken bzw. hinsichtlich der Erreichung welcher Ziele Internal Control dienen soll. Dadurch wird massgeblich bestimmt, was Internal Control umfasst. Die Zielsetzungen werden in der Literatur und in der Praxis unterschiedlich festgelegt. PFAFF/RUUD führen dies darauf zurück, dass diverse Institutionen, Organisationen oder Verbände Internal Control aus ihrer jeweiligen Sichtweise interpretieren.¹⁶⁸ Daher kann zwischen einem Verständnis in einem engeren und einem weiteren Sinn unterschieden werden.

Unter Internal Control im engeren Sinn werden gemäss ROOT und MAIJOR traditionellerweise *accounting controls* im Rahmen der Erstellung der Finanzberichterstattung mit dem Ziel, deren Zuverlässigkeit zu erhöhen, zusammengefasst.¹⁶⁹ Der eingegrenzte Fokus dient dem Zweck, eine (regulatorisch geforderte) Basis für die Prüfung der Finanzberichterstattung zu bilden. Bspw. konzentriert sich Internal Control in der Schweiz aufgrund der gesetzlichen Grundlage (Art. 728a OR) und ihrer Interpretation durch den Bundesrat explizit auf die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung.¹⁷⁰ Auf internationaler Ebene ist u. a. auf den US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act (SOX) und seine ausführende Vorschriften zu verweisen. In der Literatur steht dieser eingeschränkten Auslegung allerdings eine Reihe von Skeptikern gegenüber, die eine weit gefasste Sichtweise fordern.¹⁷¹

Internal Control im weiten Sinn wird bspw. von verschiedenen Internal Control-Frameworks¹⁷² propagiert, die neben der Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung auch Zielset-

¹⁶⁶ Menzies (2006), S. 340.

¹⁶⁷ Vgl. Ruud/Pfister/Hanselmann (2006b), S. 36. *Tone at the top* kann somit auch als wichtiges Verbindungsstück zwischen Corporate Governance-Themen und -Praktiken auf VR-Ebene einerseits und Führungsphilosophie und -methoden der Manager sowie Internal Control in einer Gesellschaft andererseits verstanden werden. Vgl. Menzies (2006), S. 84.

¹⁶⁸ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 19.

¹⁶⁹ Vgl. Root (1998), S. 56-57; Maijor (2000), S. 104-105.

¹⁷⁰ Vgl. Ständerat (2005), Internet. Für die regulatorische Bestimmungen vgl. Abschnitt 2.3.

¹⁷¹ Internal Control soll nicht nur die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung gewährleisten, sondern insgesamt der Geschäftsleitung helfen, eine Gesellschaft durch angemessene Steuerung und Kontrolle diverser Geschäftsrisiken erfolgreich zu führen. Vgl. z. B. Jones et al. (1993), Mills (1997), Lipworth (1996), zit. nach Short et al. (1999), S. 344; Hermanson (2000), S. 337; Ruud/Jenal (2005), S. 460.

¹⁷² Zu den Frameworks vgl. Abschnitt 2.5.

zungen bspw. in Bezug auf die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten, das Einhalten von Gesetzen und Vorschriften (Compliance), den Schutz des Geschäftsvermögens oder das Umsetzen der Strategie beinhalten.¹⁷³ Die jeweilige Zielkategorie kann durch weitere Unterziele operationalisiert werden, sodass auch von einem (pyramidenförmigen) Zielsystem gesprochen werden kann.¹⁷⁴ Dieser Arbeit wird die weit gefasste Interpretation zugrunde gelegt und sich damit der Forschungstradition des IRC angeschlossen.¹⁷⁵

Zusammenfassend dient Internal Control dem Zweck, eine Gesellschaft beim Erreichen von Zielsetzungen zu unterstützen. Diese können je nach Interessenslage oder gewähltem Framework unterschiedliche Bereiche zum Gegenstand haben.

2.2.1.3 Umfang von Internal Control

Je nach Abhängigkeit der gewählten Zielkategorien kann sich Internal Control auf unterschiedliche Funktionen und Bereiche einer Gesellschaft fokussieren. Wird aufgrund regulatorischer Vorgaben bspw. die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung als einziges Ziel im Rahmen eines Internal Control-Systems verfolgt, so kommt dem Rechnungswesen und der Buchführung eine herausragende Stellung zu. Über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehend beinhaltet jedoch ein weit gefasstes Verständnis von Internal Control auch Funktionen, Instanzen oder Aktivitäten, die direkt oder indirekt helfen, eine Gesellschaft zu steuern und zu kontrollieren. Hierzu sind z. B. Controlling, Risiko-, Qualitätsmanagement oder Internes Audit zu zählen.¹⁷⁶ In der Fachliteratur wird bereits vielfältig die Möglichkeit einer integrierten, weit gefassten Interpretation von Internal Control, insbesondere mit Risikomanagement diskutiert.¹⁷⁷

¹⁷³ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 19; Abschnitt 2.5.

¹⁷⁴ Vgl. Ruud/Bodenmann (2001), 521-522; Vorhies (2004), S. 32-33; Wild (2007), S. 37. Bspw. kann die Zielkategorie der Finanzberichterstattung als Oberziel ihre Zuverlässigkeit umfassen, die summarisch durch die Unterziele Entscheidungsnützlichkeit, Zahlungsbemessungs- oder Dokumentationsfunktion erreicht werden können. Zur Unterstützung der Unterziele können weitere untergeordnete Ziele bzw. qualitative Merkmale/(Management-)Aussagen herangezogen werden. Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 52-54.

¹⁷⁵ Vgl. z. B. Ruud/Jenal (2004); KPMG/IRC (2005); Pfaff/Ruud (2008); IRC/PwC (2008).

¹⁷⁶ Vgl. Abschnitt 2.1.3 zu verweisen. Für eine vertiefte Auseinandersetzung dieser Tätigkeiten im Zusammenhang mit Internal Control ist auf die einschlägige Literatur zu verweisen. Vgl. z. B. Jenal (2006), S. 80-88. Zu ihrer praktischen Bedeutung bei mittelständischen Schweizer Gesellschaften vgl. die aktuelle Studie von IRC/PwC (2008).

¹⁷⁷ Für tiefer gehende Ausführungen zu Integrationsmöglichkeiten von Internal Control und Risikomanagement vgl. z. B. Dörner/Doleczik (2000), S. 199-204; Lück (2000), S. 336; Spira/Page (2003), S. 646-652; Freidank/Paetzmann (2004), S. 17-19; FEE (2005b), S. 8; PAIB (2006), S. 14-15; Jenal (2006), S. 84; Rikhardsson et al. (2006), S. 9. Dieser Entwicklung trägt auch das COSO Enterprise Risk Management Framework bereits Rechnung.

Der Umfang bzw. die Reichhaltigkeit von Internal Control wird kurz am Beispiel der Leistungsbeurteilung¹⁷⁸ skizziert.¹⁷⁹ Sie kann als wichtiger Bestandteil der Internal Control der operativen Geschäftstätigkeit zu einer verbesserten Entscheidungsfindung beitragen.¹⁸⁰

Leistung kann sich erstens auf das Verhalten, die Handlungen oder Aktivitäten von Individuen, Gruppen oder Organisationen beziehen (verhaltensorientierte Sichtweise). Zweitens beinhaltet es die daraus resultierenden Ergebnisse (ergebnisorientierte Sichtweise). In dieser Arbeit werden in Anlehnung an bestehende Forschungsarbeiten bspw. von SCHEDLER, KRAUSE oder WILD beide Perspektiven unter der Zielorientierung bzw. der Unterstützung der Zielerreichung zusammengefasst.¹⁸¹

Dieses generische Verständnis von Leistung spiegelt sich auch in der Aufteilung in Effizienz und Effektivität wider.¹⁸² Effizienz beschreibt die Relation zwischen Mitteleinsatz und Zielerreichung (Input und Output), wohingegen sich Effektivität auf den Grad der Zielerreichung bezieht. Entsprechend wird grundsätzlich unter Leistungsbeurteilung der Prozess des Quantifizierens der Effizienz und Effektivität (von vergangenen Handlungen) verstanden.¹⁸³

HORVÀTH oder GILLMANN subsumieren unter Leistungsbeurteilungssystemen Steuerungs- und Kontrollansätze, die sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Kennzahlen, quantitative und qualitative Faktoren integrieren.¹⁸⁴ Dies hat zur Entwicklung verschiedenster Methoden und Modelle geführt, die Werttreiber einer Gesellschaft messbar und damit besser instrumentalisierbar machen sollen.¹⁸⁵

Zusammenfassend bieten Leistungsbeurteilungssysteme Gesellschaften die Möglichkeit, Informationen und Daten zum Quantifizieren von Effizienz und Effektivität der Geschäftstätigkeit zu erhalten.

¹⁷⁸ In der Forschungsliteratur wird sich extensiv mit dieser Thematik aus verschiedensten theoretischen Perspektiven auseinandergesetzt. Das erklärt die Diversität von Definitionen zu Leistung (Performance), Leistungsmessung bzw. -beurteilung (Performance Measurement). Hier werden die Begriffe synonym verwendet. Vgl. Schedler (2005), S. 15-22; Moullin (2007); Franco-Santos et al. (2007).

¹⁷⁹ Eine Auseinandersetzung mit der operativen Ebene der Geschäftsprozesse ist deshalb zentral, weil hier die Wertschöpfung erbracht wird, die für den Kunden einen Nutzen bringt. Mit Leistung wird der diesbezügliche Realisierungsbeitrag bezeichnet. Fundierte Aussagen dazu erfordern eine Leistungsmessung. Vgl. Krause (2005), S. 5; Schedler (2005), S. 5.

¹⁸⁰ Vgl. Bourqui/Blumer (1994), S. 1076; Kinney (2000a), S. 88-90.

¹⁸¹ Vgl. Schedler (2005), S. 11-14; Krause (2005), S. 17-21; Wild (2007), S. 24. In diesem Zusammenhang wird auch von einem *mixed model* gesprochen. Vgl. Armstrong (2006), S. 7.

¹⁸² Vgl. Anthony (1965), zit. nach Ritchie, B./Brindley (2007), S. 306; Feurer/Chaharbaghi (1995), Neely et al. (1995), Suwignjo (2000), zit. nach Garengo/Bernardi (2007), S. 528.

¹⁸³ Vgl. Neely/Adams/Kennerley (2002), S. xiii, zit. nach Moullin (2007), S. 181; Wolf, K. (2003), S. 85.

¹⁸⁴ Vgl. Horvath (2003), S. 585, zit. nach Reichmann (2006), S. 601; Gillmann (2001), S. 146. Zur Evolution integrierter Leistungsbeurteilungssysteme vgl. z. B. Otley (2003), S. 314; Neely (2005), S. 1265.

¹⁸⁵ Für eine Übersicht ausgewählter Methoden vgl. z. B. KPMG (2001), S. 16-17; Piser (2004), S. 120-121; Garengo/Biazzo/Bititci (2005), S. 36-39; Sveiby (2007). In diesem Zusammenhang ist auch auf die Bedeutung der Balanced Scorecard zu verweisen. Vgl. z. B. Kaplan/Norton (1992).

tigkeiten zu sammeln, um beurteilen zu können, ob die aus der Strategie abgeleiteten Zielsetzungen erreicht worden sind.

2.2.1.4 Zum Detaillierungsgrad von Internal Control

Wie die vorhergehenden Ausführungen zeigen, hängt Internal Control erstens eng mit den Geschäftsaktivitäten übergeordneten Ebenen (z. B. *tone at the top*) zusammen.¹⁸⁶ Zweitens ist sie auch als den Wertschöpfungsprozess integrierten Prozess zu verstehen.¹⁸⁷ Daher kann gemäss RUUD/JENAL zwischen prozessabhängiger und -unabhängiger Internal Control unterschieden werden.¹⁸⁸

Detaillierter können analog der hierarchischen Ordnung modellhaft verschiedene Internal Control-Stufen innerhalb einer Gesellschaft bestehen. Erstens werden auf periodischer Basis *oversight controls* durchgeführt. Die Geschäftsleitung überwacht die Existenz und Wirksamkeit der prozessbezogenen *monitoring* und *operating controls*. Zweitens können *monitoring controls*¹⁸⁹ während oder direkt im Anschluss an die Ausführung eines Prozesses durchgeführt werden. Die direkten Vorgesetzten stellen dabei sicher, dass die *operating controls* durch die einzelnen Mitarbeiter nicht umgangen werden oder ausfallen. Drittens sind *operating controls* in den Geschäftsprozessen integriert und unterstützen die Zielerreichung eines bestimmten Prozesses. Die einzelnen Mitarbeiter tragen hierbei die Verantwortung. Unabhängig dieser Hierarchie oder Linienordnung beurteilt das Interne Audit diese drei Stufen sowie das Steuerungs- und Kontrollumfeld einer Gesellschaft.¹⁹⁰

Des Weiteren existieren verschiedene Internal Control-Mechanismen. Lenkende bzw. steuernde Massnahmen (*directive controls*) fördern ein bestimmtes zielgerichtetes Verhalten oder das gewünschte Ergebnis. Mit vorbeugenden Massnahmen (*preventive controls*) werden unerwünschtes Verhalten und Ereignisse, die der Zielerreichung entgegenstehen, verhindert. Aufdeckende Massnahmen (*detective controls*) identifizieren bereits eingetretene Mängel möglichst schnell nach deren Eintreten und leiten angemessene Korrekturmassnahmen (*corrective controls*) ein, die diese Fehler wieder bereinigen und den gewünschten Zustand wieder herstellen.¹⁹¹ Diese Ausführungen zu Internal Control sind in Abb. 5 skizziert.

¹⁸⁶ In diesem Zusammenhang wird auch von *entity level controls* gesprochen, weil sie sich auf mehrere Prozess beziehen können. Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 3.

¹⁸⁷ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1046.

¹⁸⁸ Vgl. Abschnitt 2.1.3.

¹⁸⁹ Diese *monitoring controls* sind nicht zu verwechseln mit der Internal Control-Komponente Monitoring gemäss COSO. Vgl. Abschnitt 2.5.1.

¹⁹⁰ Vgl. Crawford (2000).

¹⁹¹ Vgl. Kinney/Maher/Wright (1990), S. 8. Vorhies (2004), S. 47-49; Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 56-57; Ruud/Jenal (2005), S. 456; Pfaff/Ruud (2008), S. 57. In der Literatur existieren noch weitere alternative

Prozessabhängigkeit	Control-Stufen	Control-Objekt	Zeitbezug	Control-Mechanismen
Unabhängig	Internes Audit	Prozesse	Jährlich, risikobedingt	Detektiv, präventiv
	<i>Oversight control</i>	Teilmenge der Auswahl	Periodisch	Direktiv, präventiv, detektiv, korrektiv
	<i>Monitoring control</i>	Auswahl von Transaktionen	Im Anschluss	
Abhängig	<i>Operating control</i>	Jede Transaktion	Fortlaufend	

Abb. 5: Internal Control¹⁹²

Darüber hinaus wird in der internationalen wissenschaftlichen Literatur auch von *management control*¹⁹³ gesprochen. Es bestehen unterschiedlichste Auffassungen bzgl. Inhalte und Begriffsdefinition. Ein anerkanntes Framework in diesem Zusammenhang ist z. B. SIMONS' *levers of control*.¹⁹⁴ Er definiert dabei *management control* als formale, informationsbasierte Routinen und Massnahmen, die Manager einsetzen, um Strukturen und Aktivitäten einer Organisation zu verändern. Diese Strukturen interpretiert er einerseits zielorientiert. Andererseits bezieht er sie auf unvorhergesehene Innovationen. Internal Control wird in diesem Framework als Grundlage für vier weitere *Control*-Mechanismen gesehen und dabei auf die Steuerung- und Kontrolle des Rechnungswesens reduziert.¹⁹⁵

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Internal Control im Sinne eines Top-down-Ansatzes immer weiter spezifiziert werden kann. Von drei Perspektiven nach MAIJOOR ausgehend, wurde auf die *middle level controls* fokussiert, um anschliessend Internal Control im Verhältnis zu den Geschäftsprozessen darzulegen.

2.2.2 Qualität von Internal Control

Die qualitative Dimension ist eng mit der Diffusion verbunden. Jedoch fokussiert sie primär auf die Beschaffenheit von Internal Control und ihre Auswirkungen. Es lässt sich zwischen einer tendenziell objektiven und einer eher subjektiven Qualität unterscheiden. Erstens wer-

Kategorisierungsarten. Bspw. unterscheidet SIMONS zwischen strukturellen, systemischen und mitarbeiterorientierten Internal Control-Mechanismen oder MOELLER zwischen *steering controls*, *yes-no controls* und *post-action controls*. Vgl. Simons (2000), S. 284-288; Moeller (2005), S. 73-74.

¹⁹² In Anlehnung an Crawford (2000), S. 4; Jenal (2006), S. 5.

¹⁹³ Im Deutschen wird es z. T. mit taktischer Planung gleichgesetzt. Vgl. Weber (2007), S. 1032.

¹⁹⁴ Vgl. Simons (1995).

¹⁹⁵ Vgl. Simons (1995), S. 5, 127-128. Für aktuelle Publikationen, die entweder dieses Framework testen, ihre Forschungsmethode daran ausrichten oder es weiterentwickeln, vgl. z. B. Bisbe/Otley (2004); Anderson/Christ/Sedatole (2006); Henri (2006); Widener (2007); Michel (2007).

den auf objektiver Basis quasi technische Aspekte von Internal Control untersucht, die zwischen den Gesellschaften weitestgehend vergleichbar sind. Diese können in Stufen unterteilt und entlang einer zeitlichen Entwicklung aufgezeigt werden. Zweites geht es bei subjektiven Aspekten mehr um die Bedürfnisbefriedigung verschiedener Anspruchsgruppen in Bezug auf Internal Control. Hierbei wird auf die Möglichkeiten der Nutzenstiftung (sozusagen als Nebenbenefekt) von Internal Control eingegangen.

2.2.2.1 Zur objektiven Qualität von Internal Control

Für einen ersten Überblick kann es helfen, Internal Control aus einer eher statischen Perspektive verschiedene Eigenschaften zuzuweisen. Dadurch wird eine einfache Strukturierung vorgenommen. Hierbei stehen Stufen und eine zeitliche Entwicklung von Internal Control im Vordergrund.

ROOT differenziert zwischen drei unterschiedlichen qualitativen Internal Control-Ebenen. Seiner Ansicht nach ist eine Vielzahl von Gesellschaften bzw. deren Geschäftsleitung nicht in der Lage, Konsequenzen ihrer strategischen Entscheidungen zu antizipieren (Stufe 1). Entsprechend sehen sich solche Gesellschaften langfristig grossen Unsicherheiten ausgesetzt. Dagegen hat die Geschäftsleitung von Gesellschaften der Stufe 2 Prozesse oder Hilfsmittel entwickelt, um Widrigkeiten frühzeitig zu erkennen und mit ihnen umzugehen. Auch können sie aufgrund ihrer Erfahrung grosse Herausforderungen meist erfolgreich meistern, wenn gleich sie sich gelegentlich mit erheblichen Schwierigkeiten auseinandersetzen müssen. Stufe 3 umfasst Gesellschaften, die wirksame Prozesse, Prozeduren, Strukturen und Pläne ausgearbeitet haben und einsetzen, sodass sie selten mit ernsthaften Problemen konfrontiert sind. Diese verfügen über ein wirklich effektives Internal Control-System.¹⁹⁶

Selbstverständlich sind auch mehr als drei Ebenen denkbar. So differenziert die Wirtschaftsprüferpraxis in der Schweiz Internal Control bspw. in fünf Stufen: Unzuverlässig, informell, standardisiert, überwacht und optimiert.¹⁹⁷

Eine solche Art der Einteilung kann einen ersten Eindruck vermitteln, doch fehlt ihr eine wesentliche zeitliche Komponente, um dynamische Veränderlichkeit abzubilden. Gesellschaften und ihr Internal Control entwickeln sich weiter und sind daher ggf. nur kurz- bis mittelfristig fix einer Stufe zuzuordnen. Verschiedene externe Einflüsse, wie Entwicklungen von Gesetzen, der IT, der Globalisierung etc., beeinflussen den Wandel einer Gesellschaft und damit

¹⁹⁶ Vgl. Root (1998), S. 32.

¹⁹⁷ Vgl. z. B. Menzies (2004), S. 99; PwC (2006), S. 7.

auch Internal Control massgeblich.¹⁹⁸ Daneben können auch interne Faktoren, z. B. Personalwechsel, neuartige Zeit- oder Ressourcenrestriktionen, für Veränderungen verantwortlich sein.¹⁹⁹

In der Anpassungsfähigkeit des eigenen Verhaltens der Gesellschaft an wechselnde Situationen drückt sich die Flexibilität aus.²⁰⁰ Internal Control ist daher laufend anzupassen, um neuartige Risiken steuern und kontrollieren zu können, damit die gesetzten Ziele auch unter veränderten Bedingungen erreicht werden.²⁰¹ Gemäss der Schweizer Studie von KPMG/IRC stellt das Optimieren von Geschäftsprozessen den wichtigsten Grund für eine Anpassung von Internal Control dar.²⁰²

Insgesamt sind daher laufende oder periodische Überwachungs- und/oder Beurteilungsprozesse für das Sicherstellen einer qualitativ angemessenen, d. h. effektiven Ausgestaltung eines Internal Control-Systems von Bedeutung.²⁰³ Grundsätzlich obliegt der Geschäftsleitung die Verantwortung für diese Aufgaben.²⁰⁴ In der Literatur werden verschiedene Unterstützungsmöglichkeiten, wie Internes Audit oder Control Self-Assessment, genannt.

Das Interne Audit kann gemäss dem INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS dazu beitragen, eine wirksame Internal Control, die in den Geschäftsprozessen integriert ist, aufrechtzuerhalten, indem sie deren Effektivität und Effizienz bewertet und eine kontinuierliche Verbesserung fördert.²⁰⁵ Die Flexibilität bzw. Veränderbarkeit von (der prozessabhängigen) Internal Control wird somit durch das Interne Audit gezielt adressiert, indem es bspw. aufzeigt, wie Prozesse durch Umstrukturierungen optimiert oder effizienter gestaltet werden können.²⁰⁶

Unter Control Self-Assessment ist ein formeller, dokumentierter Prozess zur eigenen Beurteilung der Wirksamkeit einer Geschäftsaktivität oder -prozesses inkl. der damit verbundenen

¹⁹⁸ Vgl. Root (1998), S. 34-47; Kinney (2000b), S. 89. Mit organisationalem Wandel werden auch Lernprozesse angesprochen, die sich in einer Gesellschaft ebenfalls auf Internal Control beziehen können (bspw. durch Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen der Mitarbeiter). Eine ausführliche Auseinandersetzung mit entsprechenden Thematiken (z. B. kontinuierliche Verbesserungsprozesse, Deming-Kreislauf, Plan Do Check Act-Zyklus etc.) führt an dieser Stelle aber zu weit.

¹⁹⁹ Vgl. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 58; Pfaff/Ruud (2008), S. 74. Primär interne Faktoren, wie eine mangelhafte Nutzung von Ressourcen, Kernkompetenzen oder Fähigkeiten, sind für Krisen verantwortlich, die durch Internal Control verhindert werden sollen. Vgl. Pümpin/Wunderlin (2005), S. 15-16.

²⁰⁰ Vgl. Brockhaus (2005-07), Internet. Internal Control ist dann flexibel, wenn es Anpassungen an internen und externen Änderungen der Gesellschaft gestattet. Vgl. Hahn/Hungenberg (2001), S. 84.

²⁰¹ Vgl. Kinney (2000b), S. 89.

²⁰² Weitere Gründe (in absteigender Wichtigkeit): Veränderte Risikolage des Unternehmens; veränderter Informationsbedarf des Unternehmens; etc. Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 64-65.

²⁰³ Diese Aspekte werden auch unter dem Begriff Monitoring subsumiert, das eine Komponente des COSO-Modells darstellt. Vgl. Abschnitt 2.5.1.

²⁰⁴ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 74; Abschnitt 2.4.2.

²⁰⁵ Vgl. IIA (2007b), Performance Standard 2120, Internet.

²⁰⁶ Vgl. Abschnitt 2.4.4.

Risiken und *Controls* durch die direkt daran involvierten Parteien und Verantwortlichen zu verstehen.²⁰⁷ Bspw. können im Rahmen von regelmässig abzuhaltenden Workshops²⁰⁸ angemessene Anpassungen der Steuerungs- und Kontrollaktivitäten erarbeitet werden. Control Self-Assessment bietet so die Möglichkeit, wichtige Verbesserungen hinsichtlich Wirksamkeit und Effizienz von Geschäftsprozessen zu identifizieren und umzusetzen.²⁰⁹ Dabei können implizit oder explizit Fragestellungen zu Internal Control diskutiert und Lösungsansätze erarbeitet werden.²¹⁰

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus (relativ) objektiver Sicht verschiedene Möglichkeiten bestehen, die Qualität von Internal Control allgemein zu klassifizieren. Ihre individuelle qualitative Ausgestaltung in einer bestimmten Gesellschaft unterliegt jedoch Schwankungen. Diese sind mit verschiedenen Entwicklungen in Abhängigkeit der zeitlichen Dimension zu begründen. In diesem Zusammenhang ist auf die Bedeutung von Monitoring zu verweisen, um ein angemessenes Niveau von Internal Control sicherstellen zu können. Bspw. das Interne Audit oder Control Self-Assessment kann hierzu wichtige Unterstützung leisten.

2.2.2.2 Zur subjektiven Qualität von Internal Control

Bei den nachfolgenden Ausführungen ist zu beachten, dass Internal Control eine Gesellschaft darin unterstützen soll, ihre Ziele mit einer höheren Sicherheit zu erreichen. Somit stellt es keinen Selbstzweck dar, sondern ist vielmehr als Mittel zum Zweck (Zielerreichung) zu verstehen. Dass schliesst nicht aus, dass sich subjektive Nutzenaspekte quasi im Sinne von Nebeneffekten durch eine angemessene Internal Control-Qualität ergeben können.

Neben der eher objektiven Sichtweise hinsichtlich der Qualität ist zusätzlich auch eine subjektive zu berücksichtigen. In der Literatur werden verschiedene Anspruchsgruppen²¹¹ einer Gesellschaft identifiziert, die (nicht nur) im Zusammenhang mit Internal Control verschiedene

²⁰⁷ Vgl. Jordan (1995), S. 1. Tritter/Zittnan/DeHaas (1996), S. 1-2; Root (1998), S. 266-268; Hubbard (2000), S. 1-3; Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 58.

²⁰⁸ Als eine alternative Form zum Workshop wird auf den Einsatz von Fragebögen hingewiesen. Vgl. Tritter/Zittnan/DeHaas (1996), S. 2; Hubbard (2000), S. 2, 14-21; Jans (2003), S. 27.

²⁰⁹ Vgl. Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 58; Carter (2007), S. 70.

²¹⁰ Für eine kritische Auseinandersetzung mit Control Self-Assessment vgl. z. B. Tritter/Zittnan/DeHaas (1996), S. 21-25; Moeller (2005), S. 677; Menzies (2006), S. 95.

²¹¹ Der deutsche Begriff Anspruchsgruppe wird hier synonym zum Stakeholderbegriff verwendet. Diesen definiert bspw. THOMMEN: „Ein *Stakeholder* ist (...) jede Person oder Institution, die einen Anspruch an [eine Gesellschaft] hat, weil sie selbst oder Dritte durch das Handeln [dieser Gesellschaft] direkt oder indirekt betroffen sind. Dabei ist unerheblich, ob die Ansprüche an [die Gesellschaft] tatsächlich gestellt (*aktiver Anspruch*) oder gestellt werden könnten (*passiver Anspruch*).“ (Änd. d. Verf.) Thommen (2003), S. 22.

Interessen verfolgen.²¹² Jede dieser Parteien hat unterschiedliche Aufgaben zu erfüllen und Verantwortlichkeiten zu tragen. EPPLE versteht in diesem Zusammenhang den Qualitätsbegriff als Wertmassstab für die Zweckdienlichkeit von Internal Control (in Bezug auf die Zielerreichung) aus der jeweiligen Perspektive der Akteure.²¹³ Entsprechend können sich für jede Anspruchsgruppe andere Nutzenaspekte durch ein wirkungsvolles Internal Control-System ergeben. Je nach Zielkategorie bestehen unterschiedliche Risiken, die als Ungewissheit des Eintritts eines Ereignisses verstanden werden, das sich positiv oder negativ auf die Zielerreichung auswirken könnte.²¹⁴

Um die Nutzenaspekte greifbar zu machen, können erstens die Internal Control-Zielkategorien festgelegt werden. Zweitens sind die relevanten Stakeholder zu bestimmen. Dann können drittens die von den Internal Control-Zielkategorien abgeleiteten Risiken identifiziert und bewertet sowie angemessene Steuerungs- und Kontrollmassnahmen entwickelt und umgesetzt werden. Zu illustrativen Zwecken kann zwischen Qualität in die Breite und in die Tiefe unterschieden werden. Exemplarisch soll Ersteres dabei eine breitere Anzahl von Zielkategorien im Zusammenhang mit der Sichtweise eines Stakeholders beleuchten. Zur Erläuterung von Letzterem wird bei einer Zielkategorie in die Tiefe gegangen, um dabei auf Nutzenaspekte verschiedener Stakeholder einzugehen.

a) Beispiel für die subjektive Qualität aus Sicht der Geschäftsleitung

Auf Basis von drei beispielhaften Zielkategorien (operative Tätigkeiten, Finanzberichterstattung, Compliance) stellt sich die Frage, welcher Nutzen sich für die Geschäftsleitung (als zentraler Stakeholder von Internal Control)²¹⁵ durch Internal Control ergeben kann. In der Literatur wird insbesondere auf ihre Zweckdienlichkeit als Führungsinstrument verwiesen, das die Geschäftsleitung mit notwendigen Informationen für ihre Entscheidungen versorgt.²¹⁶ In Bezug auf die Geschäftsprozesse können sich zusätzlich zu einer verbesserten Risikoeinschätzung und Prozessqualität auch eine Standardisierung von Prozessen und damit verbundenes Prozesswissen als interne Nutzenaspekte ergeben, was sich in einer verbesserten Leis-

²¹² Vgl. Hermanson (2000), S. 329; Kinney (2000b), S. 85; Kinney (2000a), S. 17-18; Burr et al. (2005), S. 52.

²¹³ Vgl. Epple (2000), S. 52.

²¹⁴ Vgl. Lück (2000), S. 315; Ruud/Jenal/Haymoz (2005), S. 84. Diese Aspekte des *upside* und *downside risk* werden auch von verschiedenen Instituten als wesentliche Elemente von Risiko angesehen. Vgl. IRM/AIRMIC/ALARM (2002), S. 1, 2; FEE (2005b), S. 6.

²¹⁵ Vgl. Kinney (2000a), S. 17.

²¹⁶ Vgl. Günther/Beyer/Menninger (2005), S. 102; Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 7. Gemäss der Studie von EPPLE gibt es eine Vielzahl von Anforderungen an Informationen, wie anwendbar, zielgerichtet, relevant, einfach zugänglich etc. Vgl. Epple (2003), S. 12-13.

tungsfähigkeit niederschlagen kann.²¹⁷ Diese Ausführungen werden durch eine aktuelle Umfrage bei Deutschschweizer MU von EHRBAR untermauert. Demnach besteht der Hauptnutzen von Internal Control in ihrem Einsatz als Führungsinstrument (62%) und einer Verbesserung der Effizienz interner Abläufe und Prozesse (58%).²¹⁸

Zusammenfassend lassen sich je Zielkategorie Beispielfragen formulieren (s. Abb. 6). Dadurch kann die Interdependenz von Risiken, Steuerungs- und Kontrollmechanismen sowie mögliche Nutzenaspekte angedeutet werden. Die übergeordnete Fragestellung lautet dabei: Wird das Verhalten der Mitarbeitenden in jeder Zielkategorie zielorientiert und zuverlässig gesteuert und kontrolliert?

Operative Tätigkeiten	Finanzberichterstattung	Compliance
<ul style="list-style-type: none"> - Sind die Geschäftsprozesse auf die Strategie ausgerichtet und effizient organisiert? - Wird die Leistung der Mitarbeitenden bzgl. Effizienz und Effektivität beurteilt? 	<ul style="list-style-type: none"> - Können Führungsentscheidungen auf zuverlässige Finanzberichterstattung aufbauen? - Ist die Zahlungsfähigkeit sichergestellt bzw. bietet die Finanzberichterstattung dazu korrekte Informationen? 	<ul style="list-style-type: none"> - Sind die für die Gesellschaft wesentlichen Compliance-bezogenen Bereiche bekannt? - Ist das Verhalten der Mitarbeitenden mit Gesetzen, Normen und internen Richtlinien konform?

Abb. 6: Beispielfragen im Zusammenhang mit Internal Control aus Perspektive der Geschäftsleitung

Anhand der Beispielfragen wird deutlich, dass die subjektive Internal Control-Qualität und der damit verbundene Nutzen auf der Ebene der Zielkategorien und der Entscheidungsträger (hier: Geschäftsleitung) durch Vertrauen in die relevanten Informationen von Bedeutung ist, um mit angemessener Sicherheit die Ziele zu erreichen. Für jede Anspruchsgruppe sind andere Aspekte von Belang und daher gewichten sie Ziele und Risiken unterschiedlich.

Internal Control trägt dazu bei, wesentliche Risiken in den verschiedenen Zielkategorien zu steuern und zu kontrollieren. MILLS fordert daher, Gesellschaften auf einer Art zu führen, „(...) that risks can be assessed in the face of what are seen to be potentially sound opportunities if value is to be created.“²¹⁹ Entsprechend stellt sich die Frage nach dem Wert bzw. Nutzen, den jeder Stakeholder als Entscheidungsträger aus seiner Perspektive anders beantwortet. Hierzu sind das Überleben und die Prosperität der Gesellschaft oder auch die Mehrung von Stakeholder bzw. Shareholder Value²²⁰ (im Fall einer Aktiengesellschaft (AG)) zu zählen.²²¹

²¹⁷ Vgl. KPMG (2005), S. 8; Ruud/Pfister/Hanselmann (2006b), S. 34, 35; Campbell/Campbell/Adams (2006), S. 21.

²¹⁸ Mehrfachnennungen möglich. Vgl. Ehrbar (2007), S. 62.

²¹⁹ Mills (1997), S. 139.

²²⁰ Anteilseigner (Shareholder) stellen eine bestimmte Stakeholdergruppe dar. Eine wertorientierte Führung richtet sich im Sinne des Shareholder-Ansatzes primär an Aktionärsinteressen aus und steht damit im Gegensatz zum Stakeholder-Ansatz, der auch die Interessen anderer Anspruchsgruppen berücksichtigt. Vgl. Macharzina/Wolf (2005), S. 11.

b) Beispiel für die subjektive Qualität aus Sicht mehrerer Stakeholder

An dieser Stelle wird exemplarisch anhand einer Zielkategorie gezeigt, welche Nutzeneffekte in der Literatur im Zusammenhang mit diversen Stakeholdern genannt werden.²²² Als Zielkategorie wird hierzu die Finanzberichterstattung gewählt, weil sich die angesprochenen regulatorischen Anforderungen insbesondere auf diesen Bereich beziehen. In der Schweiz besteht die Zielsetzung der regulatorischen Bestimmungen zu Internal Control darin, die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und damit das Vertrauen in dieselbe wiederherzustellen bzw. zu erhöhen.²²³ Je nach Forschungsthematik werden im Zusammenhang mit Internal Control unterschiedliche Anspruchsgruppen identifiziert, die sich aus Sicht einer Gesellschaft in eine interne und eine externe Gruppe einteilen lassen (s. Abb. 7).

Interne Stakeholder	Externe Stakeholder
<ul style="list-style-type: none"> - Verwaltungsrat/Audit Committee - Geschäftsleitung/Management - Mitarbeiter - Internes Audit - Interne Eigenkapitalgeber 	<ul style="list-style-type: none"> - Gesetzgeber - Wirtschaftsprüfer - Kunden, Lieferanten - Banken/Kreditgeber - Finanzanalysten - Investoren

Abb. 7: Beispielhafte Stakeholder einer Gesellschaft bzgl. Internal Control²²⁴

Mögliche Nutzenaspekte aus interner Sicht (Geschäftsleitung) wurden bereits skizziert. Daher wird hier exemplarisch auf mögliche positive Nebeneffekte im Zusammenhang von Internal Control und externen Stakeholdern kurz dargelegt.

Die Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung wird durch den Wirtschaftsprüfer geprüft (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Ein potenzieller Nutzeneffekt kann sich in der Reduktion von redundanten Prüfungshandlungen ergeben.²²⁵ Wird die Existenz attestiert so können weitere Stakeholder im Vergleich zu einer Nichtbestätigung der Existenz ceteris paribus Informationen der Finanzberichterstattung besser vertrauen. Diesbezüglich stellen di-

²²¹ Je nach Ausrichtung und Interessenslage adressieren einschlägige Fachpublikationen zu Internal Control primär Shareholder (z. B. FEE (2005b)) oder Stakeholder (z. B. IRM/AIRMIC/ALARM (2002)). Für die Diskussion Stakeholder- vs. Shareholder-Ansatz. Vgl. z. B. Mills (1997), S. 139; Rappaport (1999), S. 6-14; Macharzina/Wolf (2005), S. 207, 224-227; Stadler et al. (2006).

²²² Die Frage nach dem ökonomischen, d. h. monetär quantifizierbaren Nutzen von Internal Control wurde bereits mehrfach formuliert. Vgl. Balachandran/Ramanan (1988), S. 11; Maijoor (2000), S. 106; FEE (2005b), S. 10.

²²³ Vgl. Möller/Pfaff (2007a), S. 49-50; Stenz/Csibi (2008), S. 186; Abschnitt 2.3.2.

²²⁴ In Anlehnung an Kinney (2000a), S. 17-18; Kinney (2000b), S. 85; Hermanson (2000), S. 329; Thommen (2003), S. 30; Gist/McClain/Shastri (2004), S. 119; Macharzina/Wolf (2005), S. 11-13.

²²⁵ Bspw. betrifft das einerseits Prüfungshandlungen zur Beurteilung von Internal Control hinsichtlich der Planung der Abschlussprüfung und andererseits die Existenzprüfung. Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 2.

verse Finanzinstitutionen eine wichtige Nutzergruppe finanzieller Informationen dar.²²⁶ Bspw. sind Kreditgeber auf die Vollständigkeit und Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung angewiesen. Somit haben sie ein Interesse an der Internal Control-Qualität. In diesem Kontext können Banken (inkl. bankeninternes Rating) oder auch eigenständige Ratingagenturen, die Gesellschaften in Bezug auf die Bonität für Kredite beurteilen, eine wichtige Rolle spielen.²²⁷ Ein externes, von unabhängigen Agenturen durchgeführtes Rating kann bspw. als Unterstützung bei Verhandlungen von Gesellschaften mit Kreditgebern zur Senkung der Fremdkapital- bzw. Kreditkosten verwendet werden.²²⁸ Es wird auch als Instrument für die Finanzkommunikation mit existierenden und potenziellen Investoren²²⁹ verwendet oder an Lieferanten (gewährtes Zahlungsziel als Lieferantenkredit) und Kunden als Beweis für die Verlässlichkeit der Zahlungsfähigkeit kommuniziert.²³⁰ Diese beiden Stakeholdergruppen können auch deshalb an der Qualität von Internal Control interessiert sein, weil sie Sicherheit bzgl. des zukünftigen Erfolgs der Gesellschaft und damit der weiteren Zusammenarbeit als Handelspartner haben möchten.²³¹

Zusammenfassend wurden eher subjektive Elemente der Internal Control-Qualität im Kontext der Zielkategorien und diversen Stakeholdergruppen beleuchtet. Die Differenzierung zwischen Qualität in die Tiefe und in die Breite sollte dabei lediglich einem besseren Verständnis dienen, um die z. T. interdependenten Zusammenhänge veranschaulichen zu können.

2.2.3 Resümee

Anhand der Dimensionen Diffusion und Qualität wurden allgemeine Grundlagen von Internal Control in einer Gesellschaft dargelegt. Mit der Diffusion wurde auf die Reichweite und Reichhaltigkeit in Form möglicher Zielsetzungen, Umfang und Detaillierungsgrad von Internal Control eingegangen. Im Rahmen der Qualität konnten Flexibilität und Entwicklungsreife

²²⁶ Vgl. Locatelli/Hotz (1999), S. 46; Guiral-Contreras/Gonzalo-Angulo/Rodgers (2007), S. 286.

²²⁷ Unabhängige Ratingagenturen (z. B. Moody's) berücksichtigen bereits Internal Control explizit in ihrem Ratingprozess. Vgl. Doss (2004); Jonas et al. (2007). Beim Ratingprozess mittelständischer Gesellschaften in der Schweiz fließt Internal Control bzw. Elemente davon als qualitative Faktoren eher indirekt ein. Primär werden quantitative finanzielle Informationen berücksichtigt. Vgl. Meier (2006).

²²⁸ Hierbei kommt die zunehmende Risikoorientierung von Seiten der Bank im Rahmen des Ratingprozesses zum Ausdruck. Vgl. Haunerding/Probst (2006), S. 199. Verschiedene empirische Studien haben sich bereits mit dem Zusammenhang von Kapitalkosten und Internal Control auseinandergesetzt. Vgl. z. B. Lambert/Leuz/Verrecchia (2007).

²²⁹ Für Zusammenhänge zwischen Internal Control und Eigenkapitalkosten bzw. Aktienkursen vgl. z. B. Benoit (2006); Ogneva/Subramanyam/Raghunandan (2006); Hail/Leuz (2006); Ashbaugh-Skaife et al. (2006); Beneish/Billings/Hodder (2007), S. 35. Die Ergebnisse widersprechen sich jedoch teilweise.

²³⁰ Vgl. Kley (2003), S. 14.

²³¹ Vgl. Kinney (2000b), S. 85; Ritchie, B./Brindley (2007), S. 312.

dadurch beleuchtet werden, indem zwischen objektiver und subjektiver Sichtweise bzgl. Internal Control unterschieden wurde. Dabei wurden zeitliche Aspekte hinsichtlich des Niveaus und Verflechtungen mit verschiedenen Stakeholdergruppen berücksichtigt.

2.3 Regulatorische Rahmenbedingungen

Bereits seit Ende des letzten Jahrhunderts hat sich in verschiedenen Ländern die Regulierung bezüglich Internal Control verändert.²³² Diesem gesetzlichen Trend zu Internal Control ist auch die Schweiz mit der Revision des OR gefolgt. Indem zuerst auf die USA, dann auf die EU und anschliessend auf die Schweiz eingegangen wird, wird der zeitlichen Entwicklung Rechnung getragen. Auch wenn sich die Zielsetzung dieser Arbeit explizit auf mittelständische Gesellschaften fokussiert und damit primär regulatorische Vorschriften auf nationaler Ebene von Bedeutung sind, ist auch auf die internationalen Bestimmungen im Sinne von Rahmenvorgaben einzugehen. Der Grund liegt darin, dass sie zumindest indirekt die Zielpopulation dieser Arbeit betreffen können.

2.3.1 Internationale Ebene

Im Zusammenhang mit Internal Control üben gemäss der aktuellen Studie von EHRBAR die US-amerikanische Gesetzgebung (SOX) sowie die der EU (8. EU-Richtlinie) den grössten Regulierungsdruck auf Schweizer MU aus (je 21% der Umfrageteilnehmer).²³³ Das kann mit der wirtschaftlichen Bedeutung dieser beiden Absatzmärkte begründet werden. Bspw. entfielen in 2007 62% des gesamten Schweizer Exports auf die EU und 10% auf die USA.²³⁴ Speziell für mittelständische Gesellschaften konnten keine gleichermassen aktuelle Daten ermittelt werden: In 2005 waren 38% der mittelgrossen marktwirtschaftlichen Unternehmen der Schweiz in Exporttätigkeiten involviert.²³⁵ Zusätzlich haben im selben Jahr ca. 13% der

²³² Vgl. Kinney (2000b), S. 89; Jenal (2006), S. 70; Möller/Pfaff (2007a), S. 50.

²³³ Die Schweizer Gesetzgebung wird von 82% als die Institution mit dem grössten Regulierungsdruck bzgl. Internal Control genannt (Mehrfachnennungen möglich). Des Weiteren zeigt sich, dass OECD-Bestimmungen nur für 8% der Umfrageteilnehmer eine Bedeutung haben, weshalb hier nicht auf sie eingegangen wird. Vgl. Ehrbar (2007), S. 50-51.

²³⁴ Die USA sind damit nach Deutschland die wichtigste Exportnation. Vgl. Eidgenössische Zollverwaltung (o. J.), zit. nach BfS (2008d), Internet. 79% des Imports entfallen auf die EU und 6% auf die USA. Vgl. Eidgenössische Zollverwaltung (o. J.), zit. nach BfS (2008f), Internet.

²³⁵ Vgl. FEW (2008), S. 86-87.

MU ausländische Direktinvestitionen²³⁶ getätigt.²³⁷ Der grösste Teil dieser Direktinvestitionen fliesst sowohl in die EU als auch nach Nordamerika.²³⁸

2.3.1.1 Zum Sarbanes-Oxley Act in den USA

Diverse Bilanzskandale zu Beginn des 21. Jahrhunderts haben in den USA zu erheblichen Verlusten von Anlegern geführt. Gemäss ARONSON haben allein Einzelaktionäre im Zusammenhang mit Enron und WorldCom fast USD 250 Mrd. an Marktwerten verloren.²³⁹ Diese Verluste haben zur Forderung nach einer grösseren Regulierung geführt und in 2002 in der Verabschiedung des SOX resultiert. Sein Ziel ist der verbesserte Schutz von Investoren, indem die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung durch Veränderungen in Corporate Governance- und Wirtschaftsprüferpraktiken erhöht wird.²⁴⁰ Eingangs wird dies im SOX formuliert: „To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.“²⁴¹ Im Zusammenhang mit Internal Control konzentriert sich dieses Gesetz ausschliesslich auf die Finanzberichterstattung.

Insbesondere Sec. 302 (Corporate responsibility for financial reports) und Sec. 404 (Management assessment of internal controls) haben die Bedeutung von Internal Control aus regulatorischer Sicht massgeblich erhöht.

In Sec. 302 wird u. a. bestimmt, dass der CEO und CFO als den Report unterzeichnende Führungsverantwortliche für die Ausgestaltung und das Aufrechterhalten von Internal Control der Finanzberichterstattung verantwortlich sind: „(4) the signing officers—

(A) are responsible for establishing and maintaining internal controls;

(B) have designed such internal controls to ensure that material information relating to the issuer and its consolidated subsidiaries is made known to such officers

²³⁶ Eine Direktinvestition umfasst erstens „die grenzüberschreitende Beteiligung an anderen Unternehmen (mit über 10% ihres Kapitals)“ und zweitens „dem Unternehmen untergeordnete Tochtergesellschaften oder Filialen, die sich ausserhalb der Landesgrenze befinden.“ FEW (2008), S. 84.

²³⁷ Vgl. FEW (2008), S. 85-86.

²³⁸ Vgl. Schweizer Nationalbank (2006), S. 8, zit. nach FEW (2008), S. 91. In den nachfolgenden Ausführungen werden branchenspezifische regulatorische Vorschriften, die in einem Zusammenhang mit Internal Control stehen, wie bspw. Basel II (Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute) oder Solvency II (Versicherungsgesellschaften), nicht berücksichtigt, weil die davon direkt betroffenen Branchen nicht Gegenstand dieser Arbeit sind. Vgl. Kapitel 3

²³⁹ Vgl. Aronson (o. J.), S. 127, zit. nach Wiesen (2003), S. 429, Fussnote 3. Auf internationale Prüfungsstandards wird an entsprechenden Stellen verwiesen, weil für die Zielpopulation dieser Arbeit primär Schweizer Standards, wie der PS 890, von Bedeutung sind. Vgl. Abschnitt 2.3.2.

²⁴⁰ Vgl. Wiesen (2003), S. 446.

²⁴¹ SOX, S. 1.

by others within those entities, particularly during the period in which the periodic reports are being prepared;
(C) have evaluated the effectiveness of the issuer's internal controls as of a date within 90 days prior to the report; and
(D) have presented in the report their conclusions about the effectiveness of their internal controls based on their evaluation as of that date;”²⁴²

Darüber hinaus haben sie gemäss Sec. 302 dem Audit Committee und den Wirtschaftsprüfern alle wesentlichen Schwachstellen und (aufgedeckte) betrügerische Handlungen, die im Zusammenhang mit Internal Control der Finanzberichterstattung steht, offen zu legen.²⁴³

Aufgrund Sec. 404 wird von der Geschäftsleitung verlangt, eine eigene Beurteilung des Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung zu publizieren. Damit ist sie dafür verantwortlich, Dritten (z. B. Wirtschaftsprüfern) ihre Behauptungen angemessen beweisen zu können:²⁴⁴ „(...) to contain an internal control report, which shall—

- (1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and
- (2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.”²⁴⁵

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass erstens die an einer US-amerikanischen Börse kotierten AGs und deren in- und ausländischen Tochtergesellschaften dem SOX unterliegen. Zweitens ist entscheidend, dass die Geschäftsleitung persönlich für die Wirksamkeit des Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung verantwortlich ist.

2.3.1.2 Zur 8. EU-Richtlinie

Auch innerhalb der EU sind grosse Bilanzskandale nicht ausgeblieben, wie das Beispiel von Parmalat zeigt.²⁴⁶ Zusätzlich zu einer Antwort auf den SOX in den USA hatte sich somit

²⁴² Sec. 302, para. (a), no. 4 SOX.

²⁴³ Vgl. Sec. 302, para. (a), no. 5 SOX.

²⁴⁴ Die Prüfung der Beurteilung des Reports der Geschäftsleitung zur Wirksamkeit (*effectiveness*) von Internal Control der Finanzberichterstattung wird in Auditing Standard No. 5 des Public Company Accounting Oversight Board geregelt, der den vorherigen Auditing Standard No. 2 ersetzt. Vgl. PCAOB (2007).

²⁴⁵ Sec. 404, para (a) SOX.

²⁴⁶ Vgl. z. B. Melis (2005a); Melis (2005b); Winkler (2008).

ebenso aus praktischer Sicht ein Bedarf ergeben, auf regulatorischer Ebene Stellung zu Corporate Governance- und damit zu Internal Control-Themen zu nehmen.

In der modernisierten 8. EU-Richtlinie, der sog. Abschlussprüferrichtlinie²⁴⁷, trug die Europäische Kommission den regulatorischen Entwicklungen Rechnung und hat damit neben zahlreichen Regelungen für Abschlussprüfer erstmalig die Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Audit Committee) verbindlich vorgegeben. Der Zweck sowohl des Prüfungsausschusses als auch von Internal Control ist weit gefasst zu interpretieren, weil neben finanziellen auch operative und Compliance-bezogene Bereiche berücksichtigt werden:

„Prüfungsausschüsse und ein wirksames internes Kontrollsystem [IKS] tragen dazu bei, finanzielle und betriebliche Risiken sowie das Risiko von Vorschriftenverstößen auf ein Mindestmaß zu begrenzen und die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern.“²⁴⁸ (Hinz. d. Verf.)

In Art. 41 wird weiter definiert: „(...) die Aufgabe des Prüfungsausschusses [besteht] unter anderem darin,

- a) den Rechnungslegungsprozess zu überwachen;
- b) die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems des Unternehmens zu überwachen; (...)²⁴⁹ (Hinz. d. Verf.)

Darüber hinaus wird in diesem Artikel festgelegt:

„Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft berichten dem Prüfungsausschuss über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse, insbesondere über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses.“²⁵⁰

Die Europäische Kommission überlässt den einzelnen Mitgliedsstaaten, ob die Regelungen auch für Gesellschaften ohne öffentliches Interesse²⁵¹ gelten sollen oder nicht.²⁵² Auch kön-

²⁴⁷ Es handelt sich hierbei um die am 17. Mai 2006 erlassene Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. Sie wird auch als neue 8. EU-Richtlinie bezeichnet. Vgl. EU (2006), Internet.

²⁴⁸ EU (2006), S. 4, Ziff. 24.

²⁴⁹ EU (2006), Art. 41, Abs. 2.

²⁵⁰ EU (2006), Art. 41, Abs. 4.

²⁵¹ Die exakte Definition von *Unternehmen mit öffentlichem Interesse* überlässt die Kommission ebenfalls den einzelnen Mitgliedsstaaten. Vgl. Geiß et al. (2007), S. 239.

²⁵² Vgl. EU (2006), Art. 41, Abs. 5.

nen die Mitgliedstaaten individuell entscheiden, was konkret von Internal Control umfasst werden soll. Die FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) hat in ihrem Diskussionspapier zu Risikomanagement und Internal Control in 2005 eine umfangreiche Übersicht über die verschiedenen Regelungen von 18 europäischen Ländern inkl. USA erarbeitet, was die Heterogenität der regulatorischen Anforderungen in der EU verdeutlicht.²⁵³ Zudem spricht sich die FEE aufgrund der Reaktionen auf dieses Diskussionspapier eindeutig dafür aus, kein europäisches Äquivalent zu Sec. 404 SOX einzuführen. Vielmehr soll ihrer Meinung nach die Regulierung zu Internal Control einen evolutionären Charakter weiterführen.²⁵⁴ Das kommt auch darin zum Ausdruck, dass die Europäische Kommission nicht auf einen Prüfungsstandard verweist. Vielmehr überlässt sie es ihren einzelnen Mitgliedsländern, eigene Bestimmungen zu erarbeiten. Diese richten sich, sofern deren Wirtschaftsprüferverbände Mitglied beim International Federation of Accountants sind, an den einschlägigen Prüfungsstandards aus (International Standards on Auditing 315 und 330 des International Auditing and Assurance Standards Board), die jedoch von der EU bzw. der Europäischen Kommission unabhängig sind.²⁵⁵

Zusammenfassend wird im Gegensatz zum SOX der Begriff Internal Control durch die Europäische Kommission nicht ausschliesslich auf die Finanzberichterstattung eingegrenzt. Auch obliegt die Verantwortung für die Wirksamkeit von Internal Control dem Prüfungsausschuss und nicht der Geschäftsleitung. Darüber hinaus überlässt die Europäische Kommission die Ausarbeitung konkreter Vorgaben und Prüfungsstandards ihren einzelnen Mitgliedstaaten. Nachdem mit dem SOX und der Abschlussprüferrichtlinie exemplarisch zwei internationale regulatorische Vorschriften mit Bedeutung für Internal Control dargelegt wurden, wird nun auf die nationale Ebene eingegangen.

2.3.2 Nationale Ebene

In der Schweiz bestehen erstens Vorschriften zu Internal Control auf gesetzlicher Stufe (OR), die eng mit denen der regulatorischen Stufe des PS 890 der TREUHAND-KAMMER verbunden sind. Zweitens existieren regulatorische Vorgaben der Richtlinie zur Corporate Governance (RLCG) der SWISS EXCHANGE (SWX), deren Einhaltung für börsennotierte AGs obligatorisch ist. Daneben gibt es den Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance (Swiss Code)

²⁵³ Vgl. FEE (2005b), S. 47-83.

²⁵⁴ Vgl. FEE (2006), Internet.

²⁵⁵ Zu Auseinandersetzung mit International Standards on Auditing 315, 330 und deren Bedeutung für die Schweiz vgl. z. B. Möller/Pfaff (2007a); Möller/Pfaff (2007b); Pfaff/Ruud (2008), S. 95-104.

des Wirtschaftsverbands ECONOMIESUISSE, der allerdings nur Empfehlungen enthält und entsprechend keinen verbindlichen Charakter hat.

Gesellschaften anderer Rechtsformen als die AG unterliegen z. T. den Vorschriften des OR für AGs, weshalb primär auf Letztere eingegangen wird. Die folgenden Ausführungen gelten aber bspw. auch für Kommanditaktiengesellschaften (Art. 764 Abs. 2 OR), GmbHs (Art. 801 und 818 OR), Genossenschaften (Art. 906 OR), Vereine (Art. 61 Abs. 2, Art. 69a und Art. 69b ZGB) und Stiftungen (Art. 83a und 83b Abs. 3 ZGB).²⁵⁶

2.3.2.1 Zum Obligationenrecht und zum Prüfungsstandard 890

a) Obligationenrecht

Die revidierte Version des OR ist seit 01. Januar 2008 in Kraft.²⁵⁷ Neu wird aufgrund Art. 728a OR die Bedeutung von Internal Control hervorgehoben: „Die Revisionsstelle prüft, ob (...) 3. ein internes Kontrollsystem existiert.“²⁵⁸ Betroffene Gesellschaften müssen sich daher in Bezug auf die Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung prüfen lassen.²⁵⁹ Auch erstattet die Revisionsstelle gemäss Art. 728b Abs. 1 OR einen umfassenden Bericht an den VR, der u. a. Feststellungen dazu enthält.²⁶⁰ An die Generalversammlung wird aufgrund Art. 728b Abs. 2 OR schriftlich nur ein zusammenfassender Bericht erstattet.²⁶¹ Darin ist ebenfalls festgelegt: „Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.“²⁶² Allerdings ist dies nicht neu, sondern entspricht vielmehr gängiger Praxis.²⁶³ Bereits in der Vergangenheit wurde aufgrund einschlägiger internationaler und nationaler Prüfungsstandards bspw. die Identifikation risikobehafteter Prüfungsgebiete auf Internal Control abgestützt.²⁶⁴

Aus Art. 727 OR geht hervor, welche Gesellschaften der ordentlichen Revision und damit einer Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung unterliegen:

„Folgende Gesellschaften müssen ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen:

1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die:

²⁵⁶ Für eine Übersicht über die zitierten Gesetze und regulatorischen Bestimmung vgl. Anhang 1.

²⁵⁷ Für eine Übersicht über die Neuerungen des Revisionsrechts vgl. z. B. Behr (2006).

²⁵⁸ Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR.

²⁵⁹ Vgl. Ständerat (2005), Internet; Treuhand-Kammer (2006), S. 364.

²⁶⁰ Vgl. Art. 728b Abs. 1 OR; Treuhand-Kammer (2008), S. 19.

²⁶¹ Vgl. Art. 728b Abs. 2 OR; Treuhand-Kammer (2008), S. 17.

²⁶² Art. 728a Abs. 2 OR. Für eine weitere Erklärung vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 8-10.

²⁶³ Vgl. Behr (2006), S. 308.

²⁶⁴ Für eine Beschreibung und Übersicht einschlägiger Prüfungsstandards siehe z. B. Möller/Pfaff (2007a), S. 51-53; Möller/Pfaff (2007b); Pfaff/Ruud (2008), S. 95-104.

- a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,
 - b. Anleiheobligationen ausstehend haben,
 - c. mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen;
2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:
- a. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
 - b. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
 - c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.²⁶⁵

Dazu hat der Gesetzgeber mit dem neuen Revisionsgesetz eine für die Schweiz spezifische Lösung erarbeitet:²⁶⁶ Es wird zwischen einer *ordentlichen* und einer *ingeschränkten* Revision²⁶⁷ unterschieden. Gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR beinhaltet nur die ordentliche Revision die Prüfung der Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung. Entscheidend ist nicht die Rechtsform, sondern die wirtschaftliche Bedeutung.²⁶⁸

Mit den so genannten Opting-Möglichkeiten wurde gemäss BEHR eine „notwendige flexible Lösung“²⁶⁹ für die Gesellschaften, die nicht als wirtschaftlich bedeutend eingestuft werden, erarbeitet. Somit können bei Gesellschaften, die einer eingeschränkten Revision unterliegen, aufgrund Art. 727 Abs. 2 OR die Aktionäre, die zusammen mindestens 10% des Aktienkapitals vertreten, eine ordentliche Revision verlangen (Opting-up). Ein Opting-up liegt ebenfalls vor, wenn gemäss Art. 727 Abs. 3 OR eine ordentliche Revision gemäss den Statuten vorgesehen ist oder es von der Generalversammlung beschlossen wird. Ist eine Gesellschaft zur eingeschränkten Revision verpflichtet, so ist es wegen Art. 727a Abs. 2 OR auch möglich, teilweise (Opting-down) oder vollständig (Opting-out), auf entsprechende Prüfungsanforderungen zu verzichten, wenn sie weniger als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat und sämtliche Aktionäre dieser Entscheidung zustimmen. Eine Gesellschaft kann sich auch entscheiden, eine Prüfung durchführen zu lassen, obwohl sie das nicht müsste (Opting-in).²⁷⁰

²⁶⁵ Art. 727 Abs. 1 OR.

²⁶⁶ Im Anhang 1 sind die relevanten Gesetze mit den entscheidenden Kriterien aufgeführt.

²⁶⁷ Letztere ist inhaltlich dem Review gleichzusetzen. Vgl. Ruud/Hess (2007), S. 263, Fussnote 41.

²⁶⁸ Börsenkotierte AGs unterliegen grundsätzlich der ordentlichen Revision. Vgl. Lengauer/Holderegger/Amstutz (2007), S. 12.

²⁶⁹ Behr (2006), S. 309.

²⁷⁰ Vgl. Bundesrat (2004), S. 4001-4003, 4013-4015; Camponovo (2005), S. 226-228; Ruud/Pfister (2005), S. 29; Ruud/Hess (2007), S. 264.

Durch dieses Opting-System, werden den Gesellschaften folglich Wahlmöglichkeiten gegeben, die sich auch auf die Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung auswirkt, weil diese nur im Rahmen der ordentlichen Revision durchgeführt wird.

b) Prüfungsstandard 890

Der Schweizer Gesetzgeber lässt offen, wie Internal Control inhaltlich ausgestaltet sein soll oder was exakt darunter zu verstehen ist.²⁷¹ Er überlässt es der TREUHAND-KAMMER, für Klarheit zu sorgen. Mit dem PS 890 verfolgt sie den Zweck der „(...) Umschreibung des Vorgehens zur Erlangung eines Prüfurteils über die Existenz eines internen Kontrollsystems nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR.“²⁷² Dieser PS 890 lehnt sich an die Interpretation des international anerkannten Internal Control-Framework von COSO an, konzentriert sich dabei allerdings nur auf die Finanzberichterstattung.²⁷³ Dabei ist Internal Control je nach Grösse, Komplexität der Geschäftstätigkeit und Art der Finanzierung der individuellen Gesellschaft sowie seinem jeweiligen Risikoprofil anzupassen.²⁷⁴ Auch der PS 890 bietet zu wenig konkrete Handlungsanweisungen für die betroffenen Gesellschaften, was die Bedeutung der Zielsetzung dieser Arbeit unterstreicht.

Als Prüfergebnis besagt das Urteil des Wirtschaftsprüfers, ob die Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung bejaht, verneint oder mit Einschränkung bejaht wird. Dabei weist die TREUHAND-KAMMER explizit darauf hin, dass keine objektiven Kriterien für die zum jeweiligen Prüfurteil führenden Überlegungen festgelegt werden können. Vielmehr werden diese auf das subjektive Ermessen des jeweiligen Wirtschaftsprüfers abgestützt.²⁷⁵

Die gesetzliche Verankerung der Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung und der PS 890 durch die TREUHAND-KAMMER im März 2008 werden in der Literatur dahingehend kritisiert, dass sie für mehr Klarheit hätten sorgen sollen, um damit Unsicherheiten und zu grosse Spielräume seitens der Gesellschaften zu begegnen.²⁷⁶

²⁷¹ Vgl. Böckli (2007), S. 475; Bhicknapahari (2008), S. 21.

²⁷² Treuhand-Kammer (2008), S. 2.

²⁷³ Zum COSO-Framework vgl. Abschnitt 2.5.1.

²⁷⁴ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 2, 5, 6, 8, 18.

²⁷⁵ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 17.

²⁷⁶ Vgl. Möller/Pfaff (2007a), S. 50.

c) Exkurs: Zur Risikobeurteilung

Die Risikobeurteilung ist ein wichtiger Bestandteil von Internal Control.²⁷⁷ Angaben darüber sind wegen der Revision des OR aufgrund Art. 663b Ziff. 12 OR neu seit 01. Januar 2008 explizit im Anhang der Finanzberichterstattung anzugeben:

„Der Anhang enthält: (...) 12. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung; (...).“²⁷⁸

Ähnliche, wie die gesetzlichen Bestimmungen zu Internal Control, sind im OR keine weiteren Definitionen oder Erklärungen, was diese Angaben umfassen sollen, enthalten. Parlamentarische Erläuterungen sind z. T. widersprüchlich.²⁷⁹ In der Praxis wird sich mittelfristig zeigen, welcher Weg im Kontinuum zwischen einer engen gesetzesnahen Interpretation (Art und Umfang der Risiken werden nicht weiter erläutert) oder einer weit gefassten Darlegung und ausführlichen Angaben (z. B. Angaben über Art der identifizierten Risiken, deren quantitative Messung, Eintretenswahrscheinlichkeiten, Steuerungs- und Kontrollmassnahmen etc.) eingeschlagen werden wird.²⁸⁰

Im Gegensatz zu den gesetzlichen Anforderungen im Zusammenhang mit Internal Control gilt Art. 663b Ziff. 12 für AGs jeglicher Grösser (unabhängig ihrer wirtschaftlichen Bedeutung; d. h. ob sie einer ordentlichen oder eingeschränkten Revision unterliegen) und Gesellschaften anderer Rechtsformen, sofern sie einen Anhang zum Geschäftsbericht analog zum Aktienrecht zu erstellen haben.²⁸¹

Insgesamt stellen die Angaben zur Risikobeurteilung eine wesentliche Ergänzung zur Existenzprüfung dar; auch deshalb, weil Art. 663b Ziff. 12 OR nicht nur wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften betrifft. Daher sind nun die Gesellschaften dazu verpflichtet, sich explizit und nach aussen transparenter mit wesentlichen Risiken auseinanderzusetzen, die nicht allein auf die Finanzberichterstattung beschränkt sind.

²⁷⁷ Hierdurch wird die Schnittstelle von Internal Control und Risikomanagement deutlich. Dies zeigt sich bspw. auch dadurch, dass Risikobeurteilung eine Komponente des COSO-Modells ist. Vgl. Abschnitt 2.5.1. Art. 663b Ziff. 12 OR.

²⁷⁹ Bspw. fordert Altbundesrat BLOCHER, eine umfassende Auseinandersetzung mit den Risiken darzulegen, während nach Nationalrat IMFELD eine kurze Bestätigung des VR, dass eine Risikobeurteilung stattgefunden hat, genügt. Vgl. Aussagen von BLOCHER im Ständerat vom 01.12.05 und IMFELD im Nationalrat vom 16.12.05, zit. nach Moser/Stenz (2007), S. 593.

²⁸⁰ Für Ausführungen zur Risikobeurteilung gemäss Art. 663b Ziff. 12 OR vgl. z. B. Moser/Stenz (2007).

²⁸¹ Kommanditaktiengesellschaften (Art. 764 Abs. 2 OR), GmbH (Art. 801 OR) und Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (Art. 83a Abs. 2 ZGB).

2.3.2.2 Zur Corporate Governance-Richtlinie der Swiss Exchange

In der Schweiz trat am 1. Juli 2002 die RLCG in Kraft und am 01. Januar 2007 die aktualisierte Version. Sie ist für AGs bindend, die an der Börse der SWX kotiert sind (ausser, ihr Gesellschaftssitz ist nicht in der Schweiz und sie ist in ihrem Heimatland kotiert). Die Richtlinie basiert auf Art. 8 Abs. 1-3 BEHG. Sie verfolgt den Zweck zu bestimmen, welche Grundinformationen zu Corporate Governance die AGs den Investoren offen legen sollen.²⁸²

Dazu gehören auch Informationen betreffend der „Ausgestaltung der Informations- und Kontrollinstrumente des VR gegenüber der Geschäftsleitung des Emittenten wie interne Revision, Risikomanagement-System oder Management Information System (MIS).“²⁸³

Weder die RLCG noch der von der SWX veröffentlichte Kommentar zur RLCG enthalten Vorschriften zur Ausgestaltung oder Funktionsweise eines Internal Control-Systems. Sie dienen lediglich als Offenlegungskriterien. Allerdings kritisieren z. B. WASER oder PFAFF/RUUD, dass die Gesellschaften Formulierungen wählen sollten, die wirklich wesentliche Informationen für den Investor beinhalten.²⁸⁴

2.3.2.3 Zum Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance

Für kotierte AGs ist die RLCG obligatorisch. Der Swiss Code hat dagegen empfehlenden Charakter im Sinne einer Leitlinie. Deshalb beschränkt er sich nicht auf börsenkotierte AGs, sondern spricht generell wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften an. Entsprechend spielt die Rechtsform keine Rolle.²⁸⁵

Insbesondere die Ziff. II f 19, 20 sowie II g 23 und 24 Swiss Code sind im Zusammenhang mit Internal Control zu nennen. Diese bringen die eindeutige Verantwortung des VR bzw. Prüfungsausschuss (Audit Committee) zum Ausdruck. Mit der Ausrichtung auf finanzielle und operative Risiken sowie Compliance-Grundsätze, lehnt sich der Swiss Code an die weit gefasste Interpretation von Internal Control des COSO an.²⁸⁶

Gemäss Abs. II Ziff. 19 Swiss Code ist Internal Control der Grösse, Komplexität und Risikoprofil der Gesellschaft anzupassen. Der VR kann einen Prüfungsausschuss einrichten. Damit wird ein Organ geschaffen, das die Funktionsfähigkeit von Internal Control unter Berücksichtigung des Risikomanagements und Compliance-Aspekten beurteilt und so den VR unter-

²⁸² Vgl. SWX (2006), S. 1.

²⁸³ Ziff. 3.7 RLCG, SWX (2006), S. 4.

²⁸⁴ Vgl. Waser (2006), S. 652; Pfaff/Ruud (2008), S. 25.

²⁸⁵ Vgl. Ziff. 3 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 4.

²⁸⁶ Vgl. Abs. II f Ziff. 19, 20, Abs. II g Ziff. 23, 24 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13, 14.

stützt.²⁸⁷ Darüber hinaus soll die Gesellschaft gemäss Abs. II f Ziff. 19 Swiss Code auch ein Internes Audit einrichten.²⁸⁸

Gemäss der Formulierung von Ziff. II f 19 Swiss Code kann interpretiert werden, dass die Geschäftsleitung für die konkrete Ausgestaltung und die Funktionstüchtigkeit des Internal Control-Systems verantwortlich ist. Die Gesamtverantwortung obliegt aber letztendlich dem VR als oberstes Organ. Dies entspricht auch internationaler Auffassung. Allerdings kann dies auch gewisse Probleme bergen, nämlich wenn es um die Zuordnung von Rechenschaft für verschiedene Aspekte von Internal Control geht.²⁸⁹ Daher ist es für jede Gesellschaft notwendig, klare Verantwortlichkeiten auch in Bezug auf Internal Control zu definieren.

2.3.3 Resümee

Die Ausführungen zu internationalen und nationalen gesetzlichen Bestimmungen in Verbindung mit Internal Control lassen sich tabellarisch skizzieren (s. Abb. 8). Die RLCG und der Swiss Code werden dabei ausgeklammert, weil sie nicht als gesetzliche Regulierung vergleichbar mit dem SOX, der 8. EU-Richtlinie oder dem OR anzusehen sind.²⁹⁰ Sie werden dafür im Rahmen der Verantwortlichkeiten im nachfolgenden Abschnitt berücksichtigt.

²⁸⁷ Vgl. Abs. II g Ziff. 24 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 14-15; Böckli (2002), S. 990, 992; Böckli (2003), S. 560.

²⁸⁸ Vgl. Abs. II f Ziff. 19 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13.

²⁸⁹ Vgl. Root (1998), S. 48-49; Böckli (2002), S. 990.

²⁹⁰ Der Vollständigkeit halber wurden sie aber dennoch in den vorhergehenden Ausführungen berücksichtigt.

	USA	EU	Schweiz
Regelwerk	Sarbanes-Oxley Act	8. EU-Richtlinie	Obligationenrecht
Prüfungsausschuss (Audit Committee)	Obligatorisch	Obligatorisch	Freiwillig
Prüfung von Internal Control	Prüfungspflicht der Effektivität bzw. des Management Reports zur Effektivität von Internal Control der Finanzberichterstattung durch Wirtschaftsprüfer	Keine Prüfungspflicht von Internal Control durch Wirtschaftsprüfer	Prüfungspflicht der Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung durch Wirtschaftsprüfer
Verantwortung für Internal Control	Geschäftsleitung (CEO und CFO)	Prüfungsausschuss (Audit Committee)	Verwaltungsrat
In Kraft seit	2004 für <i>accelerated filer</i> ²⁹¹ ; 2006 für US <i>non accelerated filer</i> ; 2007 für alle anderen	2006	2008
Relevanter Prüfstandard	Auditing Standard No. 5	Kein eigener; ist Ländersache ²⁹²	PS 890

Abb. 8: Überblick über ausgewählte Regulierungen zu Internal Control²⁹³

Im Zusammenhang mit den genannten Regelwerken sind bereits vereinzelt Verantwortlichkeiten genannt worden. Nachfolgend wird explizit auf Bestimmungen der nationalen Ebene eingegangen, weil diese für mittelständische Gesellschaften in der Schweiz die grösste Bedeutung aufweisen.²⁹⁴

2.4 Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Internal Control

Anhand der Gesetze und regulatorischer Vorschriften wurde teilweise bereits kurz erwähnt, welche Organe und Akteure innerhalb einer Gesellschaft welche Aufgaben und Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit der Ausgestaltung oder Aufrechterhaltung von Internal

²⁹¹ Als *accelerated filer* werden Gesellschaften bezeichnet, die länger als ein Jahr bei der Securities and Exchange Commission registriert sind, eine Marktkapitalisierung von mindestens USD 75 Mio. aufweisen und mindestens einen Jahresbericht publiziert haben. Im Gegensatz bspw. zum *foreign private issuer* unterliegen *accelerated filers* verschärften Bestimmungen. Vgl. Menzies (2006), S. 487.

²⁹² Die International Standards on Auditing 315 und 330 des International Auditing and Assurance Standards Board sind nicht auf die EU beschränkt und von ihr unabhängig zu sehen. EU-Mitgliedsländer, deren Wirtschaftsprüferverbände gleichzeitig auch Mitglied des International Federation of Accountants sind, richten ihre Prüfstandards an den International Standards on Auditing aus; so auch die Schweiz. Vgl. Treuhand-Kammer (2004), S. 2; Möller/Pfaff (2007a); Pfaff/Ruud (2008), S. 95-104.

²⁹³ In Anlehnung an Sec. 302 und 404 SOX; EU (2006), Art. 41, Abs. 2, 4; Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 und 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR; Ruud/Hess (2007), S. 266; PCAOB (2007); Treuhand-Kammer (2008); Pfaff/Ruud (2008), S. 95-104; Abschnitt 2.3.

²⁹⁴ Vgl. Ehrbar (2007), S. 50-51.

Control übernehmen. Beispielfhaft wird im Folgenden auf die AG eingegangen, weil sie mit 81,5% die häufigste Rechtsform bei Schweizer Unternehmen mit 50-250 VZÄ darstellt.²⁹⁵

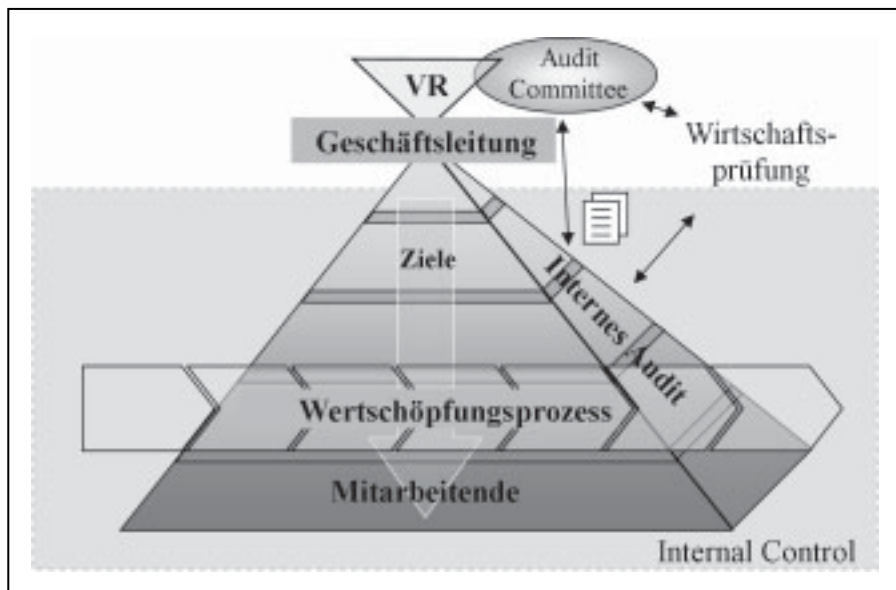


Abb. 9: Verantwortlichkeiten bzgl. Internal Control²⁹⁶

Der VR²⁹⁷ und die Geschäftsleitung legen die Geschäftsziele und -strategien fest und kommunizieren sie an die Mitarbeitenden (s. Abb. 9). Für Letztere werden wiederum spezifische Unterziele definiert. Internal Control als Mittel soll die Erreichung (Zweck) sowohl des jeweiligen Unter- als auch des Gesamtziels unterstützen, ohne dies jedoch garantieren zu können. Neben dem VR, der Geschäftsleitung und den Mitarbeitenden tragen ebenfalls das Interne Audit und der Wirtschaftsprüfer eine Verantwortung bzgl. Internal Control. Diese z. T. regulatorisch festgelegten Verantwortlichkeiten werden nachfolgend dargestellt, weil im Rahmen der empirischen Untersuchung darauf Bezug genommen wird.

2.4.1 Verwaltungsrat

In Art. 716a OR sind die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des VR gesetzlich definiert. Dazu gehört u. a. „die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle

²⁹⁵ Vgl. BfS (2007a), S. 8. Für die Rechtsformen Kommanditaktiengesellschaft und GmbH gelten ähnliche Zuständigkeiten. Aufgrund statuarischer Ausgestaltungsmöglichkeiten, können sich bei Genossenschaften und Vereinen andere Verantwortlichkeiten ergeben. Stiftungen weisen die Besonderheit auf, dass zusätzlich zum Stiftungsrat die Aufsichtsbehörde einen gewissen Einfluss auf die Organisation haben kann.

²⁹⁶ In Anlehnung an Ruud/Bodenmann (2001), S. 522; Pfaff/Ruud (2008), S. 22.

²⁹⁷ Für andere Rechtsformen treffen die Ausführungen auf entsprechende Organe zu (z. B. Stiftungsrat).

sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist.²⁹⁸ Somit trägt der VR die Verantwortung für die Existenz, d. h. für die Ausgestaltung und Aufrechterhaltung eines der Gesellschaft angepassten Internal Control-Systems.²⁹⁹

Gemäss PS 890 trägt der VR die Verantwortung für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung:

- „die Entscheidung betreffend Ausgestaltung des IKS unter Berücksichtigung der Zweckmässigkeit und dessen periodische Überprüfung;
- sicherzustellen, dass die von der Geschäftsleitung zu treffenden Massnahmen zur Umsetzung des IKS implementiert werden, sowie
- sicherzustellen, dass die Wirksamkeit des IKS einer angemessenen Kontrolle unterliegt.“³⁰⁰

Auch stellt der VR sicher, dass geeignete Steuerungs- und Kontrollmassnahmen ergriffen werden, um wesentliche Fehler zu verhindern, aufzudecken und zu korrigieren. Werden Mängel des Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung festgestellt, hat der VR zu verantworten, dass geeignete Korrekturmassnahmen ergriffen und umgesetzt werden.³⁰¹

In der RLCG wird dem VR lediglich die Verantwortung der Ausgestaltung der Informations- und Kontrollinstrumente gegenüber der Geschäftsleitung des Emittenten, z. B. Internes Audit oder Risikomanagementsystem zugewiesen.³⁰²

Im Swiss Code sind die Aufgaben des VR in Abs. II festgelegt. Darunter weist er in Bezug auf das Internal Control-System dem VR eine über die gesetzlichen Anforderungen noch hinausgehende Verantwortung zu: Der VR soll neben dem Internal Control-System auch für ein angepasstes Risikomanagement sorgen, das Teilbestandteil des Internal Control-Systems sein kann und finanzielle wie operative Risiken umfasst. Auch soll die Gesellschaft ein Internes Audit einrichten.³⁰³

Der VR kann bei seiner Überwachungsaufgabe bzgl. der Beurteilung der Wirksamkeit des Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung, des Risikomanagements sowie der Einhaltung von Normen vom Audit Committee unterstützt werden, das sich ein eigenständiges Urteil über die externe Revision, das Internal Control-System der Finanzberichterstattung und

²⁹⁸ Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR. Implizit umfasst das auch Angaben zur Risikobeurteilung, die neu aufgrund Art. 663b OR im Anhang zu veröffentlichen sind. Vgl. Moser/Stenz (2007), S. 595.

²⁹⁹ Vgl. Treuhand-Kammer (2006), S. 361, 366; Treuhand-Kammer (2008), S. 4-5.

³⁰⁰ Treuhand-Kammer (2008), S. 5.

³⁰¹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 4.

³⁰² Vgl. Ziff. 3.7 RLCG, SWX (2006), S. 4.

³⁰³ Vgl. Abs. II f Ziff. 19 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13.

den Jahresabschluss macht.³⁰⁴ In der Literatur wird kritisch darauf hingewiesen, dass Audit Committee-Mitglieder über einen grösseren Erfahrungsschatz verfügen sollten.³⁰⁵ Daher muss insbesondere die Definition von Internal Control klar sein und Verantwortlichkeiten sowie Aufgaben eindeutig zugeordnet werden.³⁰⁶ Die Beurteilung des Internal Control-Systems stellt die wichtigste Aufgabe des Audit Committee dar.³⁰⁷ Daneben sind auch die Überwachung der externen Revision und seiner Unabhängigkeit sowie Durcharbeitung und Hinterfragung des Jahresabschlusses (und ggf. der Zwischenabschlüsse) zu nennen.³⁰⁸

Zusammenfassend obliegt dem VR die Gesamtverantwortung für das Internal Control-System in einer Gesellschaft als Teil seiner Oberleitungsfunktion.

2.4.2 Geschäftsleitung

Das OR gibt keine gesetzlichen Vorschriften für die Geschäftsleitung im Zusammenhang mit Internal Control vor.

Gemäss PS 890 kann im Rahmen der Umsetzung der vom VR festgelegten Strategien und Geschäftsgrundsätzen die konkrete Ausgestaltung des Internal Control-Systems vom VR an die Geschäftsleitung delegiert werden.³⁰⁹ Insgesamt ist daher die Geschäftsleitung verantwortlich für:

- „die Entwicklung geeigneter Prozesse zur Identifikation, Einschätzung und Überwachung der eingegangenen Risiken;
- die Aufrechterhaltung und Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse festhält;
- die Identifikation von Schlüsselkontrollen und deren Überwachung sowie die Sicherstellung der Vornahme von Korrekturmassnahmen;
- die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben.“³¹⁰

³⁰⁴ Vgl. Art. 716a Abs. 2 OR; Abs. II g Ziff. 24 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 14; Treuhand-Kammer (2006), S. 364; Ziff. 3.5.2 RLCG, SWX (2006), S. 3.

³⁰⁵ Vgl. z. B. Böckli (2003), S. 561.

³⁰⁶ Vgl. Root (1998), S. 226.

³⁰⁷ Vgl. DeZoort (1997), S. 210; Verschoor (2002), S. 29-30; Krishnan (2005), S. 650.

³⁰⁸ Vgl. Abs. II g Ziff. 24 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 14-15; Böckli (2002), S. 990, 992; Böckli (2003), S. 560.

³⁰⁹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 5.

³¹⁰ Treuhand-Kammer (2008), S. 5. Neben der Ausgestaltung von Internal Control sind auch Risikomanagement und Compliance zu den Aufgabenbereichen des Managements zu zählen. Hierbei sind allerdings nicht nur die finanziellen, sondern auch die operativen Risiken zu berücksichtigen. Vgl. Treuhand-Kammer (2006), S. 361, 364.

Sowohl im RLCG als auch im Swiss Code wird auf konkrete Angaben zu den Verantwortlichkeiten der Geschäftsleitung bzgl. Internal Control verzichtet.

In der einschlägigen Literatur wird auf die zentrale Rolle des Geschäftsleiters im Überwachungsprozess von Internal Control hingewiesen.³¹¹ Die Begründung ist darin zu sehen, dass Internal Control ein Führungsinstrument darstellt, das hilft, mit angemessener Sicherheit die Ziele einer Gesellschaft zu erreichen.³¹²

Zusammenfassend ist die Geschäftsleitung im Hinblick auf Internal Control verantwortlich für die Steuerung und Kontrolle wesentlicher Risiken, Identifikation von Schlüsselkontrollen, Dokumentation der Organisationsstruktur und Verantwortlichkeiten sowie der Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben durch entsprechend qualifiziertes Personal. Somit gehören der konkrete Aufbau und Betrieb eines Internal Control-Systems zu den zentralen Aufgaben der Geschäftsleitung und nicht des VR oder des Audit Committees.³¹³ „(...) management must take ownership [for internal control] right away, set the tone for a constructive exercise rather than just meeting regulatory requirements, (...)“ (Hinz. d. Verf.).³¹⁴

2.4.3 Mitarbeitende

Im OR, RLCG und im Swiss Code wird auf konkrete Angaben von Verantwortlichkeiten der Mitarbeitenden verzichtet.³¹⁵ Gemäss PS 890 können Mitarbeitende eine Überwachungsfunktion von Steuerungs- und Kontrollaktivitäten übernehmen, sofern sie nicht im zu überwachenden Prozess direkt involviert sind.³¹⁶

An dieser Stelle ist erneut auf den Detaillierungsgrad von Internal Control zu verweisen, da auch Mitarbeitende mittlerer und unterer Hierarchieebenen in ihren Tätigkeiten wichtige Verantwortung bzgl. verschiedener *Control*-Funktionen und -Aufgaben übernehmen.³¹⁷ Bspw. wird im Rahmen des COSO-Frameworks klar formuliert, dass die Mitarbeitende auf allen Stufen ihre Pflichten, Verantwortlichkeiten und Handlungsbereiche, zu denen sie autorisiert

³¹¹ Vgl. Root (1998), S. 11; Kinney (2000a), S. 1.

³¹² Auf unterschiedlichen hierarchischen Ebenen einer Gesellschaft können sich andere Verantwortlichkeiten der jeweiligen Managementstufe ergeben. Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 2.2.1.

³¹³ Vgl. Böckli (2005), S. 25; Krishnan (2005), S. 650.

³¹⁴ Rittenberg/Miller (2005), S. 22.

³¹⁵ Abs. II f Ziff. 2 Swiss Code besagt indirekt, dass sich die Mitarbeitenden den Compliance-Grundsätzen entsprechend verhalten sollen. Vgl. Abs. II f Ziff. 2 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13.

³¹⁶ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 8.

³¹⁷ Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 2.2.1.

sind, kennen müssen.³¹⁸ Das schliesst Ziele, (potenzielle) Risiken sowie entsprechende Steuerungs- und Kontrollaktivitäten mit ein.

2.4.4 Internes Audit

Im OR und in der RLCG werden konkrete Angaben zu Verantwortlichkeiten des Internen Audit unterlassen. Gemäss PS 890 übernimmt das Interne Audit eine Überwachungsfunktion der Steuerung und Kontrolle, sofern ein Internes Audit in der Gesellschaft besteht.³¹⁹ 39% der mittelgrossen Schweizer Unternehmen haben laut der Studie von IRC/PwC ein Internes Audit.³²⁰ Bei diesen Gesellschaften soll darüber hinaus das Interne Audit in den Prüfprozess des Wirtschaftsprüfers und damit auch bei der Existenzprüfung einbezogen werden.³²¹

Im Swiss Code wird dem Internen Audit die Aufgabe zugewiesen, dem Audit Committee bzw. dem Präsidenten des VR über das Internal Control-System und das Risikomanagement Bericht zu erstatten.³²² Auch die zweckmässige Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer wird erwähnt.³²³ Das kann zu den Bestimmungen des PS 890 analog interpretiert werden.

Neben diesen gesetzlich regulatorischen Bestimmungen ist auf die Definition vom Internen Audit zurückzugreifen, um seine Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit Internal Control zu verdeutlichen. „Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.“³²⁴

Zusammenfassend kann das Interne Audit im Rahmen einer weit gefassten Internal Control als der prozessunabhängige Bestandteil bezeichnet werden, zu dessen Hauptaufgaben die unabhängige und objektive Beurteilung der Internen Steuerungs- und Kontrollprozesse zählt.³²⁵

³¹⁸ Vgl. COSO (1994a), S 15. Auf das COSO-Framework wird in Abschnitt 2.5.1 eingegangen.

³¹⁹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 8. Hier wird die Unterteilung zwischen prozessabhängiger und -unabhängiger Internal Control deutlich. Vgl. Abschnitt 2.1.3.

³²⁰ Hierbei sind Unternehmen mit 50-500 VZÄ gemeint. Vgl. unveröffentlichte Information der Studie von IRC/PwC (2008). Hierfür bedankt sich der Autor bei den Studienmitarbeitern des IRC.

³²¹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 14.

³²² Vgl. Abs. II f Ziff. 19 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13.

³²³ Vgl. Abs. III Ziff. 29 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 16.

³²⁴ IIA (2007a), Internet.

³²⁵ Vgl. Ruud/Jenal (2005), S. 459; Jenal (2006), S. 7-8; Abschnitt 2.1.3.

2.4.5 Wirtschaftsprüfer

Aufgrund Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR prüft der Wirtschaftsprüfer bei Gesellschaften, die einer ordentlichen Revision unterliegen, ob ein Internal Control-System der Finanzberichterstattung existiert. Er berichtet summarisch darüber an die Generalversammlung und zusätzlich erhält der VR einen umfassenden Bericht, der u. a. Feststellungen zum Internal Control-System beinhaltet und etwaige Verbesserungsmöglichkeiten darlegt (Art. 728b Abs. 2, 3 OR).³²⁶

Im PS 890 werden die Aufgaben bzw. Verantwortungen des Wirtschaftsprüfers im Zusammenhang mit Internal Control der Finanzberichterstattung analog zu den einschlägigen Artikeln des OR genannt. Zusätzlich wird herausgestellt, dass neben der Existenzprüfung das Internal Control-System bei der Festlegung des Umfangs und der Methoden der Jahresabschlussprüfung berücksichtigt wird. Dies dient dem Zweck, zu bestimmen, welche Bereiche mittels ergebnisorientierter oder verfahrensorientierter Prüfungshandlungen zu prüfen sind.³²⁷

Im RLCG und im Swiss Code wird auf konkrete Angaben zur Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers in Bezug auf Internal Control verzichtet. Vielmehr wird explizit in Abs. III Ziff. 29 Swiss Code auf die vom Gesetz zugewiesenen Aufgaben verwiesen.³²⁸

Zusammenfassend ist die Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung als neuer eigenständiger Prüfgegenstand im Rahmen der ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Daher wird der Wirtschaftsprüfer ein Prüfurteil über die Existenz des Internal Control-System der Finanzberichterstattung abgeben. Die Existenz des Internal Control-System wird dabei bejaht, verneint oder mit Einschränkung bejaht.³²⁹

Darüber hinaus ist zu ergänzen, dass die Prüfung des Jahresberichts (sowohl ordentliche als auch eingeschränkte Revision) die im Bilanzanhang enthaltene Risikobeurteilung des VR umfasst (Art. 662 Abs. 2 OR).³³⁰

Insgesamt leistet der Wirtschaftsprüfer somit einen Beitrag zur Überwachung, auch wenn er aufgrund fehlender Weisungsbefugnisse keinen direkten Einfluss auf Internal Control der Finanzberichterstattung hat.³³¹

³²⁶ Für Ausführungen zur möglichen Gestaltung der Berichterstattung vgl. z. B. Moser/Eberle (2006).

³²⁷ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 5.

³²⁸ Vgl. Abs. III Ziff. 29 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 16.

³²⁹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 10, 17-19. Für weitere Ausführungen zur Existenzprüfung insbesondere in Bezug auf KMU vgl. z. B. Möller/Pfaff (2007a); Pfaff/Ruud (2008), S. 95-100.

³³⁰ Vgl. Abschnitt 2.3.2.

³³¹ Vgl. HWP Ziff. 3.111, Treuhand-Kammer (1998), S. 5.

2.4.6 Resümee

Als Kurzzusammenfassung kann festgehalten werden, dass in der Schweiz der VR (oder ein ihn unterstützender Prüfungsausschuss) als oberstes Organ in einer Gesellschaft letztlich die Verantwortung für das Internal Control-System trägt, er aber die konkrete Ausgestaltung und Umsetzung seiner Vorgaben an die Geschäftsleitung delegieren kann. Die Mitarbeitenden tragen auf allen Stufen einer Gesellschaft im Rahmen ihrer Tätigkeiten und Aufgaben zu einer effektiven Internal Control bei. Sie können Überwachungsfunktionen übernehmen, sofern sie unabhängig sind und keine andere Instanz dies bereits ausübt, wie bspw. das Interne Audit, das aufgrund seiner Prozessunabhängigkeit hierzu eine wichtige Verantwortung trägt. Der Wirtschaftsprüfer hat die Aufgabe, im Rahmen einer ordentlichen Revision die Existenz von Internal Control zu prüfen und darüber summarisch an die Generalversammlung und ausführlich an den VR Bericht zu erstatten (s. Abb. 10).

Die grosse Bedeutung der Geschäftsleitung hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung bzw. Organisation von Internal Control werden durch verschiedene Studien in der Schweiz in der Praxis bestätigt.³³² Bspw. weisen gemäss IRC/PwC 75% der MU der Geschäftsleitung eine hohe oder sehr hohe Bedeutung im Zusammenhang mit der Ausgestaltung von Internal Control zu (dem VR hingegen nur 37,5%).³³³ Somit trägt der VR zwar aus regulatorischer Sicht die Hauptverantwortung für Internal Control, was sich in den verschiedenen Bestimmungen widerspiegelt (s. Abb. 10). In der Praxis delegiert er jedoch die Ausgestaltung an die Geschäftsleitung.

³³² Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 28; Ehrbar (2007), S. 58-59; IRC/PwC (2008), S. 17-19.

³³³ Vgl. IRC/PwC (2008), S. 17.

	Obligationenrecht	Prüfungsstandard 890	Corporate Governance-Richtlinie	Swiss Code of Best Practice
Verwaltungsrat	Ausgestaltung; kann von Ausschüssen unterstützt werden	Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung; kann von Ausschüssen unterstützt werden	Ausgestaltung (inkl. Internes Audit); kann von Ausschüssen unterstützt werden	Wie OR; zusätzlich u. a. Einrichten eines Internen Audit; kann von Ausschüssen unterstützt werden
Geschäftsleitung	Keine konkreten Angaben	Konkrete Umsetzung und Aufrechterhaltung	Keine konkreten Angaben	Keine konkreten Angaben
Mitarbeitende	Keine konkreten Angaben	Überwachungsfunktion möglich	Keine konkreten Angaben	Keine konkreten Angaben
Internes Audit	Keine konkreten Angaben	Überwachungsfunktion und Einbezug in den Prüfprozess des Wirtschaftsprüfers	Keine konkreten Angaben	Überwachungsfunktion und Einbezug in den Prüfprozess des Wirtschaftsprüfers
Wirtschaftsprüfer	Prüfung der Existenz; Berichterstattung an VR und Generalversammlung	Wie OR	Keine konkreten Angaben	Verweis auf OR

Abb. 10: Übersicht über regulatorische Verantwortlichkeiten bzgl. Internal Control³³⁴

Die Ausführungen haben deutlich gemacht, dass aus regulatorischer Sicht die Verantwortlichkeiten primär zu Internal Control der Finanzberichterstattung im Vordergrund stehen. Gegenüber diesem engen Verständnis von Internal Control existieren unterschiedlich weit gefasste Interpretationen, die von verschiedenen Frameworks propagiert werden. Nachfolgend wird auf eine Auswahl eingegangen.

2.5 Überblick über ausgewählte Internal Control-Frameworks

Neben weiteren Faktoren wird Internal Control und seine Evolution massgeblich von der regulatorischen Entwicklung mit beeinflusst.³³⁵ International wurden verschiedene Frameworks, Richtlinien und Standards entwickelt, um die Anforderungen an Internal Control zu spezifizieren und den Gesellschaften Hilfestellungen in der Ausgestaltung zu geben. Nachfolgend werden vier international verbreitete Internal Control-Frameworks überblickartig dargelegt,

³³⁴ In Anlehnung an Ausführungen der Abschnitte 2.4.1 bis 2.4.5.

³³⁵ Vgl. Kinney (2000b), S. 89.

um sie anschliessend tabellarisch einander gegenüberzustellen.³³⁶ Der Zweck besteht darin, von einer Synopse verschiedener Frameworks ausgehend auf den Analyserahmen für die empirische Untersuchung hinzuleiten.

2.5.1 COSO Internal Control – Integrated Framework

Das wesentliche Ziel des Modells von COSO³³⁷ besteht darin, der Geschäftsleitung bzw. dem Management eine wesentliche Hilfestellung in Bezug auf die Steuerung und Kontrolle von Aktivitäten der Gesellschaft zu bieten.³³⁸ Hierzu wird Internal Control wie folgt definiert:

„Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- Effectiveness and efficiency of operations.
- Reliability of financial reporting.
- Compliance with applicable laws and regulations.”³³⁹

Inhaltlich stellt das Framework mit dieser relativ breiten Definition eine Prozessbezogenheit, den Mitarbeiterfokus, eine angemessene Sicherheit und eine explizite Zielorientierung in den Vordergrund.³⁴⁰ Dabei baut es auf fünf zusammenhängenden Komponenten auf, die für die drei Zielkategorien sowie für verschiedene Einheiten oder Aktivitäten von Bedeutung sind (s. Abb. 11). Sie werden nachfolgend kurz dargelegt.

³³⁶ Auf die Beschreibung ausgewählter Richtlinien oder Standards (z. B. Turnbull Report, Combined Code, Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations, Standards des Institute of Internal Auditors, Richtlinien für Interne Kontrollnormen im öffentlichen Sektor der Internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden) wird verzichtet. Erstens sind sie für die Themenstellung dieser Arbeit nicht gleichermassen relevant wie die Internal Control-Frameworks. Zweitens orientieren sie sich bzgl. Internal Control grösstenteils am COSO-Modell. Drittens wurden sie z. T. bereits in anderen Publikationen zusammengefasst. Vgl. z. B. Jenal (2006), S. 46-51. Ähnliches gilt für Risiko-Control-Frameworks (z. B. COSO Enterprise Risk Management).

³³⁷ COSO wird als Synonym für das Framework verwendet.

³³⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 13.

³³⁹ COSO (1994a), S. 13.

³⁴⁰ Vgl. COSO (1994a), S. 13-16.

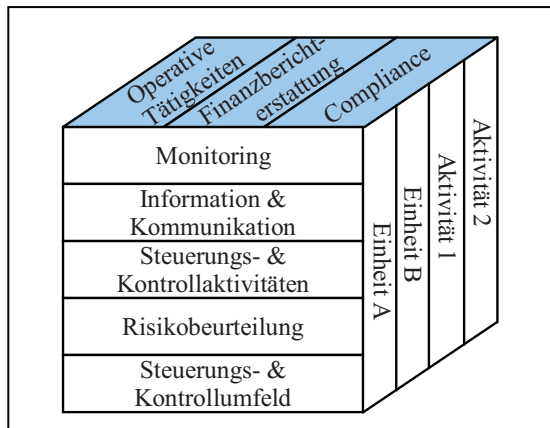


Abb. 11: COSO-Würfel³⁴¹

2.5.1.1 Internal Control-Zielkategorien

a) Operative Tätigkeiten

Diese Zielkategorie betrifft die Effizienz und Effektivität der operativen Geschäftstätigkeiten. Das beinhaltet Zielsetzungen hinsichtlich der Leistung und Wirtschaftlichkeit. Die Geschäftsleitung berücksichtigt realistische Ansprüche des Marktes, die in adäquate Leistungsmessungssysteme³⁴² mit einbezogen werden. Durch eine strategieorientierte Ausrichtung der operativen Unterziele wird die Verwirklichung der Vision angestrebt.³⁴³

b) Finanzberichterstattung

Diese Zielkategorie adressiert die Erstellung einer zuverlässigen Finanzberichterstattung durch eine angemessene Darstellung (*fair presentation*), die das Verhindern von deliktischen Handlungen beinhaltet. Der Zweck besteht darin, den Nutzern dieser Berichte eine vertrauenswürdige Basis für deren Entscheidungsfindungsprozesse unter Berücksichtigung und Einhaltung der generell akzeptierten Rechnungslegungsgrundsätze zu bieten. Eine Reihe von Aussagen oder Behauptungen³⁴⁴ zur Finanzberichterstattung unterstützen diese Zielerreichung. Wie auch in den anderen Zielkategorien besteht hierbei eine Zielhierarchie.³⁴⁵

³⁴¹ In Anlehnung an COSO (1994a), S. 19.

³⁴² Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.2.1.

³⁴³ Vgl. COSO (1994a), S. 34-35.

³⁴⁴ Hierzu sind bspw. Richtigkeit, Existenz, Eintritt, Vollständigkeit und Abgrenzung, Bewertung und Zuordnung oder Darstellung zu zählen. Vgl. COSO (1994a), S. 36.

³⁴⁵ Vgl. COSO (1994a), S. 34, 35-36.

c) Compliance

Die Aktivitäten einer Gesellschaft müssen im Einklang mit den massgeblichen Gesetzen und regulatorischen Vorschriften stehen. Das Verhalten der Mitarbeiter hat sich im Tagesgeschäft an diesen externen Minimalstandards auszurichten. Dabei wird explizit darauf hingewiesen, dass sowohl ein positives wie auch ein negatives Abweichen in den Compliance-relevanten Bereichen die Reputation einer Gesellschaft beeinflussen kann.³⁴⁶

2.5.1.2 Internal Control-Komponenten

Das COSO-Modell umfasst fünf Internal Control-Komponenten, nämlich Steuerungs- und Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Steuerungs- und Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Monitoring.

a) Steuerungs- und Kontrollumfeld

Mit dem Steuerungs- und Kontrollumfeld wird der Grundstein für das Betriebsklima, für das Steuerungs- und Kontrollbewusstsein der Mitarbeitenden und für das Internal Control-System insgesamt gelegt. Die weiteren Komponenten bauen hierauf auf. Das Steuerungs- und Kontrollumfeld durchdringt eine Gesellschaft und beeinflusst die Organisationsstruktur, die Zielsetzungen und den Umgang mit Risiken. Es umfasst die Integrität und ethischen Wertvorstellungen, die massgeblich durch die Geschäftsleitungsmitglieder geprägt werden. Daher spielen sowohl die mit der Oberaufsicht betrauten Persönlichkeiten als auch die Philosophie und Arbeitsweise der Geschäftsleitung eine wesentliche Rolle. Ebenso schliesst das Steuerungs- und Kontrollumfeld das Bekenntnis zu Fachkompetenz des Personals, die Zuweisung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten und ein diesen Elementen entsprechendes Personalmanagement mit ein.³⁴⁷

b) Risikobeurteilung

Jede Gesellschaft ist sowohl internen als auch externen Risiken ausgesetzt. Diese können das Erreichen der definierten Ziele erschweren oder verhindern. Eine Voraussetzung für eine angemessene Risikobeurteilung ist daher die Festlegung von Zielsetzungen. Diese können sich an den drei Zielkategorien operative Tätigkeiten, Finanzberichterstattung und Compliance ausrichten. Der Prozess der Identifikation und Analyse der Risiken ist dabei nicht einmalig, sondern sollte laufend vorgenommen werden. Dies ist u. a. mit den sich ständig verändernden

³⁴⁶ Vgl. COSO (1994a), S. 34, 36-37.

³⁴⁷ Vgl. COSO (1994a), S. 23-29.

internen und externen Begebenheiten zu begründen. Bspw. werden neue Geschäftsaktivitäten aufgebaut oder regulatorische Änderungen erfordern wesentliche Anpassungen. Dadurch entstehen neue Risiken, die eine Gesellschaft als Ganzes oder nur Teilbereiche bzw. einzelne Abteilungen betreffen können.³⁴⁸

c) Steuerungs- und Kontrollaktivitäten

Steuerungs- und Kontrollaktivitäten stellen konkrete Regelungen oder Verfahren dar, um die wesentlichen identifizierten Risiken zu adressieren. Der Zweck besteht darin, die gesetzten Ziele trotz dieser Risiken mit einer angemessenen Sicherheit zu erreichen. Massnahmen zur Steuerung und Kontrolle von Risiken bestehen auf allen Ebenen, Funktionen und Bereichen einer Gesellschaft und sind in den Geschäftsprozessen integriert. Sie umfassen verschiedene präventive, lenkende, aufdeckende und korrigierende Aktivitäten sowie formelle und informelle Regelungen. Dazu sind bspw. Autorisierungen, Funktionentrennung, Prüfungen oder Performanceindikatoren zu zählen. Weil sie eng mit den Risikobeurteilungsprozessen zusammenhängen (sollten), werden sie gleichermassen wesentlich von der Komplexität der Gesellschaft, ihrer Grösse, dem Umfeld etc. beeinflusst. Aufgrund der zunehmenden Bedeutung der IT können manuelle Steuerungs- und Kontrollaktivitäten auch automatisiert werden. Allerdings stellt die IT-Infrastruktur selbst einen mit Risiken behafteten Supportbereich dar, der eigene, entsprechend geeignete Massnahmen erfordert.³⁴⁹

d) Information und Kommunikation

Jede Gesellschaft muss die für sie wichtigen finanziellen und nichtfinanziellen, internen und externen Informationen zeitgerecht identifizieren, erfassen und so kommunizieren, dass die Mitarbeitenden ihren Verantwortlichkeiten gerecht werden können. Interne Informationen umfassen jegliche Art von Daten, die bspw. zum Zweck der Planung oder Überwachung der Tätigkeiten oder der Ressourcenallokation von Nutzen sind. Externe Informationen können verschiedenste Aktivitäten des Marktes oder des Umfelds der Gesellschaft betreffen. Informationssysteme – im weiten Sinne – umfassen jegliche entscheidungsrelevanten Informationen. Auch die Kommunikation von Informationen kann intern oder extern ausgerichtet sein. Der Zweck der Information und Kommunikation besteht darin, dass die Mitarbeitenden ihre Rollen und Verantwortlichkeiten hinsichtlich Internal Control wahrnehmen und dadurch die Ziele der Gesellschaft erreicht werden können.³⁵⁰

³⁴⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 33-46.

³⁴⁹ Vgl. COSO (1994a), S. 49-56.

³⁵⁰ Vgl. COSO (1994a), S. 59-66; Abschnitt 2.4.

e) Monitoring

Unter Monitoring werden Aktivitäten subsumiert, die das laufende Überwachen, regelmässige Beobachten, Beurteilen oder Berichterstellen zum Stand von Internal Control betreffen. Der Zweck besteht darin, Internal Control auf seine Qualität hin zu überwachen und die dauerhafte Funktionstüchtigkeit zu gewährleisten. Monitoring ist deshalb von Bedeutung, weil sich sowohl eine Gesellschaft selbst, als auch ihre Umwelt dynamisch weiterentwickelt.³⁵¹ Daher besteht die Notwendigkeit einer zeitgerechten Anpassung des Internal Control-Systems.³⁵²

Zusammenfassend wird in der Literatur dieses Framework verschiedentlich kritisiert.³⁵³ Mit der damals neuen und relativ breiten Definition hat COSO einen wesentlichen Beitrag zu einem verbesserten Verständnis von Internal Control geleistet.³⁵⁴ Die fünf Komponenten bilden die Grundlage für die Beurteilung der Effektivität³⁵⁵ von Internal Control.³⁵⁶ Allerdings ist hierbei kritisch anzumerken, dass diese Kriterien zu wenig konkret sind, weshalb ein relativ grosser subjektiver Spielraum bei der Evaluation besteht.³⁵⁷

Des Weiteren wird kritisiert, dass Interpretation von Internal Control zwar weit gefasst ist, weitere wesentliche Management- (z. B. strategische Planung, Risikomanagement) oder Supportprozesse (z. B. IT) jedoch verstärkt berücksichtigt werden könnten.³⁵⁸ Deshalb wurden weitere Frameworks erarbeitet, die sich allerdings am COSO-Modell orientieren. Auch belegen verschiedene Studien die grosse internationale und schweizweite Verbreitung.³⁵⁹

³⁵¹ Der besonderen Bedeutung von Monitoring trägt COSO mit der neu erarbeiteten Guidance speziell für diese Komponente Rechnung. Vgl. COSO (2008).

³⁵² Vgl. COSO (1994a), S. 69-76.

³⁵³ In Kapitel 4 wird zusätzlich die Verwendung des COSO-Modells als Analyserahmen der empirischen Studie kritisch hinterfragt.

³⁵⁴ Hierzu sind bspw. auch der risikoorientierte Ansatz und die Kosten-Nutzen-Überlegungen zu zählen. Allerdings wird hierbei kritisiert, dass Letzteres im Verhältnis zur Risikobedeutung zu grosses Gewicht beigemessen wird. Das drückt sich auch darin aus, dass nicht ein umfassendes Risikomanagement, sondern nur ein Element (Risikobeurteilung) davon berücksichtigt wird. Vgl. Root (1998), S. 141.

³⁵⁵ Die Berücksichtigung der Wirksamkeit wird als die erste radikale Veränderung des Internal Control-Verständnisses nach über 40 Jahren bezeichnet. Vgl. Spira/Page (2003), S. 647.

³⁵⁶ Vgl. COSO (1994a), S. 20.

³⁵⁷ Vgl. Galloway (1994), S. 47; Root (1998), S. 138, 142-143; Jenal (2006), S. 34-35; PAIB (2006), S. 2.

³⁵⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 21.

³⁵⁹ Vgl. z. B. Menzies (2004), S. 81; KPMG/IRC (2005), S. 20; Anderson/Christ/Sedatole (2006), S. 10; Kissling (2007), S. 28; Ehrbar (2007), S. 55. Darüber hinaus wird die Bedeutung von COSO dadurch unterstrichen, dass sich diverse internationale und nationale Prüfstandards daran ausrichten (z. B. International Standards on Auditing 315, 330; PS 890).

2.5.2 Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies

Mit *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies* (COSO SPC) hat COSO auf die Anforderungen der Sec. 404 SOX reagiert. Ziel ist es, kleineren börsenkotierten Gesellschaften bei ihren Offenlegungspflichten zu unterstützen. Es baut auf das ursprüngliche COSO-Modell auf und ist daher mit den Zielsetzungen, den fünf Komponenten und Kriterien konsistent, ohne dieses Framework zu ersetzen oder zu modifizieren. Dabei konzentriert es sich auf die Herausforderungen kleinerer börsenkotierter Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control der Finanzberichterstattung. Zusätzlich werden insbesondere Kosten-Nutzen-Überlegungen berücksichtigt. Konkret leistet es Hilfestellungen bspw. zu den Themen IT, Funktionentrennung, Rekrutierung von VR- und Audit Committee-Mitgliedern, Risiko, dass das Management Steuerungs- und Kontrollaktivitäten umgeht, und Dokumentationsanforderungen im Zusammenhang mit dem Managementreport zur Qualität von Internal Control.³⁶⁰

Zwei Aspekte stehen aus kritischer Sicht im Vordergrund. Erstens beschränkt sich COSO SPC nur auf die Zielkategorie der Finanzberichterstattung. Hierbei besteht die Gefahr, dass weitere wesentliche Zielsetzungen, die eine Gesellschaft zu erreichen strebt, nicht ausreichend berücksichtigt werden.³⁶¹ Zweitens ist die US-amerikanische Bezeichnung *smaller public companies* mit Vorsicht zu verwenden, weil sie aus Schweizer Sicht eher mit grösseren börsenkotierten Gesellschaften gleichzusetzen ist.³⁶² Darüber hinaus gelten die gesetzlichen Bestimmungen zur Prüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung (Art. 727, 728a OR) rechtsformunabhängig für wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften in der Schweiz und nicht nur für AGs, die an der Börse kotiert sind.

2.5.3 Criteria of Control

Das CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) hat eine *Guidance on Control* publiziert, die sog. *Criteria of Control* (CoCo). Darin wird Control wie folgt definiert: „Control comprises those elements on an organization (including its resources, systems, pro-

³⁶⁰ Vgl. COSO (2006); Rittenberg (2006).

³⁶¹ In der Literatur wird diese eingeschränkte Sichtweise daher auch verschiedentlich beanstandet. Vgl. z. B. Ruud/Jenal (2004), S. 1045; Ruud/Rüdissler (2008), S. 33.

³⁶² Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 5; Pfaff/Ruud (2008), S. 84.

cesses, culture, structure and tasks) that, taken together, support people in the achievement of the organization's objectives."³⁶³

Im Vergleich zum COSO-Modell wird hier eine noch breitere Perspektive eingenommen, weil *Control* nicht nur die internen Elemente einer Gesellschaft umfasst. Auch wird die Zielbezogenheit noch stärker betont. Die drei Zielkategorien sind an die von COSO angelehnt (wenn auch etwas breiter gesetzt). CoCo baut auf vier zentralen Elementen auf (s. Abb. 12), die insgesamt 20 Kriterien zur Beurteilung von *Control* umfassen.

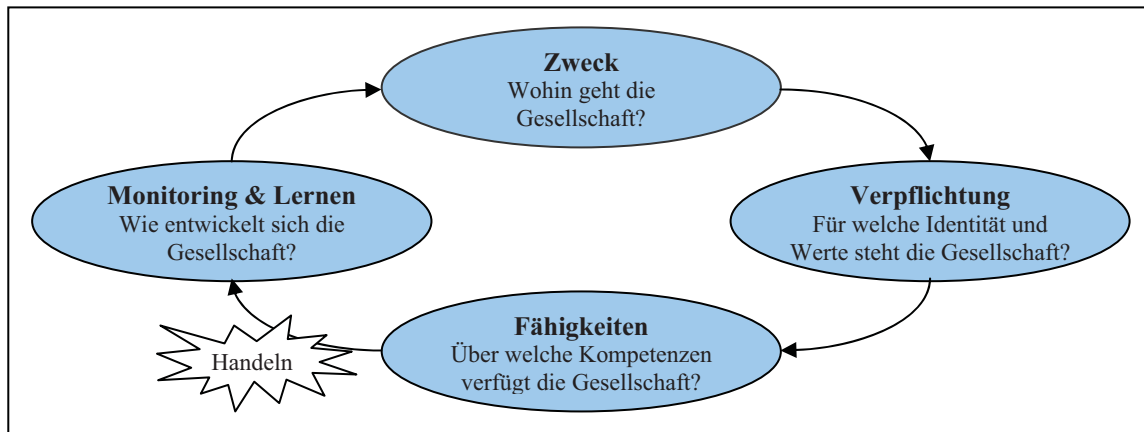


Abb. 12: *Control*-Elemente von CoCo³⁶⁴

a) *Zweck*

Mit dem Zweck ist die Ausrichtung der Gesellschaft gemeint. Er umfasst die strategischen und operativen Zielsetzungen, Risiken und Chancen, Grundsätze und Regelungen, Planung, Leistungsziele und -indikatoren.

b) *Verpflichtung*

Mit diesen Kriterien wird die Identität einer Gesellschaft adressiert. Das beinhaltet ethische Werthaltungen, Personalpolitik und dafür relevante Regelungen, Zuordnung von Verantwortlichkeiten, Rechenschaftspflichten und gegenseitiges Vertrauen.

³⁶³ CICA (1995), S. 4.

³⁶⁴ In Anlehnung an CICA (1995), S. i.

c) Fähigkeit

Die Fähigkeiten einer Gesellschaft beschreiben die Kompetenzen. Sie beziehen sich auf benötigtes (Fach-)Wissen, Fertigkeiten und erforderliche Instrumente, Kommunikationsprozesse, Informationen, Koordination sowie Steuerungs- und Kontrollaktivitäten.

d) Monitoring und Lernen

Mit Monitoring und Lernen sind die Kriterien gemeint, die die (Weiter-)Entwicklung einer Gesellschaft betreffen. Dazu sind die interne und externe Umwelt und die Leistungserbringung zu überwachen. Auch sollen die den Zielsetzungen zugrunde liegenden Annahmen regelmässig hinterfragt sowie die Informationsbedürfnisse und -systeme periodisch überprüft werden. Entsprechende Follow-up-Prozesse sind einzuleiten und die Effektivität der *Control* ist insgesamt durch die Geschäftsleitung zu beurteilen.³⁶⁵

Zusammenfassend ist kritisch festzuhalten, dass anhand der definitorischen Unterschiede von *Control* CoCo breiter gefasst ist als COSO. Dadurch werden auch die Aspekte berücksichtigt, die bei COSO eine untergeordnete Rolle spielen (z. B. strategische Planung, Prozess der Zielsetzung, Risikomanagement oder korrigierende Handlungen).³⁶⁶ GALLOWAY weist bei einem weit gefassten Verständnis von Internal Control auf die Gefahr der Unübersichtlichkeit hin.³⁶⁷ Diese ist beim COSO-Modell als grösser einzustufen, weil die wesentliche Verbesserung von CoCo darin liegt, dass Letzteres konkrete Beurteilungskriterien definiert hat. Dadurch wird *Control* direkter umsetzbar, wodurch auch eine Hilfestellung zur Bewertung der Effektivität von *Control* für eine Gesellschaft gegeben wird. Auch wird mit der expliziten Integration der Lernprozesse dem evolutionären Charakter einer Gesellschaft besser Rechnung getragen.³⁶⁸ Regulatorische Entwicklungen haben insbesondere im Zusammenhang mit Internal Control im Bereich der Finanzberichterstattung bzw. deren Nachweis- und Prüfpflicht zur (Weiter-)Entwicklung ergänzender Leitlinien zu CoCo geführt.³⁶⁹ Zusätzlich wurde ähnlich wie COSO SPC auch für kleinere börsenkotierte Gesellschaften eine Leitlinie erarbeitet.³⁷⁰

³⁶⁵ Vgl. CICA (1995), S. 21-24.

³⁶⁶ Vgl. Root (1998), S. 147.

³⁶⁷ Vgl. Galloway (1994), S. 47.

³⁶⁸ Vgl. Spira/Page (2003), S. 648; Jenal (2006), S. 42.

³⁶⁹ Vgl. z. B. Goodfellow/Willis (2006a).

³⁷⁰ Vgl. Goodfellow/Willis (2006b).

2.5.4 Control Objectives for Information and Related Technology

Die IT nimmt mittlerweile eine zentrale Rolle für die Geschäftstätigkeiten und Strategien vieler Gesellschaften ein. Während IT ein integraler Teil des Geschäfts ist, kann IT Governance als integraler Teil von Corporate Governance angesehen werden. *Control Objectives for Information and Related Technology* (CobIT) wurde als Komplement zu COSO und anderen Frameworks entwickelt, um IT-bezogene Steuerung und Kontrolle sowie Sicherheit der IT zu gewährleisten. CobIT trägt dazu bei, (a) IT mit den Geschäftstätigkeiten zu verbinden, (b) IT-Aktivitäten im Rahmen eines akzeptierten Prozessmodells umzusetzen, (c) die wichtigsten IT-Ressourcen zu identifizieren sowie (d) die *Control*-Ziele zu definieren und zu managen.³⁷¹ *Control* wird wie folgt definiert: „Control is defined as the policies, procedures, practices and organisational structures designed to provide reasonable assurance that business objectives will be achieved and undesired events will be prevented or detected and corrected.“³⁷²

Um IT wirksam in einer Gesellschaft zu steuern, werden IT-bezogene Aktivitäten und Risiken in vier Verantwortlichkeitsbereiche, sog. Domains, aufgeteilt, die eng miteinander verflochten sind.³⁷³ Dazu zählen (1) Planung und Organisation, (2) Beschaffung und Implementation, (3) Betrieb und Unterstützung sowie (4) Monitoring und Evaluation (s. Abb. 13). Diese Domains umfassen insgesamt 34 IT-Prozesse, die direkt mit den geschäfts- und IT-bezogenen Zielen zu deren Unterstützung verbunden sind.³⁷⁴

³⁷¹ Vgl. ITGI (2008), S. 5.

³⁷² ITGI (2008), S. 13.

³⁷³ Die Steuerungs- und Kontrollaktivitäten werden in generelle IT-Controls, die in den IT-Prozessen eingebettet sind, und Application-Controls, die in den Geschäftstätigkeiten integriert sind, unterschieden. Vgl. ITGI (2008), S. 15.

³⁷⁴ Vgl. ITGI (2008), S. 12-13.

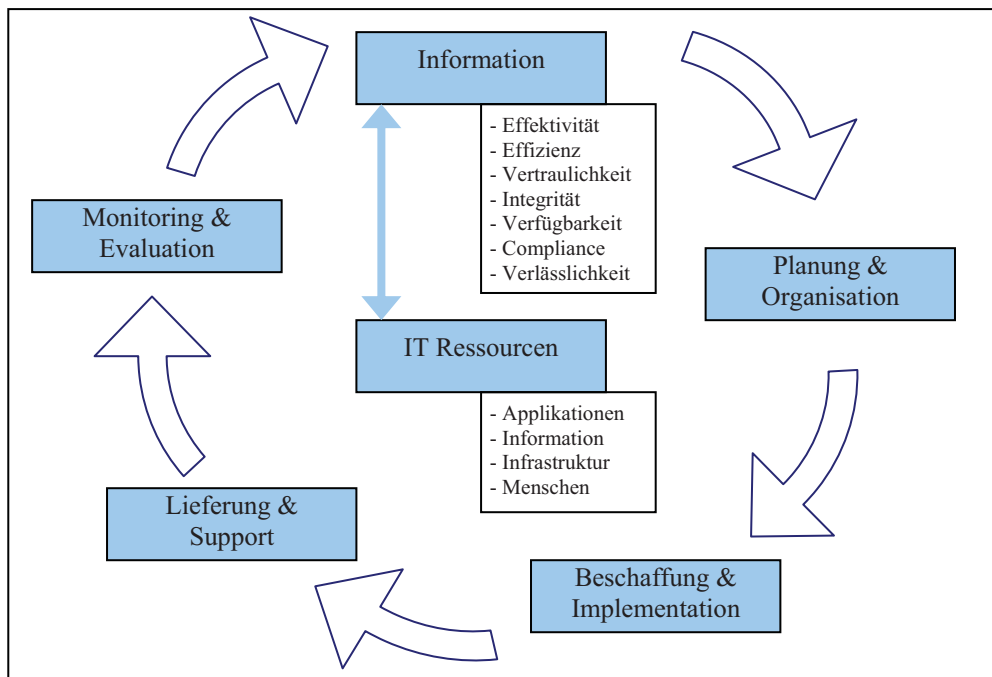


Abb. 13: CobIT Framework³⁷⁵

Als kritische Zusammenfassung ist anzumerken, dass CobIT auf *Control*-Aspekte hinsichtlich von IT fokussiert, während andere Internal Control-Frameworks primär die Erreichung von (betriebswirtschaftlichen) Zielen hervorheben. CobIT wird als wichtiges Verbindungsglied zwischen solchen eher allgemeinen Internal Control-Frameworks und noch spezifischeren IT-Konzepten (z. B. IT Infrastructure Library) gesehen. Es orientiert sich am COSO-Modell, ist im Vergleich jedoch deutlich detaillierter und damit auch umfangreicher. Für Gesellschaften, deren Geschäftsstrukturen zu einem erheblichen Masse auf IT beruhen bzw. davon abhängen, kann sich die Ausrichtung an CobIT als sinnvoll erweisen.³⁷⁶

2.5.5 Resümee

Als Kurzzusammenfassung dieser Ausführungen zu den vier Internal Control-Frameworks werden sie anhand der beiden Dimensionen Diffusion und Qualität tabellarisch einander gegenübergestellt (s. Abb. 14). Die Diffusion umfasst den inhaltlichen Umfang und Fokus. Die Qualität betrifft die Kriterien zur Beurteilung von Internal Control. Zusätzlich werden auch Stärken und Schwächen der Frameworks im Vergleich aufgezeigt.

³⁷⁵ In Anlehnung an ITGI (2008), S. 26.

³⁷⁶ Vgl. Spira/Page (2003), S. 5-6; Moeller (2005), S. 156-159; Jenal (2006), S. 42-45; ITGI (2008), S. 8, 10, 28.

	COSO	COSO SPC	CoCo	CobIT
Diffusion	Umfasst bis auf wenige Aspekte die gesamte Gesellschaft (Ausnahmen sind z. B. strategische Planung, Risikomanagement); IT wird als integraler Teil gesehen	Konzentriert sich nur auf Finanzberichterstattung und ist auf mittelgrosse, börsennotierte Gesellschaften ausgerichtet; IT nur relevant für Finanzberichterstattung	Inhaltlich weiter gefasst als COSO; IT nicht explizit berücksichtigt	Konzentriert sich auf Steuerung und Kontrolle von IT
Qualität	Fünf Komponenten als eher allgemeine Beurteilungskriterien der Wirksamkeit von Internal Control; beinhaltet kein explizites Lern- und Anpassungskonzept	Wie COSO (aber nur für Finanzberichterstattung); beinhaltet kein explizites Lern- und Anpassungskonzept	Detailliertere Kriterien zur Beurteilung der Wirksamkeit von Internal Control; ist auch auf Adaption und Lernen ausgerichtet	Sehr detaillierte Anleitung zur Beurteilung der Wirksamkeit von Internal Control der IT; beinhaltet kein explizites Lern- und Anpassungskonzept
Stärke	Breite und grundlegende Definition von Internal Control; grundsätzlich für alle Gesellschaften anwendbar; international sehr hohe Verbreitung	Berücksichtigt Besonderheiten mittelgrosser, börsennotierter Gesellschaften; grosse Relevanz im Zusammenhang mit externer Prüfung	Bietet konkrete Kriterien zur Beurteilung der Wirksamkeit von Internal Control	Kombiniert Aspekte von COSO mit Anforderungen der IT; ist Bindeglied zwischen allgemeinen Internal Control-Modellen und spezifischen IT-Konzepten
Schwäche	Beurteilungskriterien sind nicht sehr konkret; wichtige Managementprozesse sind nicht enthalten; insbesondere für mittelständische Gesellschaften relativ allgemein gehalten	Sehr eingeschränkter Fokus; ansonsten gleiche Schwächen wie COSO	Nicht so weit verbreitet wie COSO; wenige Informationen zum Umgang mit IT	Primär auf IT-Prozesse bezogen; sehr umfangreich

Abb. 14: Gegenüberstellung ausgewählter Internal Control-Frameworks³⁷⁷

³⁷⁷ In Anlehnung an die Ausführungen der Abschnitte 2.5.1 bis 2.5.4.

2.6 Zusammenfassung

In diesem Kapitel wurde das Grundverständnis von Internal Control für diese Arbeit ausführlich dargelegt. Als Erklärungsansatz wurde sich an der in der Literatur anerkannten Kategorisierung angelehnt, indem Internal Control aus Sicht der Prinzipal-Agenten-Theorie begründet wurde. Zusätzlich wurde auch der Situative Ansatz dargelegt, weil er insbesondere für den empirischen Teil dieser Arbeit einen Erklärungsbeitrag liefert. Anhand der Dimensionen Diffusion und Qualität wurde auf Zielsetzung, Umfang, Detaillierungsgrad, zeitliche Entwicklung, Flexibilität und mögliche Nutzenaspekte von Internal Control eingegangen. Anschließend wurden internationale und nationale regulatorische Bestimmungen umrissen und Verantwortlichkeiten in einer Gesellschaft bzgl. Internal Control aufgezeigt. Es handelte sich dabei um relevante Sections des SOX, der 8. EU-Richtlinie, einschlägige Artikel des OR, des PS 890, der RLCG und des Swiss Code. Darüber hinaus wurden ausgewählte Internal Control-Frameworks (COSO, COSO SPC, CoCo und CobIT) dargelegt und anhand der Dimensionen Diffusion und Qualität einander gegenübergestellt. Dabei wurden auch Stärken und Schwächen der Frameworks skizziert.

Auf Basis dieser Ausführungen zu Internal Control wird im folgenden Kapitel die Brücke zu mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften geschlagen, um die beiden Forschungsrichtungen zu kombinieren und damit den theoretischen Grundstein für den empirischen Teil dieser Arbeit zu legen.

3 Mittelständische Gesellschaften

In der internationalen Fachliteratur zu Internal Control wird sich primär mit grossen bis sehr grossen Gesellschaften auseinandergesetzt.³⁷⁸ Wie im folgenden Abschnitt gezeigt wird, bietet es sich aufgrund der Bedeutung des Mittelstands an, zunehmend auch Gesellschaften dieser Grössenordnung im Zusammenhang mit Internal Control zu analysieren. Hierzu bestehen viele weitere Forschungsmöglichkeiten, wobei in der Schweiz auf grundlegende Arbeiten aufgebaut werden kann.³⁷⁹

In der Fachliteratur existiert eine Vielzahl von Definitionen.³⁸⁰ Daher wird auf quantitative und qualitative Merkmale und relevante Auswahlkriterien eingegangen, um darauf aufbauend den Mittelstand für diese Arbeit abzugrenzen. Die Bedeutung mittelständischer Gesellschaften im Dienstleistungssektor wird aufgezeigt. Dadurch wird die Zielpopulation im Hinblick auf die empirische Studie weiter eingegrenzt. Abschliessend wird überblicksartig auf Internal Control bei mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften anhand des COSO-Frameworks eingegangen. Dadurch kann auf Unterschiede zu grossen bis sehr grossen Gesellschaften und damit auf aus theoretischer Sicht relevante Besonderheiten des Mittelstands hingewiesen werden.

3.1 Bedeutung mittelständischer Gesellschaften

Auf die volkswirtschaftliche Bedeutung mittelständischer Gesellschaften wird in der einschlägigen Literatur verschiedentlich hingewiesen.³⁸¹ Zur Begründung werden meist quantitative Merkmale, wie die Anzahl Gesellschaften, Anzahl beschäftigter VZÄ oder Umsätze, genannt.³⁸² Gemäss der Klassifizierung des BUNDESAMTS FÜR STATISTIK (BFS) sind 25,2% der VZÄ in mittleren Unternehmen (MU)³⁸³ angestellt und 1,8% der Unternehmen dieser Grössenklasse zuzuordnen. (s. Abb. 15). Neben weiteren dienen diese Kriterien auch zur

³⁷⁸ Vgl. z. B. Rittenberg/Miller (2005); Bryan/Lilien (2005); KPMG/IRC (2005); Jenal (2006); Ruud/Pfister/Hanselmann (2006a); Doyle/Ge/McVay (2007); Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007).

³⁷⁹ Vgl. z. B. Ehrbar (2007); Möller/Steiner (2008); IRC/PwC (2008). Die richtungweisende Studie von KPMG/IRC zu Internal Control umfasst auch mittelständische Gesellschaften, jedoch liegt der Fokus auf den 1.000 grössten Gesellschaften in der Schweiz. Vgl. KPMG/IRC (2005).

³⁸⁰ Vgl. Habersaat/Schönenberger/Weber (2002), S. 10.

³⁸¹ Vgl. z. B. Fueglistaller (2004), S. 31-32; Schade (2006), S. 22-26; Hamer (2006), S. 26-28, 33-42; Wallau (2006), S. 11, 12.

³⁸² Vgl. Hamer (2006), S. 28; Wallau (2006), S. 12, 16-21.

³⁸³ Um explizit auf die statistischen Angaben des BFS zu verweisen, wird in diesem Abschnitt der Begriff *Unternehmen* anstelle von *Gesellschaft* verwendet. Im nachfolgenden Abschnitt wird diese begriffliche Unterscheidung diskutiert.

Abgrenzung gegenüber grossen und (sehr) kleinen Unternehmen. Es ist darauf hinzuweisen, dass Unternehmen mit bis zu 250 VZÄ oft auch summarisch unter kleine und mittlere Unternehmen (KMU) zusammengefasst werden.³⁸⁴ Dem wird hier nicht gefolgt.

Grössenklassen in Vollzeitäquivalente	Vollzeitäquivalente		Unternehmen	
	Anzahl	in %	Anzahl	in %
Mikrounternehmen (1-9)	851.443	26,8	261.584	87,6
Kleine Unternehmen (10-49)	981.931	30,9	30.638	10,3
Mittlere Unternehmen (50-249)	801.459	25,2	5.472	1,8
Grosse Unternehmen (250+)	541.885	17,1	1.028	0,3
Total	3.176.718	100,0	298.722	100,0

Abb. 15: Grössenklassen marktwirtschaftlicher Unternehmen in der Schweiz³⁸⁵

Das wirtschaftspolitische Gewicht von MU lässt sich in diesen Zahlenangaben nur ansatzweise ausdrücken. MU nehmen insbesondere gegenüber grossen Unternehmen einen wichtigen Stellenwert ein, obwohl Letztere primär die Aufmerksamkeit der Medien und Politik geniessen.³⁸⁶ Dies kann kurz am Beispiel der Lehrstellen, aussenwirtschaftlichen Verflechtungen und im internationalen Vergleich erläutert werden.³⁸⁷ Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Beispiele lediglich dem Zweck dienen sollen, neben grossen Unternehmen kleinere nicht zu vernachlässigen. „Für eine ausgewogene Wirtschaftsstruktur bedarf es des Zusammenwirkens von grossen mit kleinen und mittleren Unternehmen, das an die Symbiose in der Natur erinnert.“³⁸⁸

Erstens weisen MU gemäss den Angaben des BFS absolut mehr Lehrstellen auf als grosse Unternehmen (über 1,7-mal mehr). Dies zeigt sich ebenso an der Lehrlingsquote³⁸⁹ (4,4% gegenüber 3,8%). In Bezug auf die Lehrstellen übernehmen somit die MU mehr gesellschaftliche Verantwortung als grosse Unternehmen.³⁹⁰

³⁸⁴ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 12.

³⁸⁵ In Anlehnung an BfS (2007b), Internet; Fachstelle für Statistik Kanton St. Gallen (2007), Internet. Hier sind nur Unternehmen des 2. und 3. Sektors enthalten.

³⁸⁶ Vgl. Habersaat/Schönenberger/Weber (2002), S. 10; Hamer (2006), S. 42.

³⁸⁷ Für weitere Ausführungen zur volkswirtschaftlichen, wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Bedeutung von MU vgl. z. B. Hamer (2006), S. 33-49.

³⁸⁸ Fueglistaller (2004), S. 32.

³⁸⁹ Lehrstellen in Relation zu Arbeitsstellen.

³⁹⁰ Generell sinkt mit abnehmender Grösse die relative und absolute Anzahl an Lehrstellen. Vgl. BFS (2008a), Internet.

Als zweites Beispiel lässt sich der dämpfenden Einfluss von MU (wie KMU insgesamt) auf den inländischen Konjunkturverlauf nennen, wie das FORSCHUNGSINSTITUT FÜR EMPIRISCHE ÖKONOMIE UND WIRTSCHAFTSPOLITIK DER UNIVERSITÄT ST. GALLEN (FEW-HSG) zeigt. Als Begründung lassen sich die im Vergleich mit grossen Unternehmen geringeren ausenwirtschaftlichen Verflechtungen heranziehen, die grundsätzlich mit steigender Unternehmensgrösse zunehmen. Hierzu können einerseits die ausländischen Direktinvestitionen angeführt werden: 13% der MU tätigen solche im Vergleich zu 26% der grossen Unternehmen. Andererseits sind 38% der MU gegenüber 45% der grossen Unternehmen in der Exportwirtschaft aktiv involviert.³⁹¹

Drittens zeigt sich in der Schweiz im Vergleich mit anderen europäischen Ländern, dass mittleren Unternehmen eine relativ hohe Bedeutung beizumessen ist, weil sie international überdurchschnittlich viele Mitarbeiter beschäftigen und ebenfalls überdurchschnittlich viele Unternehmen dieser Grössenklasse zuzuordnen sind.³⁹²

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass MU aus wirtschaftspolitischer und volkswirtschaftlicher Sicht sowie im internationalen Kontext eine wichtige Bedeutung zukommt. Das unterstreicht die (Praxis-)Relevanz von Forschungsarbeiten, die sich explizit mit MU in der Schweiz auseinandersetzen.

3.2 Zur Begriffsbestimmung mittelständischer Gesellschaften

In der Fachliteratur ist eine Vielzahl unterschiedlicher Definitionen von mittelständischen Gesellschaften zu finden.³⁹³ Auch in der Schweiz koexistieren verschiedene Definitionen.³⁹⁴ Das kann damit begründet werden, dass eine Begriffsbestimmung bspw. im Rahmen einer wissenschaftlichen Forschung, Zuweisung von öffentlichen Fördermitteln, statistischer Erhebung oder zur Marktforschung unterschiedlichen Zwecken dienen kann.

Nachfolgend wird bewusst der Begriff *mittelständische Gesellschaften* anstelle von *mittel-grosse Unternehmen* gewählt. Damit wird zwei Aspekten Rechnung getragen. Erstens wird in der einschlägigen Literatur neben quantitativen Grössenkriterien auch eine Vielzahl qualitativer Merkmale für eine Klassifizierung berücksichtigt.³⁹⁵ Somit geht der Mittelstands-begriff inhaltlich über eine statistisch quantitative Ebene hinaus und integriert auch qualitative Ele-

³⁹¹ Vgl. BfS (2005), zit. nach FEW (2008), S. 84-87.

³⁹² Vgl. Habersaat/Schönenberger/Weber (2002), S. 20, 24; Fueglistaller (2004), S. 22.

³⁹³ Vgl. Wallau (2006), S. 11; IfM (2008b), Internet.

³⁹⁴ Vgl. Habersaat/Schönenberger/Weber (2002), S. 10. Für Beispiele vgl. nachfolgende Abschnitte.

³⁹⁵ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 11; Hamer (2006), S. 28-32; Wallau (2006), S. 12-15.

mente, die für die Besonderheit von Gesellschaften dieser Kategorie kennzeichnend sind. *Mittelgross* greift hingegen bereits ein konstitutives quantitatives Merkmal heraus.³⁹⁶

Zweitens stehen umfassend *Gesellschaften* und nicht nur *Unternehmen* im Mittelpunkt, weil sich die gesetzliche Formulierung in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR explizit im Wortlaut auf *Gesellschaften* bezieht.³⁹⁷ Damit kommt die rechtsformunabhängige Bedeutung zum Ausdruck, da bspw. auch Stiftungen oder Vereine Internal Control ausgestalten sollen, auf die die Bezeichnung Unternehmen ggf. nicht zutrifft.

Mit dem Ziel, eine Arbeitsdefinition von mittelständischen Gesellschaften zu entwickeln, wird im Folgenden überblickartig auf verbreitete quantitative und qualitative Merkmale eingegangen. Daran anschliessend wird eine definitorische Abgrenzung mittelständischer Gesellschaften vorgenommen.

3.2.1 Quantitative Merkmale

Sowohl in der Schweiz als auch in der Europäischen Union wird für die Definition von Grössenklassen meistens auf die Mitarbeiterzahl zurückgegriffen.³⁹⁸ Dabei gibt es länderspezifisch unterschiedliche Grössenangaben zur Bestimmung des Mittelstands.³⁹⁹ Den quantitativen Definitionen ist gemein, dass sie den Mittelstand gegenüber kleine (und Mikro-) sowie gegen grosse Gesellschaften abgrenzen. Entsprechend werden Schwellenwerte für Unter- und Obergrenzen festgelegt.

Die Untergrenze ist im Sinne wirtschaftlich bedeutender Gesellschaften⁴⁰⁰ im Zusammenhang mit der ordentlichen Revision und damit der Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR in der Schweiz gesetzlich definiert. Neben weiteren Kriterien stehen insbesondere die Anzahl VZÄ (über 50), der Jahresumsatz (über CHF 20 Mio.) sowie die Bilanzsumme (über CHF 10 Mio.) im Vordergrund.⁴⁰¹ Der Grund besteht in der Festlegung, welche Gesellschaften rechtsformunabhängig als wirtschaftlich bedeutend einzustufen sind und damit zur Wahrung des Vertrauens und zum Schutz der Öffentlichkeit der ordentlichen Revision unterliegen.

³⁹⁶ Vgl. Freiling (2007), S. 8.

³⁹⁷ Für den exakten Wortlaut des Artikels vgl. Anhang 1.

³⁹⁸ Vgl. Frey/Halter/Zellweger (2004), S. 4.

³⁹⁹ Für eine Kurzübersicht vgl. Hamer (2006), S. 29.

⁴⁰⁰ Hierunter sind sowohl mittelständische als auch grosse Gesellschaften zu subsumieren.

⁴⁰¹ Zwei dieser drei Kriterien müssen dafür in zwei aufeinander folgenden Jahren erfüllt sein. Vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR.

Die seit 01. Januar 2008 geltenden regulatorischen Anforderungen in der Schweiz orientieren sich damit an der Definition der europäischen Kommission. Letztere richtet sich ebenfalls an diesen drei Kriterien aus, wobei der Fokus auf die VZÄ (50-249) gelegt wird und die finanziellen Grössenkriterien Jahresumsatz (€ 10-50 Mio.; ca. CHF 16-80 Mio.)⁴⁰² sowie Bilanzsumme (€ 10-43 Mio.; ca. CHF 16-68,8 Mio.) nur ergänzend hinzugezogen werden. Der Zweck einer einheitlichen Definition für die EU besteht in der Homogenisierung für Mitgliedstaaten, der European Investment Bank und des European Investment Fund, um bspw. die Gewährung von Fördergeldern und Forschung zu vereinfachen.⁴⁰³

Für statistische Zwecke wird meist allein die Anzahl VZÄ verwendet. Dies ist mit der Zweckdienlichkeit bzw. einfachen Verfügbarkeit der Informationen zu begründen. So definieren sowohl das BFS der Schweiz als auch das STATISTISCHE AMT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN (EUROSTAT) den Mittelstand mit 50-249 VZÄ.⁴⁰⁴

Aus wissenschaftlicher Sicht orientiert sich das FORSCHUNGSINSTITUT FÜR KLEINE UND MITTELGROSSE UNTERNEHMEN DER HOCHSCHULE ST. GALLEN (KMU-HSG) ebenfalls zur Abgrenzung von mittelständischen Gesellschaften an der Anzahl der VZÄ (50-249).⁴⁰⁵ Es setzt sich mit den Forschungsgebieten KMU, Entrepreneurship und Family Business auseinander.⁴⁰⁶ Das INSTITUT FÜR MITTELSTANDSFORSCHUNG BONN (IFM) richtet sich zwar zur Erforschung der Lage, Entwicklungen und Probleme des Mittelstands ebenfalls an der Anzahl VZÄ aus, berücksichtigt aber zusätzlich den Jahresumsatz.⁴⁰⁷ Allerdings wird hier eine relativ breite Masse an mittelständischen Gesellschaften berücksichtigt, indem die definitorische Spanne der quantitativen Grössenangaben der Anzahl VZÄ (10-499) und des Jahresumsatz (€ 1-50 Mio.) breiter gefasst wird als bei den vorherigen Definitionen.⁴⁰⁸

Darüber hinaus existieren je nach Zweck noch weitere quantitative Abgrenzungen, bspw. beim Arbeits- und Sozialrecht, deren Ausführungen für die vorliegende Arbeit jedoch zu weit führen.⁴⁰⁹ Abb. 16 gibt einen Überblick über die Merkmale und den Zweck der angesprochenen Definitionen.

⁴⁰² Der Wechselkurs orientiert sich am Jahresdurchschnitt von 2008 (€ 1 = CHF 1,6). Vgl. OANDA (2008), Internet.

⁴⁰³ Vgl. Commission (2003), para. 1, Annex Art. 2.

⁴⁰⁴ Vgl. BfS (2007b), Internet; Schmiemann (2008), S. 1.

⁴⁰⁵ Vgl. Fueglistaller/Schliesser (2007), S. 962.

⁴⁰⁶ Vgl. KMU-HSG (o. J.), Internet.

⁴⁰⁷ Vgl. IfM (2008c), Internet.

⁴⁰⁸ Vgl. IfM (2008a), Internet.

⁴⁰⁹ Vgl. Hamer (1987), zit. nach Hamer (2006), S. 29.

Quelle	Definitorische Merkmale	Zweck
Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR (wenn zwei von drei Merkmalen in zwei aufeinander folgenden Jahren erfüllt sind)	- 50 VZÄ im Jahresdurchschnitt - CHF 20 Mio. Jahresumsatz - CHF 10 Mio. Bilanzsumme	- Gesetzliche Abgrenzung wirtschaftlich bedeutender Gesellschaften zur Bestimmung der ordentlichen Revisionspflicht
EUROPÄISCHE KOMMISSION	- 50-249 VZÄ; - € 10-50 Mio. Umsatz oder (ca. CHF 16-80 Mio.) € 10-43 Mio. Bilanzsumme ⁴¹⁰ (ca. CHF 16-68,8 Mio.)	- Homogenisierung der Definitionen innerhalb der EU zur Vereinheitlichung für Gewährung von Fördergeldern und zur Vereinfachung der Forschung
EUROSTAT	- 50-249 VZÄ	- Statistische Erhebungen und Analysen
BFS (CH)	- 50-249 VZÄ	- Statistische Erhebungen und Analysen
KMU-HSG	- 50-249 VZÄ	- Forschungsgebiete: KMU, Entrepreneurship und Family Business
IFM BONN	- 10-499 VZÄ - € 1-50 Mio. Jahresumsatz (ca. CHF 1,6-80 Mio.)	- Erforschung der Lage, Entwicklungen und Probleme des Mittelstands

Abb. 16: Übersicht über verschiedene quantitative Mittelstandsdefinitionen und ihre Zwecke⁴¹¹

Die Vorteile einer quantitativen Definition liegen primär in den erhebungsbezogenen Auswahlkriterien. Insbesondere für statistische und/oder empirische Untersuchungen kann somit grösstenteils auf bereits aufbereitete Informationen zurückgegriffen werden, die relativ einfach erhoben und erfasst werden können (statistische Verfügbarkeit). Darüber hinaus weisen sie durch ihre objektive Aussagekraft eine hohe Erhebungsgenauigkeit auf. Nachteilig wirkt sich hingegen aus, dass aufgrund relativ hoher Heterogenität mittelständischer Gesellschaften die Frage nach weiteren Kriterien zur Abgrenzung gegenüber anderen Grössenklassen unberücksichtigt bleibt. Hier sind qualitative Elemente insbesondere aufgrund von Branchenspezifika auf ihre Eignung zu untersuchen.⁴¹²

⁴¹⁰ Zusätzlich darf die Gesellschaft nicht zu 25% oder mehr in Besitz einer oder mehrerer Gesellschaften sein, die nicht diese Definition erfüllt. Vgl. Commission (2003), Annex Art. 3.

⁴¹¹ In Anlehnung an Commission (2003); Fueglistaller/Schliesser (2007), S. 962; Schmiemann (2008), S. 1; IfM (2008a), Internet; IfM (2008c), Internet; KMU-HSG (o. J.), Internet. Der Wechselkurs orientiert sich am Jahresdurchschnitt von 2008 (€ 1 = CHF 1,6). Vgl. OANDA (2008), Internet.

⁴¹² Vgl. Künzle (2005), S. 8; Pfohl (2006a), S. 12-14, 16. Für eine Übersicht über branchenspezifische quantitative Abgrenzungsmöglichkeiten vgl. Pfohl (2006a), S. 10.

3.2.2 Qualitative Merkmale

In der Mittelstandsforschung wird darauf hingewiesen, dass quantitative Merkmale zur Definition und Beschreibung mittelständischer Gesellschaften nur bedingt sinnvoll sind. Begründet wird dies anhand von Gesellschaften, die mit über 500 VZÄ vom Wesen und von der Struktur jedoch noch als mittelständisch zu bezeichnen sind.⁴¹³ Daher werden zur Abgrenzung gegenüber grossen Gesellschaften zusätzlich qualitative Kriterien herangezogen.

Zu den wesentlichen Unterscheidungsmerkmalen sind qualitative Elemente zu zählen, die sich bspw. in der Andersartigkeit der Führungstätigkeiten und -persönlichkeiten der Inhaber vs. Manager ausdrücken. Hierbei kommt der (quantitativ messbaren) Grösse einer Gesellschaft wiederum eine massgebliche Rolle zu. Sie kann die Entscheidung beeinflussen, einen direkten vs. indirekten Führungsstil auch aufgrund der Anzahl VZÄ und damit die Art der hierarchischen Organisationsstruktur zu pflegen.⁴¹⁴

Neben der Einheit des Eigentums und Leitungsfunktion stehen bspw. auch Aspekte der Organisationsstruktur, Personal oder Finanzierung im Vordergrund, die exemplarisch in Abb. 17 dargestellt sind.⁴¹⁵

Merkmals	Mögliche Ausprägungsformen
Führung der Gesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> - Eigentümer hat meist eine Leitungsfunktion inne - Oft keine umfassend fundierte Kenntnisse zur Führung der Gesellschaft - Relativ wenig Planung und viel Intuition sowie Improvisation
Organisation	<ul style="list-style-type: none"> - Flache Hierarchiestruktur - Funktionshäufung - Kurze, direkte Informationswege - Weisungen, Steuerung und Kontrolle im direkten personenbezogenen Kontakt - Geringer Formalisierungsgrad der Aufbau- und Ablauforganisation
Finanzierung	<ul style="list-style-type: none"> - Eher schwierige Kapitalbeschaffung, daher begrenzte Finanzierungsmöglichkeiten - Kaum finanzielle Ausgleichsmöglichkeiten bei Fehlentscheidungen - Ggf. in Familienbesitz
Personal	<ul style="list-style-type: none"> - Geringe Anzahl von Beschäftigten - Wenige Akademiker beschäftigt - Überwiegend breites Fachwissen bei Führungskräften

Abb. 17: Auswahl qualitativer Merkmale zur Charakterisierung mittelständischer gegenüber grossen Gesellschaften⁴¹⁶

⁴¹³ Vgl. Pfohl (2006a), S. 16-17; Wallau (2006), S. 13, 15.

⁴¹⁴ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 24-30; Hamer (2006), S. 29-32; Pfohl (2006b), S. 80; Wallau (2006), S. 13-14.

⁴¹⁵ Weil einige dieser Aspekte erneut im Zusammenhang mit Internal Control aufgegriffen werden, wird hier nicht weiter darauf eingegangen. Vgl. Kapitel 3.4.

⁴¹⁶ In Anlehnung an Fueglistaller (2004), S. 23-24; Künzle (2005), S. 10; Pfohl (2006a), S. 18-21.

PFOHL sieht den Vorteil in der Verwendung qualitativer Merkmale z. B. im inhaltlichen Hervorheben relevanter betriebswirtschaftlicher Kriterien begründet. Dadurch kann eine Vergleichbarkeit von Gesellschaften unterschiedlicher Branchen hinsichtlich einer Vielzahl bedeutsamer Elemente vereinfacht werden.⁴¹⁷

Die Problematik des Abstützens auf qualitative Aspekte zur Definition mittelständischer Gesellschaften liegt in der Vielfalt möglicher Kriterien, die wiederum eine Fokussierung notwendig macht. Die (subjektive) Entscheidungen bzgl. der Auswahl und Erhebung sind als nicht unproblematisch anzusehen, auch wenn hierfür Kriterien vorgeschlagen werden, an denen sich nachfolgend orientiert wird. Darüber hinaus hat sich in der empirischen Forschung gezeigt, dass nicht alle qualitative Aspekte auch tatsächlich nachweisbar oder überhaupt erfassbar sind.⁴¹⁸

Zusammenfassend werden in der Forschungsliteratur verschiedene quantitative und qualitative Merkmale zur Definition von mittelständischen Gesellschaften verwendet. Auf dieser Basis wird im folgenden Abschnitt eine definitorische Abgrenzung vorgenommen.

3.2.3 Definitiorische Abgrenzung

Über die Zweckmässigkeit hinausgehend werden die differenzierteren Auswahlkriterien von PFOHL herangezogen. Er unterscheidet zwischen *aussagen-* und *erhebungsbezogenen* Kriterien. Ersteres umfasst den behandelten Problembereich, die betrachtete Grundgesamtheit der Gesellschaften sowie die betriebsgrössenbezogene Differenziertheit. Letzteres beinhaltet die Erhebungsmöglichkeit, den Erhebungsaufwand und die Erhebungsgenauigkeit.⁴¹⁹

Zur Abgrenzung des Mittelstands spielen inhaltlich folgende Aspekte eine Rolle: „Anhand der **aussagenbezogenen** Kriterien sollen die ausgewählten Merkmale und die entsprechenden Klassengrenzen danach beurteilt werden, ob sie dem Inhalt der betriebswirtschaftlichen Aussagen „angemessen“ sind.“⁴²⁰ (sic) Erstens stellt der *behandelte Problembereich* den inhaltlich begründeten Zusammenhang der Zielsetzung der Studie mit dem ausgewählten Merkmal her. Internal Control wird deshalb im Kontext mittelständischer Gesellschaften analysiert, weil in Art. 727 OR quantitative Abgrenzungen definiert sind, die sich auf mittel-

⁴¹⁷ Vgl. Pfohl (2006a), S. 16-17. Für eine umfangreiche Übersicht zu qualitativen Merkmalen zur Charakterisierung mittelständischer gegenüber grossen Gesellschaften vgl. z. B. Fueglistaller (2004), S. 23-24, Pfohl (2006a), S. 18-21.

⁴¹⁸ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 10; Künzle (2005), S. 9; Pfohl (2006a), S. 5-14.

⁴¹⁹ Vgl. Pfohl (2006a), S. 5-14.

⁴²⁰ Pfohl (2006a), S. 5.

ständische und grosse Gesellschaften unabhängig ihrer Rechtsform beziehen. Zweitens ist die *betrachtete Grundgesamtheit* als ein wesentliches Auswahlkriterium zu berücksichtigen. Sie betrifft die Branche und die Region. Die angesprochenen regulatorischen Anforderungen gelten für Gesellschaften, die dem Schweizer OR unterliegen. Diese beiden Merkmale werden bei der Bestimmung der Zielpopulation der Umfrage erneut aufgegriffen.⁴²¹ Das dritte aussagenbezogene Unterscheidungskriterium betrifft die *Differenziertheit in Bezug auf die Grösse der Gesellschaften*, d. h. die Anzahl möglicher zu bildender Grössenklassen. Die Zielsetzung der Arbeit gibt hier die Verwendung lediglich einer Klasse, nämlich den Mittelstand vor, weil keine Analyse hinsichtlich eines Vergleichs mittelständischer mit grossen oder kleinen Gesellschaften angestrebt wird.

Aus erhebungstechnischer Sicht sind weitere Aspekte zu berücksichtigen: „**Erhebungsbezogene** Kriterien sind insbesondere für empirische Untersuchungen von größter Wichtigkeit, da sie maßgeblich die Durchführbarkeit und die sachliche Richtigkeit solcher Untersuchungen beeinflussen.“⁴²² (sic) Erstens stellt die *Erhebungsmöglichkeit* ein wichtiges Kriterium dar. Im Gegensatz zu Informationen von grossen Gesellschaften, die zum Teil veröffentlicht werden müssen, sind mittelständische Gesellschaften u. U. zurückhaltend, wenn sie zu Daten befragt werden, die sie als sensibel einstufen. Während davon ausgegangen werden kann, dass sie bereitwillig zur Beschäftigtenanzahl konkrete Auskunft geben, ist dies zur Umsatz- oder Bilanzhöhe eher nicht der Fall.⁴²³ Das spricht für den Fokus auf die Anzahl VZÄ und der Vernachlässigung der Umsatz- und Bilanzzahlen als Auswahlkriterium, obwohl diese drei Merkmale zusammen die gesetzlich definierte Untergrenze von wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften bilden. Auch erhebt das BFS keine Informationen zur Bilanzgrösse und die Veröffentlichung von Umsatzzahlen ist noch in Bearbeitung.⁴²⁴ Zweitens betrifft der *Erhebungsaufwand* den Umstand, inwiefern die relevanten Merkmale bereits in den Gesellschaften verfügbar sind oder erst aufbereitet werden müssen. Diese drei genannten quantitativen Merkmale sollten in einer marktwirtschaftlich geführten Gesellschaft ohne Aufwand zugänglich sein, was ggf. nicht für weitere quantitative (z. B. Umsatz pro VZÄ) oder qualitative Merkmale zutreffen muss. Das dritte erhebungsbezogene Kriterium ist die *Erhebungsgenauigkeit*. Hier zeigen sich klare Vorteile quantitativer gegenüber qualitativer Merkmale, weil

⁴²¹ Vgl. Kapitel 5.1.2.

⁴²² Pfohl (2006a), S. 6.

⁴²³ Vgl. Pfohl (2006a), S. 13.

⁴²⁴ Vgl. BfS (2008e), Internet.

diese im Verhältnis objektiver und dadurch verlässlicher erhoben werden können.⁴²⁵ Dabei kommt zum Ausdruck, dass die Frage der Praktikabilität bzw. Zweckmässigkeit im Vordergrund steht.⁴²⁶ Um eine möglichst akkurate Stichprobe zu erhalten, wurden die Kontaktdaten für die empirische Studie dieser Arbeit vom BFS bezogen. Deswegen musste sich auf das konstitutive, statistisch quantitative Merkmal der VZÄ beschränkt werden. Die Untergrenze ist aufgrund der einschlägigen regulatorischen Anforderungen in der Schweiz vorgegeben. Bei der Obergrenze wird sich an die Definition des IFM ausgerichtet (bis 500 VZÄ). Dies liegt einerseits an der grossen Verbreitung in der deutschsprachigen Mittelstandsforschung. Andererseits ist es damit zu begründen, dass teilweise auch grössere Gesellschaften mit über 250 VZÄ noch dem Wesen nach als mittelständisch bezeichnet werden können. Zusätzlich werden auch institutionelle, regionale und branchenspezifische (qualitative) Merkmale mit einbezogen.

Als Ergebnis werden mittelständische Gesellschaften für diese Arbeit wegen der Praktikabilität, statistischen Verfügbarkeit und Vergleichbarkeit mit anderen wissenschaftlichen Studien⁴²⁷ primär auf Basis der Anzahl VZÄ definitorisch abgegrenzt und um qualitative Aspekte ergänzt. In Anlehnung an SCHADE kann dabei zwischen notwendigen und hinreichenden Merkmalen unterschieden werden (s. Abb. 18).⁴²⁸

Notwendige Kriterien	Hinreichende Kriterien
- 50-500 Vollzeitäquivalente	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtlich und wirtschaftlich selbständig - In Privatbesitz - Marktwirtschaftliche Ausrichtung - Rechtsform des Privatrechts

Abb. 18: Definitorische Abgrenzung mittelständischer Gesellschaften

Die genannten Kriterien können prinzipiell auf mittelständische Gesellschaften vieler Nationen zutreffen. Der Fokus dieser Arbeit liegt auf der Schweiz. Er ist mit der eigenständigen Rechtslage durch das OR zu begründen. Eine weitere Eingrenzung erfolgt auf Ebene der Sektoren, um ein Mindestmass an Vergleichbarkeit innerhalb eines Sektors gewährleisten zu können. Nachfolgend wird daher der Fokus auf den Dienstleistungssektor begründet.

⁴²⁵ Allerdings können sich finanzielle Kennzahlen bspw. aufgrund unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards oder Bewertungsspielräume in den Branchen unterscheiden, was eine direkte Vergleichbarkeit erschwert. Vgl. Dibbern (2002), S. 11; Schade (2006), S. 14.

⁴²⁶ Vgl. Frank (1994), S. 18, zit. nach Khadjavi (2005), S. 53.

⁴²⁷ Für ähnliche definitorische Abgrenzungen vgl. z. B. Kley (2003), S. 10; Biermann (2005), S. 57; Nötzli Breinlinger (2006), S. 14.

⁴²⁸ Vgl. Schade (2006), S. 16.

3.3 Mittelständische Gesellschaften im Dienstleistungssektor

Zuerst wird auf den Dienstleistungsbegriff eingegangen. Darauf aufbauend wird aus volkswirtschaftlicher Sicht die Bedeutung des Dienstleistungssektors in der Schweiz aufgezeigt, um die Eingrenzung auf die entsprechenden Branchen zu begründen.

3.3.1 Zum Dienstleistungsbegriff

Dienstleistungen treten in zahlreichen Formen auf, weshalb viele Definitionsvorschläge bestehen, die unterschiedlich breit gefasst sind.⁴²⁹ Gemäss HÖCK kann dabei zwischen drei Arten von Definitionsansätzen differenziert werden:⁴³⁰

- a) Abgrenzung des Dienstleistungsbegriffs anhand einer Negativdefinition;
- b) Illustration des Dienstleistungsbegriffs durch Aufzählung von Beispielen;
- c) Eingrenzung des Dienstleistungsbegriffs auf Basis konstitutiver Merkmale.

In dieser Arbeit wird einer Kombination der Ansätze a) und b) gefolgt, weil erstens die nachfolgende volkswirtschaftliche Sichtweise direkt daran anknüpfen kann. Zweitens ist dieses Vorgehen im Rahmen dieser Arbeit und im Kontext der Themenstellung zweckdienlich, weil der Dienstleistungsbegriff primär für den empirischen Teil von Bedeutung ist, der eine Vielzahl von Dienstleistungsbranchen umfasst. Drittens wird auf Ansatz c) verzichtet, weil die Breite und Vielseitigkeit der Dienstleistungen kaum anhand einiger weniger Merkmale eindeutig eingegrenzt werden kann.

Anhand der Drei-Sektoren-Theorie werden unter dem Dienstleistungssektor die Branchen subsumiert, die weder der landwirtschaftlichen noch dem industriellen Wirtschaftszweig zugeordnet werden. In der Schweiz ist die revidierte Form der allgemeinen Systematik der Wirtschaftszweige (Nomenclature Générale des Activités économiques (NOGA)) durch das BFS seit 01. Januar 2008 in Kraft. Damit wurde der Tatsache Rechnung getragen, dass der Dienstleistungssektor in der Weltwirtschaft an Bedeutung gewonnen hat. Auch wird damit eine verbesserte internationale Vergleichbarkeit von Dienstleistungen bzw. deren Branchenklassifikation angestrebt.⁴³¹ Als Beispiele können Handel/Instandhaltung und Reparatur von Motorfahrzeugen, Verkehr und Lagerei, Gastgewerbe/Beherbergung und Gastronomie, In-

⁴²⁹ Vgl. Haller (2002), S. 11; Höck (2005), S. 7; Maleri/Frietzsche (2008), S. 15.

⁴³⁰ Vgl. Höck (2005), S. 7.

⁴³¹ Vgl. BfS (2008k), Internet.

formation und Kommunikation oder Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen genannt werden.⁴³²

3.3.2 Zur Bedeutung des Dienstleistungssektors

Die Struktur und ihre Veränderungen einer Volkswirtschaft lassen sich anhand der Drei-Sektoren-Theorie erklären.⁴³³ Die Schweiz hat sich dabei seit einigen Jahrzehnten zu einer Dienstleistungsgesellschaft entwickelt. Das kann anhand verschiedener Kenngrössen verdeutlicht werden: 1970 waren im primären Sektor 8,5%, im sekundären Sektor 46,2% und im tertiären Sektor 45,3% der Erwerbstätigen beschäftigt. Im Letzteren sind in 2005 69,2% der Erwerbstätigen beschäftigt, während sowohl im primären (5,3%) als auch im sekundären Sektor (25,5%) deutliche Rückgänge zu verzeichnen waren.⁴³⁴ Dies schlägt sich entsprechend im Bruttoinlandsprodukt nieder. So betrug 2006 der Anteil des tertiären Sektors daran 71,2% (sekundärer Sektor 27,5%; primärer Sektor 1,2%).⁴³⁵

Die Entwicklung bzw. der Trend zur Dienstleistungsgesellschaft wird in der Schweiz durch die Unternehmen der verschiedenen Grössenklassen unterschiedlich intensiv vollzogen. Daher ist zu zeigen, welche Rolle hierbei mittelständische Gesellschaften spielen.⁴³⁶

In 2005 waren anteilmässig pro Sektor in der Industrie noch mehr Beschäftigte in MU angestellt (26,2%) als im Dienstleistungssektor (16,3%). Absolut gesehen haben jedoch MU im tertiären Sektor bereits 36,4% mehr Beschäftigte als die des zweiten Sektors.⁴³⁷ Aufschlussreicher als die Anteile sind jedoch Daten, die Rückschlüsse auf die Entwicklungen zulassen (s. Abb. 19).

⁴³² Für eine Liste der Branchen, die im empirischen Teil im Rahmen der Umfrage angeschrieben wurden vgl. Anhang 4. Zur Definition der Zielpopulation der Umfrage vgl. Kapitel 5.1.2.

⁴³³ Vgl. Clark (1957), S. 37 ff., zit. nach Fueglistaller (2004), S. 51-53.

⁴³⁴ Vgl. BfS (2004), Internet, zit. nach Fueglistaller (2004), S. 53; Fachstelle für Statistik Kanton St. Gallen (2007), Internet.

⁴³⁵ 1990: Primärer Sektor 2,9%; sekundärer Sektor 31,9%; tertiärer Sektor 65,1%. Auch am Bruttoinlandsprodukt zeigt sich somit ein Trend zugunsten des tertiären Sektors. Vgl. BfS (2008g), Internet.

⁴³⁶ Dabei ist darauf hinzuweisen, dass nachfolgend erneut von (marktwirtschaftlichen) MU gesprochen wird, weil Datenmaterial des BfS zugrunde gelegt wurde. MU werden daher mit 50-250 VZÄ definiert; Informationen mit der definitorischen Abgrenzung dieser Arbeit standen nicht zur Verfügung. Ebenso ist darauf hinzuweisen, dass der primäre Sektor mit 1,2% nur marginal zum Bruttoinlandsprodukt beiträgt und hier daher vernachlässigt wird.

⁴³⁷ Vgl. BfS (2007a), S. 18.

Grössenklasse in VZÄ	Unternehmen		Beschäftigte	
	Sekundärer Sektor	Tertiärer Sektor	Sekundärer Sektor	Tertiärer Sektor
Mikro (1-9)	-0,3%	6,9%	-4,4%	8,0%
Kleine (10-49)	-9,0%	5,2%	-8,2%	9,6%
Mittel (50-249)	-14,6%	12,7%	-13,7%	18,1%
Gross (250+)	-6,0%	5,3%	-7,7%	3,3%

Abb. 19: Veränderungen 1995-2005 von Unternehmen und Beschäftigten nach Sektoren und Grössenklassen⁴³⁸

Die MU weisen als einzige Grössenklasse zweistellige Veränderungsraten in beiden Sektoren zugunsten des Dienstleistungssektors sowohl in der Anzahl von Unternehmen als auch von Beschäftigten auf. Hierbei ist zu beachten, dass diese Anteile für den Mittelstand noch grösser ausfallen, weil die Unternehmen mit 250-500 VZÄ noch addiert werden müssten, um der dargelegten definatorischen Abgrenzung gerecht zu werden. Das unterstreicht die zunehmende Bedeutung mittelständischer Dienstleistungsgesellschaften in der Schweiz.

3.4 Internal Control in mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften

Die Zielsetzung dieser Arbeit ist auf Internal Control bei mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften ausgerichtet. Daher ist auf den Zusammenhang dieser beiden Forschungsbereiche einzugehen. Dies erfolgt anhand des COSO-Frameworks, weil es von grundlegender Bedeutung ist.⁴³⁹ Das ist erstens mit seiner internationalen und nationalen Verbreitung zu begründen.⁴⁴⁰ Zweitens haben sich die später entwickelten Internal Control-Konzepte daran orientiert oder bauen direkt darauf auf (wenn auch mit unterschiedlichem Ausprägungsgrad). Drittens orientieren sich die einschlägigen Prüfstandards an diesem Modell; so auch der PS 890.⁴⁴¹ Somit wird das COSO-Modell als Rahmenwerk verwendet, um die Besonderheiten von mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control beispielhaft aufzuzeigen. Ziel ist es weniger, eine umfangreiche und abschliessende Diskussion als vielmehr eine Darlegung wesentlicher Unterscheidungsmerkmale gegenüber grossen bis sehr grossen Gesellschaften hinsichtlich Internal Control zu verdeutlichen.⁴⁴² Daher wird nach-

⁴³⁸ In Anlehnung an BfS (2007a), S. 18.

⁴³⁹ Für eine kritische Auseinandersetzung mit der Eignung des COSO-Frameworks als Orientierungsraster für den empirischen Teil dieser Arbeit vgl. Kapitel 4.1.

⁴⁴⁰ Vgl. Menzies (2004), S. 82; KPMG/IRC (2005), S. 20; Anderson/Christ/Sedatole (2006), S. 10; Shaw (2006), S. 75; Kissling (2007), S. 28; Ehrbar (2007), S. 55.

⁴⁴¹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 5-8.

⁴⁴² Somit steht explizit die Abgrenzung zwischen mittelständischen und grossen Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control im Vordergrund. Sofern verfügbar, wird dabei auf einschlägige Literatur in Bezug auf Dienstleistungsgesellschaften aufgebaut.

folgend nicht separat auf die einzelnen Zielkategorien, sondern auf die Komponenten eingegangen, weil sie die Basis für die Zielkategorien bilden.

3.4.1 Steuerungs- und Kontrollumfeld

Gemäss der Studie von FUEGLISTALLER bei Schweizer KMU des Dienstleistungssektors verwenden deren Unternehmer⁴⁴³ im Schnitt fast die Hälfte ihrer gesamten Tätigkeit (48,6%) auf die Leistungserstellung und auf die Führung der Mitarbeitenden.⁴⁴⁴ Aufgrund dieser direkten Einbindung ins operative Tagesgeschäft und dem damit verbundenen engen Kontakt zu den Mitarbeitenden, kann die Persönlichkeit der mit der (Ober-)Leitung betrauten Person(-en) die Führungsstrukturen und Kultur stark prägen (*tone at the top*).⁴⁴⁵ Entsprechend werden ethische Werte und Integrität durch die Einstellung der Geschäftsleitung stark beeinflusst. Daher hat ein konsistentes Vorleben der Werthaltigkeiten einen besonderen Stellenwert auch bei mittelständischen Gesellschaften.⁴⁴⁶ Die Kehrseite der kleineren Mitarbeiterzahl und damit verbundenen flachen Hierarchiestrukturen besteht bspw. darin, dass eine Entscheidungs- bzw. Machtkonzentration aufgrund mangelnder Funktionentrennung oft anzutreffen ist. Die Organisationsstruktur ist daher durch einfache Arbeitsabläufe gekennzeichnet, die im Sinne eines Einliniensystems auf die wenigen Führungspersonen (bzw. die einzige) ausgerichtet ist. Diese informellen, relativ unbürokratischen Strukturen und direkten Informationswege ermöglichen eine hohe Flexibilität, was mittelständische gegenüber grosse Gesellschaften auszeichnet. Aus Sicht von Internal Control birgt dies jedoch auch Gefahren, weil bspw. Risiken kaum oder zu spät erkannt werden oder Steuerungs- und Kontrollmassnahmen unterlaufen werden können – auch weil eine prozessunabhängige Interne Revision bei nur 39%⁴⁴⁷ der mittelständischen Gesellschaften vorhanden ist.⁴⁴⁸

In der Literatur wird auf eine weitere Herausforderung hingewiesen: Sie besteht im Zusammenhang mit den Kompetenzen sowohl auf Ebene der Geschäftsleitung als auch auf der des Personals. Aufgrund der meist direkten Einbindung der Geschäftsleitung in das operative, technische Tagesgeschäft besteht die Gefahr, kaufmännischen Gesamtleitungsaufgaben we-

⁴⁴³ Darunter sind geschäftsführende Eigentümer zu verstehen (im Gegensatz zu angestellten, verwaltenden Managern). Vgl. Fueglistaller (2004), S. 25.

⁴⁴⁴ Vgl. Fueglistaller (1999), S. 15 ff., zit. nach Fueglistaller (2004), S. 28.

⁴⁴⁵ Vgl. Pfohl (2006b), S. 80; Hamer (2006), S. 31; Freiling (2007), S. 6; Abschnitt 2.2.1.

⁴⁴⁶ Vgl. COSO (1994a), S. 30.

⁴⁴⁷ Vgl. unveröffentlichte Information der Studie von IRC/PwC (2008). Sie bezieht sich explizit auf mittelständische Gesellschaften mit 50-500 VZÄ.

⁴⁴⁸ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 30; Pfohl (2006a), S. 18-19; Schade (2006), S. 28-29; Krämer (2006), S. 222-223; Freiling (2007), S. 6; Möller/Pfaff (2007a), S. 52; Pfaff/Ruud (2008), S. 85-90.

niger Bedeutung beizumessen.⁴⁴⁹ Auch weisen Geschäftsleitungsmitglieder aus dem technischen Aufgabenbereich tendenziell einen fachspezifischen und weniger einen betriebswirtschaftlichen Ausbildungshintergrund auf.⁴⁵⁰ Das Personal mittelständischer Gesellschaften zeichnet sich im Vergleich zu grossen Gesellschaften eher durch breites Fachwissen denn durch Spezialkenntnisse aus, wobei weniger Akademiker beschäftigt werden als bei grossen Gesellschaften. Auch werden Weiterbildungsmaßnahmen eher Fallweise durchgeführt, während diese bei grossen Gesellschaften tendenziell standardmässig zum Personalmanagement gehören.⁴⁵¹ Im Zusammenhang mit Internal Control stellt die geringere Fachkompetenz der Mitarbeitenden eine nicht unwesentliche Herausforderung dar.⁴⁵²

3.4.2 Risikobeurteilung

In der Schweiz sind gemäss FUEGLISTALLER/HALTER ca. 70% der Unternehmen mit 50-500 VZÄ als Familienunternehmen zu bezeichnen.⁴⁵³ Daher kann davon ausgegangen werden, dass die Mehrheit der mittelständischen Gesellschaften inhabergeführt ist oder die Führung massgeblich von den Inhabern bzw. der Inhabersfamilie beeinflusst wird. Ein extern eingesetzter Manager bezeichnet bspw. HAMER als „angestellten Verwalter“⁴⁵⁴; der Inhaber als Führungsperson ist hingegen der eigentliche Risikounternehmer und -träger.⁴⁵⁵ Aufgrund der Haftungsverhältnisse (insbesondere bei der Identität des Eigentümers und des Geschäftsleiters) steht der langfristige Vermögensschutz durch effizientes und zielorientiertes Wirtschaften, das Einhalten von Gesetzen und Normen, die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung oder auch das Aufdecken von Unregelmässigkeiten und Fehlern im Vordergrund. Durch die direkte Einbindung in das Tagesgeschäft ist der Geschäftsleiter meist mit den Risiken gut vertraut.⁴⁵⁶ Daher werden Entscheidungen durch Improvisation und Intuition quasi aus dem Bauch heraus gefällt, obwohl die (finanziellen) Ausgleichsmöglichkeiten bei Fehlentscheidungen geringer sind als bei grossen Gesellschaften.⁴⁵⁷ Einerseits sind folglich dem Geschäftsführer verschiedene Risiken implizit bekannt, jedoch setzt er sich nicht explizit mit

⁴⁴⁹ Vgl. Garengo/Bernardi (2007), S. 528.

⁴⁵⁰ Vgl. Pfohl (2006a), S. 18.

⁴⁵¹ Vgl. Meyer/Widmer (2005), S. 783.

⁴⁵² Vgl. Pfohl (2006a), S. 18-20; Freiling (2007), S. 6-7; Pfaff/Ruud (2008), S. 87, 89-90.

⁴⁵³ Bei 75,6% der Schweizer Unternehmen besitzen Familien 100% der Kapitalanteile. Immerhin die Mehrheit der Anteile (50-99%) halten sie bei weiteren 21,7%. 100% der Leitungsfunktion haben die Familien bei 62,8% der Unternehmen inne. Bei weiteren 7,1% sind es noch 50-99% der Leitungsfunktionen. Vgl. Fueglistaller/Halter (2005), S. 36-37.

⁴⁵⁴ Hamer (2006), S. 30.

⁴⁵⁵ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 25.

⁴⁵⁶ Vgl. Richartz (2006), S. 848; Böckli (2007), S. 476.

⁴⁵⁷ Vgl. Pfohl (2006a), S. 18; Freiling (2007), S. 7.

ihnen im Sinne einer analytisch formellen Risikobeurteilung auseinander. Daher wird in der Literatur davon ausgegangen, dass sowohl formalere und systematischere Auseinandersetzungen mit Risiken (z. B. in Form von Risikoidentifikation, -analyse, -beurteilung, -steuerung oder -dokumentation) als auch Bestrebungen zu einer integrativen Auseinandersetzung der Risiken zusammen mit Planungs- und Steuerungsprozessen bei mittelständischen Gesellschaften häufiger stattfinden sollten.⁴⁵⁸

3.4.3 Steuerungs- und Kontrollaktivitäten

Aufgrund der flacheren Hierarchiestrukturen und der geringeren Mitarbeiteranzahl zeichnen sich mittelständische Gesellschaften durch Weisungen, Steuerung und Kontrolle im direkten, personenbezogenen Kontakt aus.⁴⁵⁹ Gemäss der Studie von KPMG/IRC weisen MU gegenüber den Top 500 häufiger aufdeckende (22% vs. 13%) und weniger präventive (29% vs. 43%) Steuerungs- und Kontrollmassnahmen auf.⁴⁶⁰ Als wichtiges Beispiel einer präventiven Massnahme wird das Prinzip der Funktionentrennung genannt. Verschiedene Autoren vertreten die Ansicht, dass sie in mittelständischen Gesellschaften oft nicht in gleichem Mass wie in grossen umgesetzt werden. Führt aber nur eine Person Steuerungs- und Kontrolltätigkeiten durch, so kann sich die Fehleranfälligkeit bspw. aufgrund von Arbeitsüberlastung erhöhen.⁴⁶¹ Eine Funktionentrennung wird in der Literatur insbesondere auch auf der Leistungsebene empfohlen. Konzentriert sich die Entscheidungsmacht hingegen bei wenigen oder sogar nur einer Führungsperson, ohne dass diese durch einen Dritten in ihren Tätigkeiten überwacht wird, besteht die Gefahr, dass wesentliche Steuerungs- und Kontrollaktivitäten umgangen werden. Allerdings existiert dadurch auch die Möglichkeit, flexibel auf eingetretene Risiken zu reagieren.⁴⁶²

Hinsichtlich der Dokumentation von Steuerungs- und Kontrollaktivitäten und der Zuweisung von damit verbundenen Verantwortlichkeiten wird in der Literatur auf wesentliche Lücken bei mittelständischen im Vergleich zu grossen Gesellschaften hingewiesen, weil primär informelle und wenig standardisierte Massnahmen eingesetzt werden.⁴⁶³ Dieser Dokumentation kommt insbesondere im Bereich der Finanzberichterstattung eine wichtige Bedeutung zu,

⁴⁵⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 46-47; Meyer/Widmer (2005), S. 784; Gleich/Hofmann (2006), S. 352-353; Pfaff/Ruud (2008), S. 90-91.

⁴⁵⁹ Vgl. Pfohl (2006a), S. 19.

⁴⁶⁰ Vgl. Meyer/Widmer (2005), S. 784.

⁴⁶¹ Vgl. Richartz (2006), S. 848; Pfohl (2006a), S. 18; Möller/Pfaff (2007a), S. 52.

⁴⁶² Vgl. COSO (1994a), S. 56; Freiling (2007), S. 7; Treuhand-Kammer (2008), S. 8; Pfaff/Ruud (2008), S. 86-87, 93.

⁴⁶³ Vgl. COSO (1994a), S. 56; Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 5; Pfaff/Ruud (2008), S. 87.

weil sie eine wesentliche Grundlage für die Erarbeitung des Prüfurteils bzgl. der Existenz ist.⁴⁶⁴ Des Weiteren besteht auch die Herausforderung, diese Dokumentation laufend auf dem aktuellsten Stand zu halten, was in der Praxis noch öfters berücksichtigt werden kann.⁴⁶⁵

Im Zusammenhang mit der eingesetzten IT als Unterstützung bspw. der operativen Geschäftstätigkeiten oder der finanziellen Berichterstattung sehen sich mittelständische Gesellschaften z. T. mit Herausforderungen aufgrund eingeschränkter Ressourcen konfrontiert.⁴⁶⁶

Diese können personeller⁴⁶⁷ oder auch finanzieller Natur sein. Beides wirkt sich direkt auf die Möglichkeit aus, Steuerungs- und Kontrollmassnahmen unter Berücksichtigung des Kosten-Nutzen-Verhältnisses zu automatisieren.

3.4.4 Information und Kommunikation

Hinsichtlich der Information und Kommunikation weisen mittelständische gegenüber grossen Gesellschaften aufgrund flacherer Hierarchiestrukturen, geringeren Mitarbeiterzahlen und des persönlicheren Verhältnisses zwischen Geschäftsleitung und Mitarbeitenden Vorteile durch kurze und direkte Informationswege auf.⁴⁶⁸ Dieser informelle Informations- und Kommunikationsstil ist aber nicht uneingeschränkt als unproblematisch anzusehen. Bei mangelhafter, unstrukturierter Dokumentation besteht bspw. die Gefahr, wichtige Informationen fehlerhaft zu verbreiten oder sie nicht zeitnah zur Verfügung stellen zu können. Anspruchsvolle Informationssysteme (z. B. Management Information System) sind kostspielig und eher wenige mittelständische Gesellschaften verfügen über die finanziellen und personellen Ressourcen, solche Investitionen zu tätigen oder diese Systeme optimal an die eigene Bedürfnisse anzupassen.⁴⁶⁹

Bzgl. der externen Kommunikation weisen mittelständische Gesellschaften i. d. R. ein relativ enges Verhältnis zu ihren Stakeholdern (bspw. Kunden, Lieferanten, Banken)⁴⁷⁰ auf. Dadurch

⁴⁶⁴ Der Wirtschaftsprüfer prüft die Dokumentation erstens bzgl. der Ausgestaltung und zweitens bzgl. der Umsetzung von Internal Control der Finanzberichterstattung. Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 2, 4.

⁴⁶⁵ Vgl. Richartz (2006), S. 848, 849; Böckli (2007), S. 467; Treuhand-Kammer (2008), S. 2, 4, 11.

⁴⁶⁶ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 85, 87.

⁴⁶⁷ Weil sich Geschäftsleiter oft als Generalisten auszeichnen, weisen sie ggf. keine explizite Fachkompetenz bspw. hinsichtlich der (IT-gestützten) finanziellen Berichterstattung und des Rechnungswesens oder Controllings aus. Das entbindet sie nicht von der Verantwortung für die Ausgestaltung angemessener interner Steuerungs- und Kontrollaktivitäten. Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 87.

⁴⁶⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 60; Pfohl (2006a), S. 18; Pfaff/Ruud (2008), S. 85, 92.

⁴⁶⁹ Vgl. Sharma/Bhagwat (2006), S. 8-9; Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 172-173.

⁴⁷⁰ Hier kann auch auf Beziehungen zu Hausbanken oder Abhängigkeiten von einzelnen Grosskunden verwiesen werden.

können verhältnismässig schnell wichtige Informationen ausgetauscht und aufgrund dieser zeitnahen Kommunikation kann flexibel auf neuartige Anforderungen reagiert werden.⁴⁷¹

3.4.5 Monitoring

In der Fachliteratur wird hinsichtlich des Monitoring darauf hingewiesen, dass sich für mittelständische im Verhältnis zu grossen Gesellschaften wegen der direkteren Einbindung der Geschäftsleitung und einfacheren Strukturen die Durchführung von Aufgaben der Überwachung, Steuerung, Beurteilung etc. leichter gestalten kann.⁴⁷² Daher verlassen sich Geschäftsleiter mittelständischer Gesellschaften weniger auf Monitoringaktivitäten, die andere durchgeführt haben.⁴⁷³ Deswegen kann ein formaleres Monitoring, bspw. in Form separater und laufender Beurteilungen des Internal Control-Systems, weiter ausgebaut werden.⁴⁷⁴

Gemäss der Studie von IRC/PwC verfügen über 39% der mittelständischen Studienteilnehmer über ein Internes Audit.⁴⁷⁵ Daher ist es insbesondere für die Geschäftsleitung der übrigen 61% von Bedeutung, sich ein persönliches Bild von den wichtigsten Risiken sowie den entsprechenden Steuerungs- und Kontrollaktivitäten zu machen. Alternativ kann auch eine externe Expertise, wie der Wirtschaftsprüfer, für eine Beurteilung von Internal Control herangezogen werden.⁴⁷⁶

Hier sei nochmals auf die Herausforderung im Zusammenhang mit der Funktionentrennung bei mittelständischen Gesellschaften hingewiesen. Werden Aufgaben des Monitoring von mehreren, möglichst voneinander unabhängigen Personen durchgeführt, so erhöht sich erstens die Wahrscheinlichkeit, Fehler oder Fehlentwicklungen aufzudecken. Zweitens kann damit das Risiko reduziert werden, dass Steuerungs- und Kontrollaktivitäten umgangen werden.⁴⁷⁷

3.4.6 Resümee

Ausgehend vom COSO-Modell als Orientierungsrahmen, wurde auf die Besonderheiten mittelständischer Dienstleistungsgesellschaften gegenüber grossen Gesellschaften eingegangen.

⁴⁷¹ Vgl. COSO (1994a), S. 66; Pfaff/Ruud (2008), S. 92. Die Berücksichtigung externer Informationen wird auch im Zusammenhang mit strategischer Planung mittelständischer Gesellschaften hervorgehoben. Dies führt an dieser Stelle jedoch zu weit. Vgl. z. B. Stehmann (1996); O'Regan/Sims/Gallea (2008).

⁴⁷² Vgl. COSO (1994a), S. 76-77; Pfaff/Ruud (2008), S. 93.

⁴⁷³ Vgl. COSO (2008), S. 5.

⁴⁷⁴ Vgl. COSO (1994a), S. 76-77.

⁴⁷⁵ Vgl. unveröffentlichte Information der Studie von IRC/PwC (2008).

⁴⁷⁶ Vgl. COSO (2008), S. 10.

⁴⁷⁷ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 87, 93.

Das Steuerungs- und Kontrollumfeld ist beim Mittelstand massgeblich durch den eher engen Kontakt der Geschäftsleitung mit der operativen Ebene aufgrund der flachen Hierarchiestrukturen geprägt. Dies wirkt sich direkt auf die Risikobeurteilung aus, weil die Geschäftsleitung durch die Einbindung in das Tagesgeschäft besser mit den Risiken vertraut sein kann als bei grossen Gesellschaften. Das wird als eine mögliche Erklärung angesehen, weshalb mittelständische Gesellschaften tendenziell eine eher informelle Auseinandersetzung und Beurteilung von Risiken bevorzugen. Hier bieten sich verschiedene Steuerungs- und Kontrollaktivitäten an, die grössere Gesellschaften aufgrund besserer Verfügbarkeit von Ressourcen systematischer ausgestalten können. Mittelständischen Gesellschaften werden hingegen Vorteile in Bezug auf Information und Kommunikation sowie Monitoring wegen der flachen Hierarchiestrukturen und direkten Kommunikationswege eingeräumt.

3.5 Zusammenfassung

Die Herausforderungen im Zusammenhang mit einer klaren Definition von mittelständischen Gesellschaften wurden dargelegt. Auf Basis quantitativer und qualitativer Merkmale wurde eine definitorische Abgrenzung anhand verschiedener Kriterien vorgenommen. Die Anzahl VZÄ stand dabei im Mittelpunkt, wobei zusätzlich qualitative Elemente berücksichtigt wurden, um die Blickrichtung dieser Arbeit zu erläutern. Darüber hinaus wurde die Ausrichtung auf mittelständische Gesellschaften des Dienstleistungssektors erklärt und auf den Dienstleistungsbegriff eingegangen.

Anhand des COSO-Modells wurden exemplarisch die Besonderheiten von mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control dargelegt. Dabei zeigte sich ein wesentlicher Einfluss durch die Führungspersönlichkeit des Geschäftsleiters, der flachen Hierarchie und der relativ einfachen Strukturen. Das kann einerseits für mittelständische Gesellschaften vorteilhaft sein. Andererseits wird in der einschlägigen Fachliteratur die Auffassung vertreten, dass im Vergleich mit grossen Gesellschaften insgesamt noch Nachholbedarf bzgl. eines formalisierten Internal Control-Systems besteht.

Auf Basis der theoretischen Grundlagen stellen die Ausführungen in den folgenden Kapiteln des empirischen Teils einen bedeutsamen Schritt zur Erreichung der Zielsetzung dieser Arbeit dar.

4 Hypothesen- und Fragenformulierung

Um einen Beitrag zum ständig wachsenden Forschungsgebiet Internal Control zu leisten,⁴⁷⁸ wird auf nationale und internationale Fachliteratur mit theoretischem sowie empirischem Hintergrund aufgebaut. Bspw. konnte mit dem Sec. 404 SOX in den USA bereits Erfahrungen zu Internal Control, zumindest im Bereich der Finanzberichterstattung, gesammelt werden.⁴⁷⁹ Deshalb lassen sich von den gesammelten Erfahrungen unter Berücksichtigung des Schweiz-spezifischen Kontexts Erkenntnisse und Erwartungshaltungen ableiten.

Sofern es der Stand der einschlägigen wissenschaftlichen Fachliteratur zulässt, werden nachfolgend Hypothesen formuliert und in Kapitel 5 statistischen Tests unterzogen. Dies ist allerdings nicht in allen Bereichen gleichermassen möglich. Daher werden nur dann Hypothesen entwickelt, wenn sich diese sinnvoll aus Theorie, Forschungsstand und eigenen Überlegungen ableiten lassen.⁴⁸⁰ Andernfalls werden Fragen formuliert, um dadurch das Wissen um Internal Control in mittelständischen Schweizer Gesellschaften erweitern zu können. Auf diesen aufbauend, können spätere Studien Hypothesen erarbeiten und testen. Die Analyse der Antworten zu den Fragen wird daher statistisch nicht auf äquivalentem Niveau (d. h. primär deskriptiv) ausgewertet. Insgesamt wird so ein grösstmöglicher Beitrag zum Forschungsstand von Internal Control angestrebt, der durch die Kombination von Hypothesen und Fragen sowohl konfirmatorisch deduktiven als auch explorativ induktiven Charakter aufweist. Dieses Vorgehen ist in der Forschung anerkannt.⁴⁸¹

⁴⁷⁸ Vgl. Jenal (2006), S. 251-254.

⁴⁷⁹ Diese Anforderungen sind allerdings deutlich umfangreicher als die regulatorischen Bestimmungen in der Schweiz. Ebenso sind die von Sec. 404 betroffenen AGs allein bzgl. der Grösse und Komplexität mit mittelgrossen Schweizer Gesellschaften kaum vergleichbar. Vgl. Möller/Pfaff (2007a), S. 51-53. Auch ist ein direkter Vergleich aus regulatorischer Sicht deshalb schwierig, weil in den USA der finale Prüfungsstandard (Audit Standard 2) erst zwei Jahre nach Einführung des SOX herausgegeben wurde. Vgl. Rittenberg/Miller (2005), S. 17. Für einen tabellarischen Vergleich zu den Internal Control-relevanten Bestimmungen des SOX mit denen des OR vgl. Kapitel 2.3.3.

⁴⁸⁰ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31.

⁴⁸¹ Voraussetzung ist ein deutliches Kenntlichmachen der beiden Vorgehensweisen. Dies geschieht hier durch die Formulierung von zu prüfenden Hypothesen und von Fragen. Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 31. Namhafte Journals (z. B. Journal of Accounting and Economics) publizieren Studien, die diese Kombination statistischer Prüfung mit explorativem Charakter beinhalten. Vgl. z. B. Doyle/Ge/McVay (2007) oder Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007).

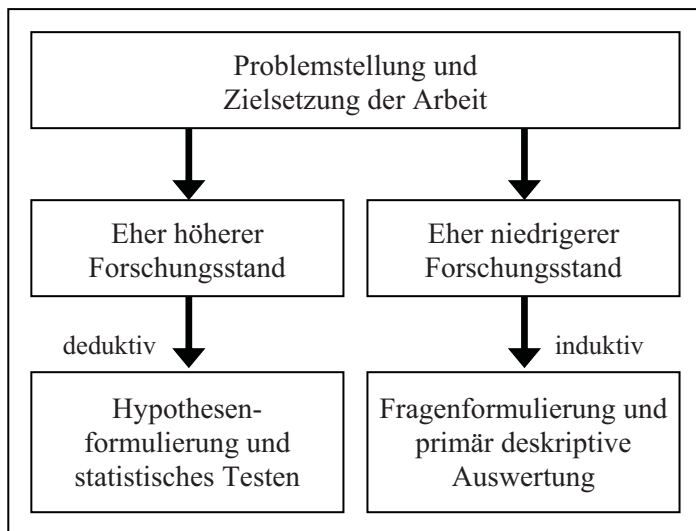


Abb. 20: Vorgehen zur Hypothesen- und Fragenformulierung

In Abb. 20 ist skizziert, auf welche Kriterien sich das Vorgehen zur Formulierung der Hypothesen und Fragen stützt. Weil sich die nachfolgende Strukturierung zwecks einfacheren inhaltlichen und konsistenten Verständnisses an den Zielsetzungen und am COSO-Modell ausrichtet, wird die Trennung von Hypothesen und Fragen durch eine jeweils eindeutige Deklaration aufrechterhalten. Dies wird durch eine strukturelle Differenzierung unterstützt (durch Aufteilung der Hypothesen und Fragen auf getrennte Unterkapitel).

Vor einer ausführlichen Begründung sowie Herleitung der Hypothesen und Fragen ist noch die Verwendung des COSO-Frameworks als Analyserahmen kritisch zu beleuchten.

4.1 Zur Orientierung am COSO-Modell

In einem ersten Schritt wird auf die Eignung der Verwendung des COSO-Frameworks als Raster für die empirische Studie diskutiert. Der zweite Schritt besteht darin, Zielkategorien um bestimmte Aspekte für diese Arbeit zu ergänzen, damit aktuelle Entwicklungen seit der Publikation des COSO-Modells und Besonderheiten mittelständischer Gesellschaften, auf die im vorherigen Kapitel eingegangen wurde, berücksichtigt werden können.

4.1.1 Kritische Würdigung der Verwendung des COSO-Modells als Analyserahmen

Das COSO-Framework bietet sich insbesondere zur Analyse des aktuellen Stands von Internal Control in Schweizer Gesellschaften an.⁴⁸² Die fünf Komponenten stellen nach Ansicht von COSO die wesentlichen Kriterien für die Beurteilung der Wirksamkeit der Internal Control dar. Diese Einschätzung beruht allerdings auf einem subjektiven Urteil.⁴⁸³ Dies gilt ebenso für die Existenzprüfung im Bereich der Finanzberichterstattung in der Schweiz, die keine Funktionsprüfung beinhaltet.⁴⁸⁴ „Für die zum jeweiligen Prüfungsurteil führenden Überlegungen können keine objektiven Beurteilungskriterien festgelegt werden.“⁴⁸⁵ Die subjektive Einschätzung der Verantwortlichen von Internal Control im Rahmen der empirischen Untersuchung kann damit gerechtfertigt werden, dass sie sich nicht an einer objektiv vorhandenen Realität orientieren können (falls diese überhaupt existiert), sondern auf ihre Wahrnehmung dieser Realität angewiesen sind.⁴⁸⁶

Hinzu kommt, dass sich diese fünf Komponenten inhaltlich teilweise überschneiden können.⁴⁸⁷ Auch ist es bspw. möglich, dass bestimmte Steuerungs- und Kontrollaktivitäten per se nur beschränkt Wirkung haben, sich aber komplementär ergänzen, um ein spezifisches Risiko angemessen zu steuern und zu kontrollieren.⁴⁸⁸

Folgerichtig wird in der Literatur verschiedentlich auch Kritik am COSO-Modell als Grundlage zur Beurteilung von Internal Control geübt. Der Grund liegt in der Schwierigkeit, seine Komponenten als objektive und konkrete Kriterien für Analysen zu verwenden.⁴⁸⁹

Der Wirtschaftsprüfer orientiert sich dennoch sowohl im internationalen Kontext (z. B. International Standards on Auditing 315 und 330) als auch in der Schweiz (PS 890) im Rahmen der Jahresabschlussprüfung und der Existenzprüfung an den fünf COSO-Komponenten. Dies unterstreicht die grosse Bedeutung des COSO-Modells als Beurteilungsraster insbesondere im Bereich der Finanzberichterstattung. Dieses Vorgehen ist auch deshalb sinnvoll, weil dieses

⁴⁸² Dies wird verschiedentlich empfohlen. Vgl. z. B. Ruud/Pfister/Hanselmann (2006b), S. 34; Pfaff/Ruud (2008), S. 42-43.

⁴⁸³ Vgl. COSO (1994a), S. 20.

⁴⁸⁴ Vgl. auch die Ausführungen in Kapitel 2.3.2.

⁴⁸⁵ Treuhand-Kammer (2008), S. 17.

⁴⁸⁶ Vgl. Kieser (2006a), S. 221-222.

⁴⁸⁷ Bspw. können interne Richtlinien (z. B. zum Personalmanagement) teilweise dem Kontrollumfeld und auch den Steuerungs- und Kontrollaktivitäten (die aus Richtlinien und Überprüfung der Einhaltung dieser Vorgaben bestehen) zugeordnet werden. Vgl. COSO (1994a), S. 32, 51.

⁴⁸⁸ Vgl. COSO (1994a), S. 20.

⁴⁸⁹ Vgl. z. B. Root (1998), S. 137-139; Jenal (2006), S. 34-35.

Framework in der Praxis zur Orientierung der Ausgestaltung von Internal Control international und national weit verbreitet ist.⁴⁹⁰

Ein grundlegendes Framework ist notwendig, um die Vergleichbarkeit der Reports zu gewährleisten.⁴⁹¹ So wird auch ein Benchmarking ermöglicht, um Lernprozesse zu initiieren und damit Verbesserungen der Internal Control in den drei Zielkategorien zu erzielen. Die Akzeptanz sowie die Kommunizierbarkeit eines einheitlichen Verständnisses von Internal Control werden erhöht.⁴⁹²

Darüber hinaus wird in der Fachliteratur gefordert, dass Forscher eine ganzheitliche Perspektive hinsichtlich *Control*-Systemen einnehmen sollen, um der Heterogenität des Einsatzes und Verwendung dieser Systeme in den Gesellschaften entgegenzutreten.⁴⁹³ Das COSO-Framework ist als umfassendes Konzept anerkannt.⁴⁹⁴

Die Vorteile, sich mit der Beurteilung des Stands und der Entwicklungstendenzen an einem anerkannten Framework zu orientieren, überwiegen für die vorliegende Arbeit die kritischen Aspekte. Zusammenfassend sind die wichtigsten Vorteile:

- Einheitliche Analyse der Internal Control-Zielkategorien;
- Konsistente und strukturierte Operationalisierung der jeweiligen Zielkategorien und ihrer Komponenten;
- Vereinfachte Kommunikation durch systematische Frageformulierungen an die Studienteilnehmer und damit wichtige Hilfestellung für ein vereinheitlichtes Verständnis von Internal Control;
- Verbesserte Möglichkeit der Gegenüberstellung und Vergleichbarkeit der drei Zielkategorien.

4.1.2 Ergänzungen der Internal Control-Zielkategorien für diese Studie

Um Entwicklungen seit der Publikation des Frameworks berücksichtigen zu können, sind die Zielkategorien operative Tätigkeiten, Finanzberichterstattung und Compliance um verschiedene Aspekte zu ergänzen, wie nachfolgend gezeigt wird.

⁴⁹⁰ Vgl. Menzies (2004), S. 82; KPMG/IRC (2005), S. 20; Anderson/Christ/Sedatole (2006), S. 10; Shaw (2006), S. 75; Kissling (2007), S. 28; Ehrbar (2007), S. 55.

⁴⁹¹ Vgl. Menzies (2004), S. 75.

⁴⁹² Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 42.

⁴⁹³ Vgl. Otley (1999), S. 380-381.

⁴⁹⁴ Vgl. Kinney (2000b), S. 84; Pfaff/Ruud (2008), S. 43.

4.1.2.1 Operative Tätigkeiten

Eine Auseinandersetzung mit der operativen Ebene ist deshalb von Bedeutung, weil hier die Wertschöpfung bzw. Leistung erbracht wird, die dem Kunden einen Nutzen bringt. Gemäss COSO beinhaltet diese Zielkategorie, die Ressourcen einer Gesellschaft effizient und effektiv einzusetzen.⁴⁹⁵ Das entspricht der allgemein anerkannten Interpretation von Leistung, die explizit zwischen Effizienz und Effektivität unterscheidet.⁴⁹⁶ Dabei ist unter Effizienz die Wirtschaftlichkeit zu verstehen; es geht darum, die Input-Output-Relation so zu gestalten, dass mit einem konstanten Input der Output maximiert wird.⁴⁹⁷ Mit Effektivität ist der Zielerreichungsgrad gemeint und die richtigen Entscheidungen bzgl. Ressourcen im Hinblick auf die Zielerreichung zu treffen.⁴⁹⁸

Die Geschäftsleitung kann eine Gesellschaft dann erfolgreich steuern und kontrollieren, wenn sie den Grad der Zielerreichung, bzw. die Abweichung des Soll-Zustands vom Ziel versteht.⁴⁹⁹ Hierzu leistet Performance Measurement⁵⁰⁰ einen wichtigen Beitrag, weil aufgrund von Messung und Beurteilung der (Dienst-)Leistungen fundierte Aussagen zu den operativen Tätigkeiten ermöglicht werden.⁵⁰¹ Diese Arbeit folgt dem verbreiteten Verständnis, darunter als Leistungsbeurteilung⁵⁰² den Prozess des Quantifizierens der Effizienz und Effektivität zu verstehen.⁵⁰³ Dadurch wird im weiten Sinne insbesondere der Zusammenhang der Zielerreichung, den ihr entgegenstehenden Risiken sowie entsprechende Steuerungs- und Kontrollaktivitäten (hinsichtlich der Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten) umfasst.⁵⁰⁴

⁴⁹⁵ Vgl. COSO (1994a), S. 16.

⁴⁹⁶ Vgl. Ostroff/Schmitt (1993), S. 1345; Ritchie, B./Brindley (2007), S. 306; Kapitel 2.2.1.

⁴⁹⁷ Bzw. soll ein konstanter Output mit einem Minimum an Input erzielt werden.

⁴⁹⁸ Vgl. Anderson (1985), S. 8, zit. nach Halachmi (2005), S. 508.

⁴⁹⁹ Vgl. COSO (1994a), S. 20.

⁵⁰⁰ Für diesen Begriff existiert eine Vielzahl an Definitionen. Vgl. Moullin (2007); Franco-Santos et al. (2007), S. 784. Forscher unterschiedlichster Fachrichtung publizieren zu diesem Thema, was die verschiedenen Interpretationsansätze erklärt. Vgl. Neely (2005), S. 1266; Franco-Santos et al. (2007), S. 788.

⁵⁰¹ Vgl. COSO (1994a), S. 34. Synonym ist in der aktuellen Literatur auch der Begriff Business Performance Measurement zu finden. Vgl. z. B. Franco-Santos et al. (2007).

⁵⁰² Entsprechend des internationalen Definitionspluralismus existiert in der deutschsprachigen Literatur keine einheitliche Übersetzung und Interpretation. Hier wird eine interne Perspektive eingenommen, weil Leistungsbeurteilung als Managementtool in Bezug auf Internal Control verstanden wird. Alternativ bietet sich Performance Measurement bspw. von Aktienverläufen an, was einer Leistungsbeurteilung von aussen entspricht. Vgl. Gillmann (2001), S. 107. Aktuelle Studien im Zusammenhang mit Internal Control und Leistungsmessung fokussieren primär auf die externe Perspektive. Vgl. z. B. De Franco/Guan/Lu (2005).

⁵⁰³ Vgl. Wolf, K. (2003), S. 85; Neely/Adams/Kennerley (2002), S. xiii.

⁵⁰⁴ Vgl. COSO (1994a), S. 4, 6. Als Massgrössen können verschiedene quantitative und qualitative Dimensionen zugrunde gelegt werden, wie Kosten, Zeit, Qualität oder Kundenzufriedenheit. Vgl. Hoffmann (1999), S. 7; Gleich (2001), S. 11-12, zit. nach Dillerup/Stoi (2006), S. 620.

4.1.2.2 Finanzberichterstattung

Aufgrund nationaler und internationaler regulatorischer Entwicklungen (z. B. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR, PS 890, Sec. 404 SOX) hat die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen.⁵⁰⁵ Wie bereits mehrfach ausgeführt wurde, sehen sich daher in der Schweiz insbesondere mittelständische Gesellschaften der Herausforderung ausgesetzt, eine systematische Internal Control-Struktur in diesem Bereich auszugestalten. Wenn nachfolgend von Finanzberichterstattung gesprochen wird, so ist inhaltlich nicht nur das externe Reporting gemeint. Vielmehr umfasst es jegliche Art der finanziellen Berichterstattung.⁵⁰⁶ Diese Ergänzung wird deshalb vorgenommen, weil davon auszugehen ist, dass der Grossteil der adressierten Studienteilnehmer nicht börsenkotiert ist.⁵⁰⁷ Daher hat die öffentliche Publikation der Jahresberichte (und Interimsberichte) tendenziell nicht denselben Stellenwert.⁵⁰⁸ Internal Control der Finanzberichterstattung kann aber auch wesentlich zu einer erhöhten Zuverlässigkeit der Finanzdaten für eine interne Nutzung beitragen.

4.1.2.3 Compliance

Gemäss dem ursprünglichen Verständnis von COSO ist auch diese Zielkategorie aufgrund des Einhaltens von Gesetzen und Regulationen primär extern orientiert.⁵⁰⁹ Jedoch bestehen zum Begriff der Compliance vielfältige Interpretationsansätze.⁵¹⁰ Im Rahmen dieser Arbeit werden zusätzlich auch interne Vorschriften und Normen berücksichtigt, um im Sinne eines weiter gefassten Verständnisses von Internal Control der Compliance auch individuell eigene Regelungen oder (bspw. ethische) Standards der mittelständischen Gesellschaften berücksichtigen zu können.

Vor dem Hintergrund der Diskussion zur Eignung des COSO-Framework als Analyserahmen und seiner Ergänzungen werden im nächsten Schritt auf Basis einschlägiger Forschungsarbeiten Hypothesen und Fragen erarbeitet.

⁵⁰⁵ Vgl. Kapitel 2.3.

⁵⁰⁶ Bspw. wurde dies auch im COSO Enterprise Risk Management-Framework berücksichtigt. Vgl. Ruud/Sommer (2006), S. 127.

⁵⁰⁷ 81,5% der Schweizer Unternehmen mit 50-250 VZÄ sind AGs. Vgl. BfS (2007a), S. 8. In einer aktuellen Studie waren von 76 AGs mit 50-500 VZÄ nur 12% an der Börse kotiert. Vgl. unveröffentlichte Information der Studie von IRC/PwC (2008).

⁵⁰⁸ Das Reporting an Banken und/oder Kreditgeber bleibt davon unberührt.

⁵⁰⁹ In der Betriebswirtschaftslehre ist hierzu auf die sog. Corporate Social Responsibility zu verweisen, die von einer Gesellschaft im Sinne des Stakeholderansatzes die Rolle eines *good corporate citizen* verlangt.

⁵¹⁰ Bspw. kann es die Einhaltung von Regeln und Standards zur Unternehmensüberwachung und -führung, der Börsen, Rechnungslegung, Internal Control-Systeme etc. umfassen. Vgl. Menzies (2006), S. 2-9.

4.2 Einführende Fragestellungen

Zuerst werden grundlegende Fragen zu Internal Control der operativen Tätigkeiten, der Finanzberichterstattung und der Compliance formuliert. Die Reihenfolge ist nicht im Sinne einer Priorisierung der Zielkategorien zu verstehen, sondern orientiert sich am COSO-Modell.

Es werden Aspekte adressiert, die im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung bzgl. Internal Control als relativ offen zu bezeichnen sind. Deshalb wird in diesem einführenden Abschnitt auf die explizite Formulierung von Hypothesen verzichtet. Vielmehr wird für jede Zielkategorie eine spezifische Frage formuliert.

4.2.1 Internal Control der operativen Tätigkeiten

Zielsetzungen im Bereich der operativen Tätigkeiten sind eng mit der Effizienz und Effektivität des operativen Geschäfts verbunden, um eine Gesellschaft zur Realisierung ihrer Ziele zu verhelfen.⁵¹¹ Fundierte Aussagen zu den Geschäftstätigkeiten erfordern eine Messung und Beurteilung der (Dienst-)Leistungen. An dieser Stelle wird auf Leistungsmessung im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten zur Beurteilung von Effizienz und Effektivität eingegangen.⁵¹²

Gemäss COSO umfasst Internal Control der operativen Tätigkeiten insbesondere auch „performance and profitability goals“⁵¹³. Eine Gesellschaft kann dann erfolgreich gesteuert und kontrolliert werden, wenn klare Ziele definiert sind und darauf aufbauend durch die Leistungsmessung der Grad der Zielerreichung bekannt ist.⁵¹⁴ Die betriebliche Beurteilung von Leistungen und damit die Steuerung und Kontrolle der Mitarbeitenden unterstützt die Führung wesentlich bei den Entscheidungsprozessen, um bspw. interne oder externe marktrelevante Herausforderungen zu meistern.⁵¹⁵

Der Einsatz von Leistungsbeurteilung bzgl. Internal Control (z. B. die Entdeckung von Risiken und Unsicherheiten, ihrer Diskussion und der Erarbeitung adäquater Gegenmassnahmen) ist eine grundlegende Voraussetzung dafür, eine Gesellschaft erfolgreich zu führen. In der Forschungsliteratur wird die Bedeutung von Leistungsbeurteilung für mittelständische Gesellschaften aus theoretisch konzeptioneller Sicht hervorgehoben. In diesem Kontext bestehen noch viele Forschungsmöglichkeiten.⁵¹⁶ Einschlägige Publikationen stellen im Zusammen-

⁵¹¹ Vgl. COSO (1994a), S. 34.

⁵¹² Vgl. Kapitel 2.2.1.

⁵¹³ COSO (1994a), S. 3. Hierin besteht auch eine wichtige Verbindung zu Internal Control der Finanzberichterstattung. Vgl. Goodfellow/Willis (2006a), S. 11.

⁵¹⁴ Vgl. COSO (1994a), S. 20.

⁵¹⁵ Vgl. Bourqui/Blumer (1994), S. 1076.

⁵¹⁶ Vgl. Garengo/Biazzo/Bititci (2005), S. 40-41.

hang mit mittelständischen Gesellschaften meist eine konkrete *Control*-Massnahme oder -Instrument in den Vordergrund. Hier wird vielmehr die Art des Einsatzes von Leistungsbeurteilung im Rahmen einer risikoorientierten Internal Control in der Praxis beleuchtet.⁵¹⁷ Als Orientierung dient dabei die Kategorisierung von *Control*-Mechanismen in steuernde, aufdeckende, präventive oder korrigierende Einsatzmöglichkeiten.⁵¹⁸

Frage 1a:

Wie wird die Leistungsbeurteilung in den Gesellschaften eingesetzt?

4.2.2 Internal Control der Finanzberichterstattung

In der Literatur wird im Zusammenhang mit der Erforschung von Internal Control explizit auf die Bedeutung der Analyse der Einflüsse verschiedener wichtiger Stakeholder einer Gesellschaft hingewiesen.⁵¹⁹ Folgende Anspruchsgruppen, die unterschiedliche Interessen verfolgen, können beispielhaft berücksichtigt werden:⁵²⁰

- (1) Gesetzgeber;
- (2) Wirtschaftsprüfer;
- (3) die eigene Geschäftsleitung/Management;
- (4) Kreditgeber, Finanzanalysten;
- (5) Kunden, Lieferanten.

In der Schweiz verfolgt der (1) Gesetzgeber mit den regulatorischen Bestimmungen zu Internal Control (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR) das Ziel, die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und damit das Vertrauen in dieselbe wiederherzustellen bzw. zu erhöhen.⁵²¹

Dies soll dadurch erreicht werden, dass die Existenz eines Internal Control-Systems durch den (2) Wirtschaftsprüfer geprüft wird. Prüfungsarbeiten im Rahmen der Abschlussprüfung einerseits sowie Durchführungen und Ergebnisse der Existenzprüfung andererseits können und sollen sich ergänzen. Der Zweck besteht in der Minimierung von redundanten Prüfungshandlungen.⁵²² Es ist unsicher, inwiefern der mit der Existenzprüfung verbundene zusätzliche

⁵¹⁷ Vgl. Tuomela (2005), S. 314. Die Wichtigkeit und Notwendigkeit der empirischen Untersuchung dieser Aspekte wird in der Literatur hervorgehoben. Vgl. Garengo/Biazzo/Bititci (2005), S. 42.

⁵¹⁸ Vgl. Kapitel 2.2.1.

⁵¹⁹ Vgl. Abernethy/Chua (1996), S. 572.

⁵²⁰ Vgl. Kapitel 2.2.2.

⁵²¹ Vgl. Möller/Pfaff (2007a), S. 49-50; Stenz/Csibi (2008), S. 186.

⁵²² Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 2.

Prüfaufwand durch eine Reduktion der Abschlussprüfung kompensiert werden kann. Diesbezügliche Studienergebnisse zu Sec. 404 SOX raten zur Skepsis.⁵²³

Aufgrund der regulatorischen Anforderungen setzen sich die Gesellschaften intensiv mit der Gestaltung ihres Finanz- und Rechnungswesens auseinander. Dadurch könnten sich effizientere Abläufe ergeben, wie es im Rahmen des SOX berichtet wird.⁵²⁴ Inwiefern die (3) Geschäftsleitung in diesem Zusammenhang finanzielle Ziele zur Führung der Gesellschaft stärker gewichten werden, ist bislang noch offen.⁵²⁵

Auch ist noch zu untersuchen, wie Schweizer Gesellschaften die Auswirkungen von Internal Control auf ihr Kreditrating einschätzen.⁵²⁶ Hier steht das Verhältnis zum Kreditgeber und (4) Finanzanalysten bzw. deren Ratingverfahren im Vordergrund. Bspw. nimmt Moody's z. T. Ratingherabstufungen bei publizierten Schwächen/Problemen von Internal Control (im Rahmen des SOX) der betroffenen Gesellschaften vor.⁵²⁷ Somit könnten sich indirekte Auswirkungen von Internal Control auf das Rating und damit auf die Kreditkosten ergeben.⁵²⁸ Das Rating kann auch an Lieferanten (gewährtes Zahlungsziel als Lieferantenkredit) und (5) Kunden als Beweis für die Verlässlichkeit der Zahlungsfähigkeit und der langfristigen Handelsbeziehungen kommuniziert werden.⁵²⁹

Diese Ausführungen verdeutlichen, dass verschiedene Stakeholder ein jeweils eigenes Interesse an der Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung haben können, das mit unterschiedlichen Effekten verbunden sein kann, sodass gefragt werden kann:

Frage 1b:

Welche Stakeholder fordern die Ausgestaltung eines Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung und welche Auswirkungen erwarten die Gesellschaften?

⁵²³ Vgl. Solomon/Bryan-Low (2004); Rittenberg/Miller (2005), S. 16-17; FEI (2004), S. 3-4; FEI (2006), S. 2. Eine klare Aussage ist allein schon deshalb schwierig, weil sich die meisten Publikationen primär auf die mit der Implementation von Internal Control verbundenen Kosten konzentrieren. Vgl. Rittenberg/Miller (2005), S. 2; Ashbaugh-Skaife et al. (2006), S. 6.

⁵²⁴ Vgl. Rittenberg/Miller (2005), S. 18; Ruud/Pfister/Hanselmann (2006a); Ruud/Pfister/Hanselmann (2006b). Effizienzbestrebungen stellen gemäss einer aktuellen Studie im Zusammenhang mit Internal Control die grösste Herausforderung für MU dar. Vgl. IRC/PwC (2008), S. 77.

⁵²⁵ Im Rahmen verschiedener (Balanced) Scorecard-Ansätze werden Diskussionen zur Gewichtung finanzieller vs. nichtfinanzieller Ziele geführt.

⁵²⁶ Für wegweisende Untersuchungen zu KMU und Bankenrating vgl. z. B. Halter (2002); Kley (2003).

⁵²⁷ Vgl. Jonas et al. (2007), S. 2.

⁵²⁸ Hier kommt die zunehmende Risikoorientierung Seitens der Banken im Rahmen des Ratingprozesses (nicht nur wegen der aktuellen globalen Finanzkrise) zum Ausdruck. Vgl. Haunerding/Probst (2006), S. 199.

⁵²⁹ Vgl. Kley (2003), S. 14.

4.2.3 Internal Control der Compliance

Zu den unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben eines VR gehört gemäss Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5. OR explizit die Obergrenze im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Vielzahl regulatorischer Anforderungen mittelständische Gesellschaften vor grössere Herausforderungen stellt als grosse Gesellschaften.⁵³⁰ Daher kann eine Priorisierung helfen.

Die Auswahl der nachfolgenden Bereiche im Rahmen der Compliance orientiert sich an den Beispielen der *Evaluation Tools* von COSO zu Internal Control.⁵³¹ Sie wird um einschlägige Studien bzw. Umfragen ergänzt. Folgende fünf Compliance-Bereiche werden adressiert, die in den einschlägigen Publikationen als wesentlich identifiziert werden:

- (1) Gesundheits- und Sicherheitsvorschriften;
- (2) Vorschriften zum Personalmanagement;
- (3) Verhindern deliktischer Handlungen;
- (4) Datenschutz;
- (5) Umweltschutzvorgaben.

Aus interner Sicht einer Gesellschaft sind insbesondere Gesundheits- und Sicherheitsvorschriften (1) sowie Vorschriften zum Personalmanagement (2) umzusetzen und einzuhalten.⁵³² Die Wichtigkeit dieser beiden Punkte wird von einer US-amerikanischen Umfrage unterstrichen, wonach Verstösse gegen diese Aspekte zu den am häufigsten genannten unethischen Handlungen in Gesellschaften zählen.⁵³³

Verhalten sich Mitarbeiter im Rahmen ihrer Arbeitstätigkeit sozial unverantwortlich oder verstossen sie gegen rechtliche oder ethische Normen, so setzen sie ihre Gesellschaften zusätzlichen finanziellen Risiken aus (z. B. durch Haftung der Organe; Imageschäden der Gesellschaft). Das Ziel, deliktische Handlungen zu verhindern (3), ist somit von hoher Bedeutung.⁵³⁴ Bei mittelgrossen Schweizer Gesellschaften sind gemäss der aktuellen Studie zu Wirtschaftskriminalität und Internal Control von MÖLLER/STEINER meistens die eigenen Mit-

⁵³⁰ Dies ist u. a. mit geringeren Ressourcenkapazitäten zu begründen. Vgl. Fueglistaller (2004), S. 31; Europäische Kommission (2007), S. 1, zit. nach Pleitner (2008), S. 3. In der Schweiz wird die Bewältigung regulatorischer Anforderungen auf über 55 Arbeitsstunden pro Monat und Unternehmen geschätzt; in Deutschland und Österreich auf je 120 Stunden. Vgl. Müller (1998), S. 82, zit. nach Pleitner (2008), S. 3.

⁵³¹ Vgl. COSO (1994b), S. 57-129.

⁵³² Vgl. Conoco (2002), zit. nach Kaptein/Avelino (2005), S. 53; Cunningham, L. A. (2004), S. 269.

⁵³³ Vgl. Kaptein/Avelino (2005), S. 48.

⁵³⁴ Vgl. Snyder/Broome/Zimmerman (1989), S. 48; Buff (2000), S. 7; Rae/Subramaniam (2008), S. 104-105, 119. Gemäss einer aktuellen Studie von PwC stellen deliktische Handlungen das grösste Geschäftsrisiko dar. Vgl. PwC/ECRC (2007), S. 4. Auch FEE zählt kriminelle Handlungen zu den wesentlichen internen Faktoren, die zum Scheitern einer mittelständischen Gesellschaft führen können. Vgl. FEE (2004), S. 16.

arbeitenden an auftretenden Delikten beteiligt.⁵³⁵ Allerdings ist offen, welchen Stellenwert das Verhindern deliktischer Handlungen im Verhältnis zu den weiteren Compliance-Themen beigemessen wird.

Die Entwicklungen in der IT durchdringen zunehmend die Geschäftsbereiche und -prozesse einer Gesellschaft.⁵³⁶ Dieser Trend ist bei sehr grossen Gesellschaften stärker auszumachen, doch zeigt eine aktuelle Studie, dass dies auch für mittelständische Gesellschaften gilt.⁵³⁷ Aufgrund neuer vernetzter Kommunikations- und Geschäftsmöglichkeiten innerhalb von und zwischen den Gesellschaften, ihren Mitarbeitern und Businesspartnern ist insbesondere dem Datenschutz (4) eine hohe Bedeutung einzuräumen.⁵³⁸ Bspw. sind die Persönlichkeit des Konsumenten oder Kunden gegenüber einer Gesellschaft oder der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber zu schützen und Missbrauch von personenbezogenen Daten vorzubeugen.⁵³⁹ In Deutschland wurde z. B. im Sommer 2008 der illegale Handel mit Millionen Melderegisterdaten aufgedeckt, bei dem mindestens acht Firmen involviert sind.⁵⁴⁰ Ein weiteres prominentes Beispiel betrifft Lidl, der im Zusammenhang von Bespitzelung eigener Mitarbeitenden und Verstosses gegen den Datenschutz im September 2008 insgesamt zu € 1,5 Mio. verurteilt wurde.⁵⁴¹

Gesellschaften sehen sich auch immer mehr externen ökologischen Ansprüchen ausgesetzt, die das Einhalten von Umweltschutzvorgaben (5) fordern. Die öffentliche Aufmerksamkeit drückt sich bspw. durch eine explizite Umwelthaftung (Umweltschutzgesetz), Umweltmanagementnormen (z. B. ISO 14001) oder Umweltbetriebsprüfungen (Öko-Audit-Verordnung auf europäischer Ebene) aus. Verstösse gegen Umweltschutzvorgaben können zu erheblichen finanziellen Geldstrafen führen.⁵⁴²

Aus der Vielzahl von gesetzlichen, regulatorischen, normativen und ethischen Richtlinien für Gesellschaften wurden somit fünf wesentliche Aspekte ausgewählt. Für eine einzelne mittel-

⁵³⁵ Dabei kommen hauptsächlich Diebstahl/Unterschlagung und Veruntreuung/Vertrauensbruch vor. Vgl. Möller/Steiner (2008), S. 25. Die Bedeutung von Internal Control zur Verhinderung von kriminellen Handlungen durch Mitarbeitende ist bspw. in den USA schon seit längerem bekannt. Vgl. Snyder/Broome/Zimmerman (1989).

⁵³⁶ Vgl. Kinney (2000b), S. 89. In der Schweiz wurde der Umfang des IT-Mittelstandmarkts in 2004 auf fast CHF 3,5 Mrd. geschätzt, was gegenüber 2002 ein Wachstum um ca. 7% darstellt. Vgl. Biermann (2005), S. 61.

⁵³⁷ Vgl. BITKOM (2008), S. 13. Zu einer eher qualitativen Diskussion hierzu vgl. z. B. Mosch (2004), S. 17.

⁵³⁸ Vgl. Moeller (2005), S. 739-740.

⁵³⁹ Vgl. Buff (2000), S. 509-514; Moeller (2005), S. 626.

⁵⁴⁰ Vgl. SpiegelOnline (2008), Internet.

⁵⁴¹ Vgl. Angelopoulou (2008), Internet.

⁵⁴² Auch zeigt sich eine zunehmende Internalisierung von umweltbezogenen Kosten. Vgl. Buff (2000), S. 458-470; FEE (2004), S. 17; Gastl (2005), S. 1-2. Zum Einbezug umweltrelevanter unternehmerischer Aktivitäten in die finanzielle Rechnungslegung vgl. z. B. Eichkorn (1996).

ständische Gesellschaft bzw. ihrem Leitungsgremium ist es kaum möglich, ein umfassendes Verständnis in allen Bereichen aufzubauen und dauerhaft zu pflegen. Daher ist es notwendig, eine Priorisierung vorzunehmen, um eine Konformität in den wesentlichen Bereichen anzustreben. Damit auf dieser Basis eine Handlungsempfehlung abgeleitet werden kann, ist zusätzlich eine zukünftige Entwicklung von Interesse, um mögliche Trends abschätzen zu können. Es ist somit zu untersuchen, welche Bedeutung mittelständische Gesellschaften den genannten Bereichen im Rahmen von Internal Control der Compliance beimessen und wie sie diese mittelfristig einschätzen.

Frage 1c:

Wie priorisieren die Gesellschaften Bereiche gesetzes-, regel- und normenkonformen Verhaltens und wie prognostizieren sie deren Entwicklungen?

4.3 Zur Balance von Internal Control

Internal Control dient dem Zweck, die Zielerreichung einer Gesellschaft zu unterstützen. „Eine optimal ausbalancierte unternehmerische Steuerung und Kontrolle unterstützt ein kontinuierliches, profitables Wachstum. Dabei werden die Effektivität und Effizienz der operativen Tätigkeiten, die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung sowie die Gesetzes- und Normenkonformität berücksichtigt.“⁵⁴³

Nachfolgend wird eine Hypothese erstens in Bezug auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten formuliert. Zweitens wird die Balance hinsichtlich der *Ausgestaltung* der Internal Control-Zielkategorien auf Basis der fünf Komponenten sowie drittens in Bezug auf die *Bedeutung* der Zielkategorien erarbeitet. Hierbei wird folglich zwischen der *Ausgestaltung* einerseits und der *Bedeutung* andererseits unterschieden. Die *Ausgestaltung* baut auf der Einschätzung der Studienteilnehmer hinsichtlich des Niveaus der fünf Komponenten je Zielkategorie auf. Für jede Zielkategorie wird ein Index gebildet, der mit den anderen Indices verglichen wird. Die *Bedeutung* wird hingegen auf Basis der Unterstützung und des Formalisierungsgrads der Zielkategorien untersucht. Der Schwerpunkt liegt primär auf der Analyse des Niveaus der *Ausgestaltung* von Internal Control hinsichtlich einer Balance. Der Grund für die zusätzliche Untersuchung der *Bedeutung* beruht auf dem Gedanken der Validierung der Resultate sowie der damit verbundenen Prüfung eines konsistenten Verhältnisses zwischen Ausgestaltung und Bedeutung.

⁵⁴³ Ruud/Rüdissler (2008), S. 33.

4.3.1 Zur Balance der Effizienz und Effektivität im Rahmen der operativen Tätigkeiten

Steuerung und Kontrolle der operativen Tätigkeiten sind eng mit Effizienz und Effektivität verbunden.⁵⁴⁴ In diesem Bereich werden Wert, Profitabilität und Liquidität einer Gesellschaft generiert. Daher stellen die operativen Tätigkeiten eine wichtige Zielkategorie dar. Das begründet das Interesse bzgl. des Verhältnisses von Effizienz und Effektivität.⁵⁴⁵ „(...) the best performing organizations are both effective and efficient (...).“⁵⁴⁶ Es ist zu untersuchen, wie diese beiden Zielsetzungen zueinander in Relation stehen. Zu den wenigen Autoren, die aus der Perspektive von Internal Control die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten und deren Verhältnis zueinander ansprechen, sind RUUD/RÜDISSER zu zählen: „Gewichtet man allerdings bei den Steuerungs- und Kontrollaktivitäten die Priorität der Effizienz gegenüber derjenigen der Effektivität stärker, so wird das erforderliche Gleichgewicht in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle gefährdet.“⁵⁴⁷ Hier wird somit im Kern das ausgewogene Verhältnis dieser beiden Elemente hervorgehoben.

Bei der Unterscheidung zwischen Effizienz und Effektivität ist zu berücksichtigen, dass sie nicht zwangsweise komplementär zueinander sind.⁵⁴⁸ Zur Erläuterung dienen zwei Beispiele: (a) Die Erreichung des Ziels, einen bestimmten Marktanteil zu gewinnen, ist erreicht worden. Das steht für eine hohe Effektivität des Ressourceneinsatzes. Wenn aber dieses Ziel nur deshalb erreicht werden konnte, indem die Marketingausgaben dafür weit über dem ursprünglich budgetierten Ausmass lagen, dann ist die Leistung als ineffizient zu bezeichnen.⁵⁴⁹

(b) Umgekehrt ist es bspw. möglich, dass die Forschungs- und Entwicklungsabteilung sehr kosteneffizient arbeitet. Das Ziel, neue Produkte, die sich erfolgreich am Markt behaupten, zu entwickeln, wird jedoch nicht erreicht (geringe Effektivität).

Diese Beispiele unterstreichen das Zitat von RUUD/RÜDISSER, Effizienz- und Effektivitätsziele der operativen Tätigkeiten in ein ausgewogenes Verhältnis zueinander zu setzen.

Der Index Effizienz (Effiz) setzt sich aus der gleich gewichteten Summe von *Verhältnis zwischen Arbeitseinsatz und Zielerreichung wird analysiert* (Effiz1) und *Prozessoptimierung wird angestrebt* (Effiz2) zusammen. Analog wird der Index Effektivität (Effekt) berechnet,

⁵⁴⁴ Vgl. Kapitel 2.2.1.

⁵⁴⁵ Vgl. Kinney (2000b), S. 88. Dies ist auch der Grund für diese zusätzliche Hypothese.

⁵⁴⁶ Katz/Kahn (1978), zit. in Ostroff/Schmitt (1993), S. 1345.

⁵⁴⁷ Ruud/Rüdisser (2008), S. 33.

⁵⁴⁸ Vgl. Ostroff/Schmitt (1993), S. 1345.

⁵⁴⁹ Vgl. Ritchie, B./Brindley (2007), S. 306.

der sich aus *kritische Erfolgsfaktoren werden regelmässig analysiert* (Effekt1) und *Ressourcen werden gemäss den Zielsetzungen zugeteilt* (Effekt2) zusammensetzt. Durch die Gleichgewichtung (Division durch 2) bleibt die Sechskerskala erhalten (s. Abb. 21).⁵⁵⁰

Berechnung der Indices	
Effizienz	$\text{Effiz} = (\text{Effiz1} + \text{Effiz2}) / 2$
Effektivität	$\text{Effekt} = (\text{Effekt1} + \text{Effekt2}) / 2$
Effiz1 = Verhältnis zwischen Arbeitseinsatz und Zielerreichung wird analysiert Effiz2 = Prozessoptimierung wird angestrebt Effekt1 = kritische Erfolgsfaktoren werden regelmässig analysiert Effekt2 = Ressourcen werden gemäss den Zielsetzungen zugeteilt	

Abb. 21: Berechnung der Indices von Effizienz und Effektivität

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen wird folgende Hypothese formuliert:

Hypothese 2a i:

Je mehr Wert eine Gesellschaft im Bereich der operativen Tätigkeiten auf die Effizienz legt, desto mehr Wert legt sie auch auf die Effektivität.

Zusätzlich ist eine zeitliche Perspektive im Sinne eines zukünftig ausgewogenen Verhältnisses dieser beiden Elemente von Bedeutung.⁵⁵¹ Die vorhergehenden Ausführungen sind auch im Zeitablauf von Bedeutung, weil sich Gesellschaften dauerhaft im Wettbewerb behaupten müssen. Es ist somit auch mittelfristig⁵⁵² (2010) gleichermassen auf Effizienz und auf Effektivität der operativen Tätigkeiten zu achten, um ein Prosperieren zu unterstützen.

Die Berechnung der Indices für 2010 erfolgt analog denen von 2008 (s. Abb. 21).

Hypothese 2a ii:

Je mehr Wert eine Gesellschaft im Bereich der operativen Tätigkeiten bzgl. der Effizienz prognostiziert, desto mehr Wert prognostiziert sie auch bzgl. der Effektivität (in 2010).

⁵⁵⁰ Vgl. Fragenmatrix E2 des Fragebogens in Anhang 2.

⁵⁵¹ Vgl. Ostroff/Schmitt (1993), S. 1345; Ruud/Rüdissler (2008), S. 33.

⁵⁵² Die Umfrage wurde im Jahr 2008 durchgeführt. Mit *mittelfristig* ist eine Zeitperiode von 2 Jahren gemeint.

4.3.2 Zur Ausgestaltung der Zielkategorien

Die Ausgestaltung ist für eine effektive Internal Control entscheidend. Der allgemein formulierte Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR zur Existenzprüfung des *internen Kontrollsystems* wurde durch den Ständerat und durch den PS 890 präzisiert.⁵⁵³ Obwohl die gesetzlichen und regulatorischen Anforderungen nur auf die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung fokussieren, wird im PS 890 die umfassende Ausgestaltung betont: „Ein Unternehmen sollte über ein dauernd funktionierendes IKS in allen Bereichen der Unternehmung verfügen.“⁵⁵⁴ Eine ausschliessliche Konzentration auf nur eine Zielkategorie kann zu einer Vernachlässigung einer angemessenen Steuerung und Kontrolle wesentlicher Risiken weiterer Zielkategorien führen.⁵⁵⁵ Nutzenpotenziale können besser im Fall einer umfassenden Sichtweise ausgeschöpft werden.⁵⁵⁶ Daher sollte Internal Control in einem Gleichgewicht sein.⁵⁵⁷

Wie bereits ausgeführt, werden verschiedene Stakeholder genannt, für die ein funktionierendes und umfassendes Internal Control-System von grosser Bedeutung ist.⁵⁵⁸ Wesentliche Informationen müssen zeitgerecht, korrekt und zuverlässig an die jeweiligen Entscheidungsträger kommuniziert werden.

Bspw. ist für die profitable Entwicklung der Gesellschaft die Geschäftsleitung verantwortlich. Sie muss sich auf Finanzkennzahlen verlassen können, um die richtigen Entscheidungen zu treffen. Auch hat sie Sorge zu tragen, dass sich die Mitarbeitenden gesetzeskonform verhalten und dass das Geschäftsvermögen geschützt wird. Die Geschäftsleitung ist somit an der operativen Geschäftstätigkeit, der Einhaltung von Compliance-bezogenen Anforderungen und an einer verlässlichen Finanzberichterstattung interessiert – die drei Zielkategorien sind für sie gleichermaßen relevant.

Der Wirtschaftsprüfer prüft hingegen nur die Finanzberichterstattung auf korrekte Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze, der Gesetze und Statuten – für ihn ist primär nur eine Zielkategorie von Interesse.

Auch Kreditgeber verlangen eine zuverlässige Finanzberichterstattung, um auf deren Basis Entscheidungen über die Kreditvergabe fällen zu können. Allerdings sind sie auch an erfolg-

⁵⁵³ Vgl. Ständerat (2005), Internet; Treuhand-Kammer (2008).

⁵⁵⁴ Treuhand-Kammer (2008), S. 2. Dieses Zitat ist nicht unkritisch zu sehen, weil es weder in der Theorie noch in der Praxis kaum möglich ist, *alle* Bereiche einer Gesellschaft mit Internal Control zu umfassen.

⁵⁵⁵ Vgl. Ruud/Rüdisser (2008), S. 33. Das wird in der Literatur verschiedentlich kritisiert. Vgl. z. B. Ruud/Jenal (2004), S. 1045-1046, 1049; Ruud/Rüdisser (2008), S. 33.

⁵⁵⁶ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 5.

⁵⁵⁷ Es kann allerdings für einzelne Einheiten einer Gesellschaft (oder im Ausnahmefall sogar für die Gesellschaft insgesamt) kurzfristig sinnvoll sein, die Internal Control-Zielkategorien unterschiedlich zu gewichten. Vgl. COSO (1994a), S. 16, 109; Pfaff/Ruud (2008), S. 81-82.

⁵⁵⁸ Vgl. auch Kapitel 2.2.2 und Abschnitt 4.2.2.

reichen operativen Tätigkeiten interessiert, damit der Kredit überhaupt zurückgezahlt werden kann.⁵⁵⁹

Aus den verschiedenen Ansprüchen der Stakeholder konstituieren sich unterschiedliche Anforderungen an eine Gesellschaft, wodurch die Internal Control-Zielkategorien in der Ausgestaltung entsprechend optimal ausbalanciert werden müssen. Operative Ziele, wie Umsatzwachstum, Steigerung des Marktanteils oder kosteneffiziente Produktion, werden in den (zuverlässigen) periodischen Finanzberichterstattungen abgebildet.⁵⁶⁰ Dabei bilden rechtliche, regulatorische, normative und ethische Vorgaben den Rahmen für Handlungen und Verhalten. Jede einzelne der drei Internal Control-Zielkategorien kann separat betrachtet werden, jedoch gibt es auch Überschneidungen.⁵⁶¹ Eine integrierte Sichtweise ist „in den seltensten Fällen vorhanden“⁵⁶². Damit eine Gesellschaft die diversen Risiken angemessen steuern und kontrollieren und das Potenzial eines integrierten Internal Control-Systems ausgeschöpft werden kann, ist eine ganzheitliche Sichtweise der Zielkategorien notwendig – sie sind in Balance zu halten.⁵⁶³

Doch was kann passieren, wenn Internal Control nicht in einem ausgewogenen Verhältnis ist? Dies zeigt ein aktuelles prominentes Beispiel, die Korruptionsaffäre um Siemens.⁵⁶⁴ Die operativen Ergebnisse haben sich bei Siemens über die letzten fünf Geschäftsjahre von € 2,45 Mrd. (2003) bis € 4,04 Mrd. (2007) erheblich verbessert.⁵⁶⁵ Auch das jährliche Testat des Wirtschaftsprüfers wies in diesem Zeitraum keine Einwände auf.⁵⁶⁶ Das spricht für eine erfolgreiche Steuerung und Kontrolle der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung. Allerdings wurde sich in der Vergangenheit international nicht gesetzes- und normenkonform verhalten.⁵⁶⁷ In verschiedenen Jurisdiktionen laufen Ermittlungsverfahren gegen Siemens. Diese könnten negative Folgen für die operative Tätigkeiten, die Finanz- und Ertragslage und/oder die Reputation nach sich ziehen, weil Siemens zukünftig von öffentlichen

⁵⁵⁹ Vgl. Kinney/Maher/Wright (1990), S. 2-4; Kinney (2000a), S. 1-2, 17, 71-72; Kinney (2000b), S. 85; Hermanson (2000), S. 329; PAIB (2006), S. 2.

⁵⁶⁰ Die Spannungen innerhalb einer Gesellschaft, wie zwischen kurzfristigen Zielen und langfristiger Entwicklung, werden in der Literatur verschiedentlich diskutiert. Vgl. z. B. Simons (2000), S. 7-15.

⁵⁶¹ Vgl. COSO (1994a), S. 20, 108.

⁵⁶² Meyer/Widmer (2005), S. 785.

⁵⁶³ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1045-1046; Ruud/Jenal (2005), S. 460; Ruud/Rüdiger (2008), S. 33.

⁵⁶⁴ Siemens ist zwar als Grosskonzern eindeutig nicht dem Mittelstand zuzuordnen, jedoch ist das Beispiel hier zur Illustration zweckdienlich.

⁵⁶⁵ Konzerngewinn nach Steuern. Vgl. Siemens (2007a), S. 350.

⁵⁶⁶ Dies gilt sowohl für den Geschäftsbericht auf Ebene der Siemens AG als auch auf der des Konzerns. Vgl. Siemens (2003a), S. 29; Siemens (2003b), S. 3; Siemens (2004a), S. 35; Siemens (2004b), S. 3; Siemens (2005a), S. 43; Siemens (2005b), S. 3; Siemens (2006a), S. 253; Siemens (2006b), S. 49; Siemens (2007a), S. 349; Siemens (2007b), S. 79.

⁵⁶⁷ Vgl. Siemens (2007a), S. 176-179.

Auftragsvergaben ausgeschlossen oder ihrer Gewerbe- und Betriebserlaubnis entzogen werden könnte.⁵⁶⁸

Internal Control muss bei Siemens (wieder) in ein ausbalanciertes Verhältnis gebracht werden. Das wird dadurch angestrebt, indem ein neuer „Vorstandsposten geschaffen wurde, in dessen Verantwortungsbereich alle rechtlichen und Compliance bezogenen Vorgänge fallen.“⁵⁶⁹ Auch ist neu seit April 2007 ein Compliance-Ausschuss eingesetzt.⁵⁷⁰

Siemens unternimmt somit erhebliche Anstrengungen im Bereich der Compliance, um Internal Control insgesamt zu verbessern und die Zielkategorien dadurch auf ein vergleichbares Niveau der Ausgestaltung zu bringen.⁵⁷¹

Ein anderes Beispiel stellt Hudson Foods dar, das in 1997 in den USA seinen Hauptkunden Burger King verlor, weil es mit *Escherichia coli* verunreinigte Hamburger lieferte. Dies war mit schlechter Datenqualität der Informationssysteme, verbunden mit dem Unwissen, in welchen Packungen das kontaminierte Fleisch enthalten war, zu begründen. Aufgrund des Verlusts des wichtigsten Kunden konnte Hudson Foods nicht mehr profitabel wirtschaften und wurde daraufhin von Tyson Foods aufgekauft.⁵⁷²

Die mangelhafte Ausgestaltung der Internal Control der operativen Tätigkeiten hatte somit erhebliche wirtschaftlich existenzielle Konsequenzen.

Diese Beispiele demonstrieren die Bedeutung, die Internal Control-Zielkategorien auf einem ausgeglichenen Niveau auszugestalten, um insgesamt über ein wirksames Internal Control-System zu verfügen und damit eine Gesellschaft erfolgreich führen zu können und vor Schäden zu bewahren.

Die Beurteilung der Wirksamkeit des Internal Control-Systems beruht generell auf subjektiven Einschätzungen.⁵⁷³ Das impliziert eine Herausforderung für die Operationalisierung und damit für die Messbarkeit im Rahmen einer Umfrage.⁵⁷⁴ Die Gegenüberstellung der Einschätzungen jeder Zielkategorie je befragter Gesellschaft bietet eine Lösungsmöglichkeit, um die Balance zu analysieren.⁵⁷⁵ Hierzu leistet die Ausrichtung am COSO-Framework eine wichtige

⁵⁶⁸ Vgl. Siemens (2007a), S. 182; Siemens (2007b), S. 25.

⁵⁶⁹ Siemens (2007a), S. 213.

⁵⁷⁰ Vgl. Siemens (2007a), S. 345; Siemens (2007b), S. 26.

⁵⁷¹ Vgl. Siemens (2007a), S. 88-91, 174-176, 183-185; Siemens (2007b), S. 26-27.

⁵⁷² Vgl. Belluck (1997), zit. nach Tee et al. (2007), S. 336.

⁵⁷³ Vgl. COSO (1994a), S. 20; Abschnitt 4.1.1.

⁵⁷⁴ Vgl. Kinney (2000b), S. 88. Bspw. die Anzahl Kontrollen oder die Anzahl VZÄ je Zielkategorie als Messkriterium zu wählen, ist wenig zweckmässig, weil eine qualitative Einschätzung im Vordergrund steht.

⁵⁷⁵ Hier wird davon ausgegangen, dass ein Studienteilnehmer bspw. mit Akquieszenz oder Tendenz zur Mitte in seinen Antworten relativ konsistent ist und somit gleichermassen die Zielkategorien betrifft. Durch die Gegenüberstellung der Zielkategorien pro befragte Gesellschaft spielen daher solche Verzerrungen keine wesentliche Rolle.

Hilfestellung, indem der Vergleich der Zielkategorien an konsistenten Kriterien, nämlich den Internal Control-Komponenten, ausgerichtet wird.⁵⁷⁶ Die Beurteilung der Ausgestaltung jeder Zielkategorie baut somit auf den summarischen Einschätzungen der Niveaus der fünf Komponenten durch die Studienteilnehmer auf.

Hierbei sind Besonderheiten mittelständischer Gesellschaften zu berücksichtigen. NADIG/MARTI/SCHMID weisen auf Basis der COSO-Publikationen auf die unterschiedliche Gewichtung der Komponenten bei grossen und kleineren Gesellschaften hin.⁵⁷⁷ Daran angelehnt, werden die Items zu den Komponenten Kontrollumfeld, Steuerungs- und Kontrollaktivitäten sowie Monitoring gegenüber der Risikobeurteilung und der Information & Kommunikation doppelt gewichtet, um auf Merkmale mittelständischer Gesellschaften eingehen zu können.⁵⁷⁸ Die Komponenten Steuerungs- und Kontrollmassnahmen sowie Kontrollumfeld (und bei der Compliance auch das Monitoring)⁵⁷⁹ sind selbst als Indices aufzufassen, weil sie mehrere Items umfassen. In Abb. 22 sind die Berechnungen der Indices dargelegt. Um die Sechser-skala beizubehalten (zwecks einer einfacheren Interpretation) werden die Indices durch die Summe der Gewichtungsfaktoren dividiert.⁵⁸⁰

Index	Berechnungen für die Zielkategorien
Operative Tätigkeiten	$IC_O = (2 * KU_O + Risk_O + 2 * SK_O + IK_O + 2 * Mon_O) / 8$
	$KU_O = ((GL_O + StratZiel) / 2 + (ProfilMA + VRprüftGL + ValueChain + VerantwMA) / 4) / 2$
	$SK_O = (SK_O\ def + SK_O\ umg) / 2$
Finanzberichterstattung	$IC_F = (2 * KU_F + Risk_F + 2 * SK_F + IK_F + 2 * Mon_F) / 8$
	$KU_F = ((GL_F + Ziele_F) / 2 + (ProfilMA + VRprüftGL + ValueChain + VerantwMA) / 4) / 2$
	$SK_F = (SK_F\ def + SK_F\ umg) / 2$
Compliance	$IC_C = (2 * KU_C + Risk_C + 2 * SK_C + IK_C + 2 * Mon_C) / 8$
	$KU_C = ((GL_C + Kodex) / 2 + (ProfilMA + VRprüftGL + ValueChain + VerantwMA) / 4) / 2$
	$SK_C = (SK_C\ def + SK_C\ umg) / 2$
	$Mon_C = (Meldung + Überwachung) / 2$

Abb. 22: Berechnung der Indices der drei Internal Control-Zielkategorien

⁵⁷⁶ Folgerichtig verweist COSO dabei auf die Notwendigkeit der subjektiven Einschätzung der Komponenten, die diese Kriterien darstellen. Vgl. COSO (1994a), S. 20.

⁵⁷⁷ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 4-5. Weil ein Soll- und weniger ein Ist-Zustand zur Indexberechnung zugrunde zu legen ist, wird an dieser Stelle nicht auf bestehende Studienergebnisse zurückgegriffen. Dies auch deshalb nicht, weil sie z. T. wesentliche Unterschiede aufweisen. Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 59-60; Ehrbar (2007), S. 48, 130-131.

⁵⁷⁸ Zu Internal Control in mittelständischen Gesellschaften vgl. Kapitel 3.4.

⁵⁷⁹ Monitoring der Compliance wurde für den CFO einer Gesellschaft als schwieriger als das Monitoring der Finanzberichterstattung und der operativen Tätigkeiten eingestuft. Der Grund liegt in der Annahme, dass ein CFO bzgl. der Compliance fachlich nicht die gleiche Kompetenz aufweist wie in den anderen beiden Zielkategorien, weshalb Monitoring der Compliance auf zwei Items aufbaut.

⁵⁸⁰ Vgl. Fragenmatrix C3, D1, E1 und F des Fragebogens in Anhang 2.

<p>IC_O = Internal Control der operativen Tätigkeiten KU_O = Steuerungs- und Kontrollumfeld bzgl. der operativen Tätigkeiten GL_O = Geschäftsleitung pflegt engen Kontakt zu operativen Tätigkeiten StratZiel = Die operativen Tätigkeiten sind auf die strategischen Ziele ausgerichtet Risk_O = Operative Risiken werden systematisch beurteilt SK_O = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen bzgl. der operativen Tätigkeiten SK_O_def = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind definiert SK_O_ung = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden umgesetzt IK_O = Wichtige Informationen zu operativen Tätigkeiten werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert Mon_O = Geschäftsleitung überwacht Zweckmässigkeit von Internal Control operativer Tätigkeiten</p>
<p>IC_F = Internal Control der Finanzberichterstattung KU_F = Steuerungs- und Kontrollumfeld bzgl. der Finanzberichterstattung GL_F = Geschäftsleitung legt hohen Wert auf einen verlässlichen Finanzbericht Ziele_F = Zielsetzungen der Finanzberichterstattung sind definiert Risk_F = Risiken bzgl. dieser Ziele werden systematisch beurteilt SK_F = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen bzgl. der Finanzberichterstattung SK_F_def = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind definiert SK_F_ung = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden umgesetzt IK_F = Wichtige Informationen zur Finanzberichterstattung werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert Mon_F = Die Qualität der Internal Control der Finanzberichterstattung wird regelmässig überprüft</p>
<p>IC_C = Internal Control der Compliance KU_C = Steuerungs- und Kontrollumfeld bzgl. der Compliance GL_C = Geschäftsleitung pflegt regelmässigen Kontakt zur Rechtsberatung Kodex = Ein Verhaltenskodex wird gelebt Risk_C = Risiken bzgl. Normenkonformität werden systematisch beurteilt SK_C = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen bzgl. der Compliance SK_C_def = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind definiert SK_C_ung = Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden umgesetzt IK_O = Wichtige Informationen zur Normenkonformität werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert Mon_C = Monitoring von Internal Control der Compliance Meldung = Nichtkonformes Verhalten von Mitarbeitern wird gemeldet Überwachung = Geschäftsleitung überwacht Mitarbeiter bzgl. Normenkonformität</p>
<p>Zusätzliche Items für das Steuerungs- und Kontrollumfeld (für jede Zielkategorie): ProfilMA = Anforderungsprofile an Mitarbeiter sind definiert VRprüftGL = Verwaltungsrats-Mitglieder⁵⁸¹ hinterfragen wichtige Entscheidungen der Geschäftsleitung ValueChain = Wertschöpfungsprozess ist schriftlich abgebildet (z. B. mit Flussdiagramm) VerantwMA = Mitarbeitern werden klare Verantwortungsbereiche zugewiesen</p>

Abb. 23: Legende zu Abb. 22⁵⁸²

Zusammenfassend zeigen die Ausführungen (untermauert durch die Praxisbeispiele) die Bedeutung, die Ausgestaltung der Zielkategorien in einem ausgewogenen Verhältnis zu halten. Vor diesem Hintergrund werden die Hypothesen der Balance je Zielkategorie formuliert:

⁵⁸¹ In Gesellschaften anderer Rechtsformen als AG entsprechendes Organ.

⁵⁸² Die Legende baut auf den Fragen des Fragebogens auf. Vgl. Anhang 2.

Hypothesenblock 2b i:

- (1) Je höher das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten ist, desto höher sind auch die Niveaus der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung und der Compliance.
- (2) Je höher das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung ist, desto höher sind auch die Niveaus der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Compliance.
- (3) Je höher das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance ist, desto höher sind auch die Niveaus der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung.

Als den Geschäftsprozessen inhärentes System wird somit auch Internal Control laufend dynamisch weiterentwickelt. Verschiedene, kaum beeinflussbare externe Faktoren oder auch veränderte und neue Zielsetzungen einer Gesellschaft beeinflussen die Ausgestaltung von Internal Control massgeblich. Für Internal Control bedeutet diese Dynamik, dass sich im Zeitverlauf kurzfristig⁵⁸³ unterschiedliche Gewichtungen zwischen den Zielkategorien ergeben können.⁵⁸⁴ Die (Ober-)Leitung einer Gesellschaft, die für das Monitoring verantwortlich ist, hat dafür zu sorgen, dass das Internal Control-System durch laufende Anpassungen und Verbesserungen den aktuellen Anforderungen gerecht wird.⁵⁸⁵ Auch bei gelegentlichen, kurzfristig ungleichen Gewichtungen kann mittelfristig ein profitables Wachstum einer Gesellschaft durch Internal Control nur dann erfolgreich unterstützt werden, wenn die Zielkategorien gleichermaßen berücksichtigt werden.⁵⁸⁶ Ein ausbalanciertes Verhältnis der Zielkategorien wird folglich auch zukünftig wesentlich für die Erreichung der Ziele einer Gesellschaft und damit für ihre positive Entwicklung sein.

An dieser Stelle sei nochmals auf das treffende Beispiel von Siemens verwiesen. Zurzeit unternimmt Siemens erhebliche Anstrengungen im Bereich der Compliance, um Internal Control insgesamt zu verbessern und die Zielkategorien dadurch auf einen vergleichbaren Stand zu bringen.⁵⁸⁷ Diese Bestrebungen implizieren, dass Siemens mittelfristig die drei Zielkategorien wieder in Balance zu bringen versucht.

Die Berechnung der Indices der Zielkategorien von 2010 erfolgt analog zu denen von 2008 (s. Abb. 22).

⁵⁸³ Darunter wird der Zeitraum von bis zu einem Jahr verstanden.

⁵⁸⁴ Vgl. Spira/Page (2003), S. 646-652; Pfaff/Ruud (2008), S. 81-82.

⁵⁸⁵ Vgl. COSO (1994a), S. 69; Pfaff/Ruud (2008), S. 74.

⁵⁸⁶ Vgl. Ruud/Rüdissler (2008), S. 33.

⁵⁸⁷ Vgl. Siemens (2007a), S. 88-91, 174-176, 183-185; Siemens (2007b), S. 26-27.

Hypothesenblock 2b ii:

- (1) Je höher das prognostizierte Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten ist, desto höher sind auch die prognostizierten Niveaus der Ausgestaltung der Internal Control Finanzberichterstattung und der Compliance (in 2010).
- (2) Je höher das prognostizierte Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung ist, desto höher sind auch die prognostizierten Niveaus der Ausgestaltung der Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Compliance (in 2010).
- (3) Je höher das prognostizierte Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance ist, desto höher sind auch die prognostizierten Niveaus der Ausgestaltung der Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung (in 2010).

4.3.3 Zur Bedeutung der Zielkategorien

Die Balance der Ausgestaltung kann durch die Analyse der gleich gewichteten Bedeutung von Internal Control validiert werden. Ein ausgewogenes Verhältnis der Zielkategorien ist notwendig, damit Internal Control die Erreichung der Ziele einer Gesellschaft wirksam unterstützen kann.⁵⁸⁸ Das COSO-Framework trägt durch seine Definition von Internal Control der gleichwertigen Bedeutung der Zielkategorien Rechnung. Unter Bedeutung werden hierbei erstens der *Grad der Formalisierung* der jeweiligen Zielkategorie und zweitens die *Unterstützung* einer Zielkategorie als Ausdruck ihrer Wichtigkeit verstanden. Dahinter steckt der Gedanke, dass mit zunehmender Bedeutung einer Zielkategorie, diese auch durch formale Strukturen unterstützt wird. Diese beiden Aspekte sind kurz zu erläutern.

Die formale Ausgestaltung von Internal Control wird durch verschiedene Trends massgeblich beeinflusst. Dazu gehören Entwicklungen auf regulatorischer Ebene (z. B. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR; PS 890; Sec. 404 SOX) und auf operativer Ebene.⁵⁸⁹ Aufgrund dieser regulatorischen Trends wird in der Literatur auf die Tendenz hingewiesen, dass insbesondere Internal

⁵⁸⁸ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1045-1046; Ruud/Rüdissler (2008), S. 33; Pfaff/Ruud (2008), S. 42.

⁵⁸⁹ Als weitere Faktoren werden in der Fachliteratur bspw. die IT, die Globalisierung und Methoden des Wirtschaftsprüfers genannt. Vgl. Kinney (2000b), S. 89; Spira/Page (2003), S. 646-647.

Control der Finanzberichterstattung und auch der Compliance zunehmend formalisiert sind.⁵⁹⁰ Der Fortschritt der IT wirkt sich auf die operativen Tätigkeiten der Gesellschaften aus.⁵⁹¹ Bspw. werden manuelle *Controls* zunehmend automatisiert.⁵⁹² Diese Faktoren haben alle einen direkten Einfluss auf den Formalisierungsgrad und die Unterstützung der Internal Control-Zielkategorien.

Internal Control ist darauf ausgerichtet, die Zielerreichung einer Gesellschaft mit angemessener Sicherheit zu gewährleisten.⁵⁹³ Das erfordert die Unterstützung der Zielkategorien im Sinne eines weit gefassten und ausgewogenen Wirkungsbereichs. Das steht im Kontrast zu der eingeschränkten regulatorischen Interpretation, die lediglich die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung betont. Dadurch entsteht die Gefahr, dass weitere wesentliche Zielsetzungen, die eine Gesellschaft zu erreichen strebt, nicht ausreichend unterstützt werden.

Hier kann nochmals das treffende Beispiel von Siemens angeführt werden.⁵⁹⁴ Optimal ausbalancierte formale Strukturen unterstützen die Zielerreichung in den Kategorien. Damit wird zum langfristigen Prosperieren der Gesellschaft beigetragen – die Zielkategorien sind gleichermaßen für eine Gesellschaft von Bedeutung.⁵⁹⁵ Die Vernachlässigung einer Zielkategorie kann, wie das Beispiel von Siemens zeigt, negative Folgen für eine Gesellschaft nach sich ziehen.

Zusammenfassend wird die Bedeutung von Internal Control anhand des Formalisierungsgrads und der Unterstützung der Zielkategorien charakterisiert. In Anlehnung an die Definition von COSO ist den Zielkategorien eine gleichartige Bedeutung beizumessen.

Die Berechnungen der Indices sind in Abb. 24 dargestellt. Sie setzen sich durch das gleichgewichtete Mittel der Unterstützung der Zielkategorien und des Formalisierungsgrads zusammen.⁵⁹⁶

⁵⁹⁰ Vgl. Ruud/Jenal (2005), S. 1046; Rittenberg/Martens/Landes (2007), S. 50; Pfaff/Ruud (2008), S. 81-82. Diese Aspekte drücken sich im PS 890 dadurch aus, „(...) dass dieses vom Verwaltungsrat definierte IKS schriftlich dokumentiert ist und im Tagesgeschäft des Unternehmens Anwendung findet.“ Treuhand-Kammer (2008), S. 2.

⁵⁹¹ Vgl. Abschnitt 4.2.3.

⁵⁹² Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 24-25. Das gilt auch für mittelständische Gesellschaften. Vgl. BITKOM (2008), S. 13.

⁵⁹³ Vgl. COSO (1994a), S. 13.

⁵⁹⁴ Vgl. Abschnitt 4.3.2.

⁵⁹⁵ Vgl. Ruud/Rüdiger (2008), S. 33; Pfaff/Ruud (2008), S. 41-42;

⁵⁹⁶ Vgl. Fragen B1 und B2 des Fragebogens in Anhang 2.

Bedeutung der Zielkategorie	Indexberechnung
Operativen Tätigkeiten	$Bed_O = (U_O + O_form) / 2$
Finanzberichterstattung	$Bed_F = (U_F + F_form) / 2$
Compliance	$Bed_C = (U_C + C_form) / 2$
Bed_O = Bedeutung der operativen Tätigkeiten Bed_F = Bedeutung der Finanzberichterstattung Bed_C = Bedeutung der Compliance U_O = Unterstützung der operativen Tätigkeiten U_F = Unterstützung der Finanzberichterstattung U_C = Unterstützung der Compliance O_form = Formalisierungsgrad der operativen Tätigkeiten F_form = Formalisierungsgrad der Finanzberichterstattung C_form = Formalisierungsgrad der Compliance	

Abb. 24: Berechnung der Indices der Bedeutung der drei Internal Control-Zielkategorien

Aus Basis dieser Ausführungen werden drei Hypothesen bzgl. der ausbalancierten Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien formuliert:

Hypothesenblock 2c:

- (1) Je mehr Bedeutung eine Gesellschaft Internal Control der operativen Tätigkeiten beimisst, desto mehr Bedeutung misst sie auch Internal Control der Finanzberichterstattung und der Compliance bei.
- (2) Je mehr Bedeutung eine Gesellschaft Internal Control der Finanzberichterstattung beimisst, desto mehr Bedeutung misst sie auch Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Compliance bei.
- (3) Je mehr Bedeutung eine Gesellschaft Internal Control der Compliance beimisst, desto mehr Bedeutung misst sie auch Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung bei.

4.4 Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking

Für die Analyse der Ausgestaltung von Internal Control in den drei Zielkategorien werden erstens *Zusammenhänge* zwischen den Charakteristika der Gesellschaften und dem Stand von Internal Control untersucht. Zweitens werden im Sinne eines Benchmarking in Abhängigkeit des Stands von Internal Control drei Gruppen gebildet, um diese auf *Unterschiede* und *Trends* bzgl. der Charakteristika und der Ausgestaltung der Zielkategorien zu analysieren.

4.4.1 Charakteristika der Gesellschaften

Die Bedeutung von Charakteristika von Gesellschaften als wesentliche Faktoren im Zusammenhang mit *Control-Systemen* ist bereits seit längerer Zeit bekannt.⁵⁹⁷ Gleichwohl besteht noch Bedarf, den Zusammenhang der Ausgestaltung von Internal Control und Charakteristika von Gesellschaften weiter zu untersuchen.⁵⁹⁸ PFAFF/RUUD haben insbesondere für mittelständische Schweizer Gesellschaften eine richtungsweisende Leitlinie publiziert.⁵⁹⁹ International sind insbesondere die Studien von GE/McVAY, ASHBAUGH/COLLINS/KINNEY und DOYLE/GE/McVAY zu nennen, die sich mit dem Zusammenhang verschiedener Charakteristika von US-amerikanischen börsenkotierten AGs mit veröffentlichten Schwächen von Internal Control der Finanzberichterstattung auseinandersetzen.⁶⁰⁰ Deren Ergebnisse können unter Berücksichtigung der Besonderheiten von mittelständischen Schweizer Gesellschaften wichtigen Input bieten. Bspw. ist zu beachten, dass in der Schweiz der Mittelstand primär nicht börsenkotiert ist. Daher sind insbesondere Studien von Interesse, die mittelständische Gesellschaften untersuchen.⁶⁰¹ GARENGO/BITITCI analysieren Charakteristika von schottischen KMU bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten, wobei sie explizit darauf hinweisen, dass eine umfassende Analyse der aufgedeckten Zusammenhänge noch aussteht.⁶⁰² RITCHIE, J./RICHARDSON betonen die unterschiedlichen Charakteristika von KMU und zeigen damit die Notwendigkeit auf, diese in der Forschung verstärkt in den Analysen zu berücksichtigen.⁶⁰³

Nachfolgend werden Hypothesen für in der Literatur als wesentlich identifizierte Charakteristika von Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control entwickelt:⁶⁰⁴

- Grösse und Komplexität;
- Alter und Wachstum;
- Personalunion auf der Führungsebene;
- Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4;
- Anzahl Stakeholder;
- Branche.⁶⁰⁵

⁵⁹⁷ Vgl. Ginzberg (1980); Ittner/Larcker (2001), S. 352.

⁵⁹⁸ Vgl. Doyle/Ge/McVay (2007), S. 200.

⁵⁹⁹ Vgl. Pfaff/Ruud (2008).

⁶⁰⁰ Vgl. Ge/McVay (2005); Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007); Doyle/Ge/McVay (2007).

⁶⁰¹ Die Studie von KPMG/IRC konzentriert sich auf die grössten Schweizer Unternehmen und berücksichtigt Grösse und Komplexität als einzige Charakteristika. Vgl. KPMG/IRC (2005).

⁶⁰² Ihr Fokus liegt auf Performance Measurement. Vgl. Garengo/Bititci (2007).

⁶⁰³ Vgl. Ritchie, J./Richardson (2000).

⁶⁰⁴ Die Auswahl beruht sowohl auf regulatorischen Anforderungen als auch auf Fachliteratur.

⁶⁰⁵ Für die Branche als wesentliches Charakteristikum (im Sinne einer Kontrollvariable) vgl. Abschnitt 4.5.

Grösse und Komplexität

Auf die Besonderheiten kleinerer Gesellschaften und damit der Grösse und Komplexität als wichtige Differenzierungscharakteristika im Zusammenhang mit der Ausgestaltung von Internal Control wird in der Fachliteratur verschiedentlich hingewiesen.⁶⁰⁶ Diese Zusammenhänge sind noch eingehend zu erforschen.⁶⁰⁷ Per definitionem verfügen kleinere Gesellschaften über eine geringere Anzahl von Mitarbeitenden. Damit fehlen ihnen ggf. die personellen Ressourcen, ein angemessenes Internal Control-System auszugestalten und aufrechtzuerhalten.⁶⁰⁸ Bspw. kann sich das durch einen Verstoss gegen das Prinzip der Funktionentrennung ausdrücken oder die Mitarbeitenden verfügen nicht über angemessenes Know-how, ihre Aufgaben mit einer adäquaten Sorgfalt und Expertise zu erfüllen.⁶⁰⁹ Darüber hinaus sehen sich mittelständische Gesellschaften im Vergleich zu grossen Gesellschaften häufiger Finanzierungsengpässen ausgesetzt.⁶¹⁰ Zur aktiven Ausgestaltung von Internal Control sind aber auch finanzielle Mittel notwendig (z. B. für externe Berater etc.). In der Literatur wird entsprechend postuliert, dass grössere Gesellschaften ein höheres Niveau von Internal Control aufweisen, das sich z. B. in formaleren Steuerungs- und Kontrollaktivitäten oder Monitoring-systemen zur Überwachung von komplexen und anspruchsvollen Transaktionen oder operativen Tätigkeiten zeigt.⁶¹¹ In der Studie von KPMG/IRC wird explizit der Stand von Internal Control unter Berücksichtigung der Grösse und Komplexität der Gesellschaften untersucht.⁶¹² Aufbauend auf diese Studie sind diese beiden wichtigen Charakteristika im direkten Zusammenhang mit den einzelnen Internal Control-Zielkategorien zu analysieren. Im Bereich der operativen Tätigkeiten ist die Rolle der Grösse insbesondere bei Gesellschaften innerhalb einer Grössenklasse, wie des Mittelstands, noch weiter zu erforschen.⁶¹³ Studien weisen auf positive Zusammenhänge zwischen der Grösse einer Gesellschaft und der Ausgestaltung von operativen *Control*-Systemen hin.⁶¹⁴ Das bedeutet, dass mit zunehmender Grösse einer Gesellschaft auch effektivere Internal Control-Strukturen ausgestaltet werden. Die wirtschaftliche Bedeutung einer Gesellschaft wird u. a. anhand der Grösse als entscheidender Faktor für die Voraussetzung der Durchführung einer ordentlichen Revision in Art.

⁶⁰⁶ Vgl. z. B. FEE (2004), S. 5 und nachfolgende Ausführungen.

⁶⁰⁷ Vgl. Otley (1980), S. 423; Bourqui/Blumer (1994), S. 1069; Chenhall (2003), S. 148-150; PwC (2006), S. 5; Richartz (2006), S. 847; Rittenberg/Martens/Landes (2007), S. 47; Stenz/Csibi (2008), S. 190.

⁶⁰⁸ Vgl. Richartz (2006), S. 847-848; Treuhand-Kammer (2008), S. 8; Pfaff/Ruud (2008), S. 85-87.

⁶⁰⁹ Vgl. Ge/McVay (2005), S. 153-154; Pfaff/Ruud (2008), S. 89.

⁶¹⁰ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 30.

⁶¹¹ Vgl. Rittenberg (2006), S. 48; Richartz (2006); Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 172-173; Leone (2007), S. 225; Pfaff/Ruud (2008), S. 86.

⁶¹² Vgl. KPMG/IRC (2005).

⁶¹³ Vgl. Chenhall (2003), S. 148, 149; Garengo/Biazzo/Bititci (2005), S. 42; Garengo/Bititci (2007), S. 802.

⁶¹⁴ Vgl. z. B. Bruns/Waterhouse (1975), S. 190; Davila (2005), S. 243.

727 Abs. 1 Ziff. 3 OR definiert. Entsprechend wird sie in der Existenzprüfung durch den Wirtschaftsprüfer gemäss PS 890 berücksichtigt. Daher wird davon ausgegangen, dass die Grösse für die Ausgestaltung von Internal Control ein entscheidendes Charakteristikum darstellt: „Bei kleineren Unternehmen können zur Erreichung von IKS-Zielen weniger formale Mittel und einfachere Arbeitsabläufe ausreichen.“⁶¹⁵ Neben weiteren Autoren weisen bspw. DOYLE/GE/MCVAY nach, dass die Grösse von Gesellschaften negativ mit der Publikation von Internal Control-Schwächen der Finanzberichterstattung zusammenhängt.⁶¹⁶ Allerdings bestehen hierzu kontroverse Befunde.⁶¹⁷

FEE zeigt, dass die Grösse einer Gesellschaft auch für die Ausgestaltung von Internal Control der Compliance eine wesentliche Rolle spielt.⁶¹⁸ Die Forschungsergebnisse von MCKENDALL/WAGNER unterstützen dies.⁶¹⁹ RAE/SUBRAMANIAM finden hingegen keinen signifikanten Zusammenhang zwischen der Grösse einer Gesellschaft und Internal Control-Qualität.⁶²⁰ Gemäss einer Studie von PwC/ECRC steigt mit der Grösse einer Gesellschaft die Anzahl von Betrugsfällen.⁶²¹ Die Anforderungen an die Ausgestaltung von Internal Control der Compliance wachsen somit mit der Grösse einer Gesellschaft. Deshalb wird in Anlehnung an die Resultate von MCKENDALL/WAGNER postuliert, dass mit der Grösse das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance zunimmt.

In dieser Arbeit wird sich an die in der Schweiz vertretenen Meinung angelehnt und damit postuliert, dass mit zunehmender Grösse der Gesellschaft das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control steigt. Die unterschiedlichen Studienergebnisse sind u. a. damit zu erklären, dass diverse Operationalisierungen der Grösse vorgenommen werden. Um ein möglichst differenziertes Ergebnis zu erzielen, wird daher die im Schweizer Gesetz definierten Grössenkriterien VZÄ, Umsatzgrösse und Bilanzsumme als Variablen gewählt.⁶²² Dabei wird die Grösse durch den natürlich Logarithmus der Anzahl VZÄ (VZÄ_In) gemessen. Sowohl die

⁶¹⁵ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 5.

⁶¹⁶ Vgl. Kinney/McDaniel (1989), S. 91; Wright/Wright (1996), S. 67; Hermanson (2000), S. 327; Bryan/Lilien (2005), S. 23-24; Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 190; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 220.

⁶¹⁷ Entscheidend ist dabei, wie die Grösse operationalisiert wird. Vgl. DeFond/Jiambalvo (1991), S. 651; Richardson/Tuna/Wu (2002), S. 16.

⁶¹⁸ Vgl. FEE (2005a), S. 18.

⁶¹⁹ Vgl. McKendall/Wagner (1997), S. 642.

⁶²⁰ Vgl. Rae/Subramaniam (2008), S. 118.

⁶²¹ Vgl. PwC/ECRC (2007), S. 4. Eine Metaanalyse von verschiedenen Studien bzgl. des Zusammenhangs zwischen Grösse und Betrugsfälle zeigt unterschiedliche Ergebnisse auf. Teilweise werden positive Zusammenhänge aufgedeckt und teilweise können keine nachgewiesen werden. Vgl. McKendall/Wagner (1997), S. 630-631.

⁶²² Die Verwendung zweier unterschiedlicher Arten der Messung von Grösse – finanziell (UMSATZ, BILANZ) und nichtfinanziell (VZÄ) – birgt darüber hinaus den Vorteil, mögliche Unterschiede durch Spielräume in den Rechnungslegungsstandards zu berücksichtigen. Vgl. Chenhall (2003), S. 149.

Umsatzgrösse (UMSATZ) als auch die Bilanzsumme (BILANZ) werden durch eine Bildung von jeweils fünf Grössenklassen ermittelt.⁶²³ An den Ausführungen schliesst sich folgende Hypothese an, wobei zugunsten einer kompakten Darstellung die drei Zielkategorien zusammen genannt werden.

Hypothese 3a i:

Je grösser eine Gesellschaft ist, desto höher ist das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance.

Verschiedene Studien weisen darauf hin, dass grosse Gesellschaften tendenziell als komplex zu bezeichnen sind, wobei die Komplexität im Zusammenhang mit Internal Control noch weiter zu erforschen ist.⁶²⁴ Publikationen zu Internal Control der operativen Tätigkeiten zeigen, dass komplexe Gesellschaften einen höheren Stand von Internal Control aufweisen.⁶²⁵ Das ist konsistent zu Studienergebnissen bspw. von DOYLE/GE/MCVAY, dass Komplexität positiv mit der Anzahl publizierter Internal Control-Schwächen bzgl. der Finanzberichterstattung zusammenhängt.⁶²⁶ Erhöhte Komplexität einer Gesellschaft offenbart ebenso mehr Möglichkeiten, deliktische oder unethische Handlungen zu begehen (Compliance).⁶²⁷ Mit der Zunahme an Komplexität steigen somit die Anforderungen an Internal Control und der Anspruch, über ein höheres Niveau von Internal Control zu verfügen. Dies wird für die drei Zielkategorien gleichermaßen postuliert.

Daher wird erwartet, dass ein positiver Zusammenhang zwischen der Komplexität und dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control vorliegt. Die Variable KOMPLEXITÄT wird als Index durch die gleich gewichtete Summe von sechs Items operationalisiert. Weil die operative Geschäftstätigkeit als Hauptfaktor für die Komplexität anzusehen ist, orientieren sich

⁶²³ Aufgrund der Klassenbildung bei UMSATZ und BILANZ gehen aus statistischer Sicht Informationen für die Auswertung verloren. Das ist bei der Interpretation der Ergebnisse zu beachten. Weil diese finanziellen Informationen als sensibel einzustufen sind und daher die Gefahr bestand, dass ein Grossteil der Studienteilnehmer sie deshalb verweigern könnte, wurden trotzdem klassierte Fragen zu UMSATZ und BILANZ formuliert. Vgl. Pfohl (2006a), S. 13.

⁶²⁴ Vgl. Chenhall (2003), S. 143-144; KPMG/IRC (2005), S. 39-40; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 200. Die Ergebnisse der Studie von KPMG/IRC weisen auf unterschiedliche Zusammenhänge von Internal Control und Komplexität hin. Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 40-55.

⁶²⁵ Hier wird auch der Begriff *professional controls* verwendet, der qualitativ den einfachen *administrativ controls* überlegen ist. Vgl. Abernethy/Stoelwinder (1995), S. 3. Bei komplexen operativen Tätigkeiten kann ebenfalls die Fehleranfälligkeit steigen. Hier ist auf die extensive Literatur z. B. zu Qualitätsmanagement und kontinuierlichen Verbesserungsprozessen zu verweisen.

⁶²⁶ Vgl. Ge/McVay (2005), S. 154; Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 168, 190; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 220.

⁶²⁷ Vgl. McKendall/DeMarr/Jones-Ridders (2002), S. 369.

die Items an der Wertschöpfungskette von Porter, die an Dienstleistungsgesellschaften angepasst wurde.⁶²⁸

Hypothese 3a ii:

Je *komplexer* eine Gesellschaft ist, desto höher ist das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance.

Alter und Wachstum

Ein weiteres Charakteristikum, das mit der Ausgestaltung von Internal Control zusammenhängt, ist das Alter einer Gesellschaft. Dies lässt sich exemplarisch anhand der Überlebensraten der Schweizer Dienstleistungsgesellschaften zwischen 2001 und 2004 zeigen: Nach dem ersten Jahr mussten fast 20% der neu gegründeten Unternehmen wieder schliessen. Diese Quote fiel bis zum vierten Jahr auf 7,6%.⁶²⁹

Gemäss ROOT haben junge Gesellschaften noch keine systematischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen ausgestalten können; diese entwickeln sich anfänglich eher organisch. Mit der Zeit werden durch Lernprozesse wichtige Erfahrungen gesammelt, die die Entwicklung einer effektiven Internal Control in Form von formalen Strukturen, Regeln, Plänen, Richtlinien etc. ermöglichen. So kann zur Zielerreichung einer Gesellschaft und damit zum Überleben beigetragen werden.⁶³⁰

Ältere Gesellschaften haben im Vergleich zu jüngeren mit höherer Wahrscheinlichkeit bereits diverse Herausforderungen bzgl. Internal Control gemeistert. Sie kennen daher ihre eigenen Bedürfnisse besser und konnten durch Anpassungs- und Lernprozesse verschiedene Schwachstellen beseitigen.⁶³¹ Daher wird bei älteren Gesellschaften ein höheres Niveau der Ausgestaltung in den Internal Control-Zielkategorien erwartet. Es wird davon ausgegangen, dass dieser Zusammenhang für die drei Zielkategorien von Geltung ist:

⁶²⁸ Die Anpassung erfolgte aufgrund der in der Literatur anzutreffenden Kritik, dass das Wertkettenmodell primär auf Produktionsgesellschaften ausgerichtet ist. Vgl. z. B. Armistead/Clark (1993), S. 5. Auf die Relevanz des Wertkettenmodells für Internal Control wird in der Literatur verschiedentlich hingewiesen. Vgl. Jenal (2006), S. 97; Pfaff/Ruud (2008), S. 62-63. Die Items umfassen (1) Beschaffung von Vorleistungen, (2) Forschungs- und Innovationsbestrebung, (3) Anzahl der Produkte/Leistungen, (4) Art der Leistungserbringung, (5) Art der Kundenbeziehung und (6) Diversität der Absatzmärkte. Vgl. Fragen G1 des Fragebogens in Anhang 2. Die Items 3, 4 und 6 werden ähnlich auch in der Studie von KPMG/IRC (2005) zu Internal Control verwendet. Item 6 findet als Anzahl von Segmenten auch in anderen Studien Verwendung. Vgl. z. B. Leone (2007), S. 229.

⁶²⁹ Vgl. BfS (2007d), Internet.

⁶³⁰ Vgl. Root (1998), S. 32-34.

⁶³¹ Vgl. Davila (2005), S. 243; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 200; Garengo/Nudurupati/Bititci (2007), S. 684.

Bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten zeigen GARENGO/NUDURUPATI/BITITCI, dass ältere Gesellschaften im Vergleich zu jüngeren sich ihrer Ansprüche besser bewusst sind und dadurch Internal Control besser auf ihre spezifischen Erfordernisse anpassen.⁶³²

Es ist anzunehmen, dass eine ältere mittelständische Gesellschaft mit diversen Mängeln in ihrer Finanzberichterstattung von ihrem Wirtschaftsprüfer bereits Feedback dazu bekommen hat, weil Internal Control in der Vergangenheit auch unabhängig der Existenzprüfung bereits im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zur Bestimmung des Prüfungsumfangs berücksichtigt wurde.⁶³³ DOYLE/GE/MCVAY weisen nach, dass das Alter negativ mit der Anzahl publizierter Internal Control-Schwächen zusammenhängt.⁶³⁴

Haben sich Mitarbeitende nicht gesetzes- oder normenkonform verhalten, so ist davon auszugehen, dass die Geschäftsleitung zukünftig darauf achtet, ein erneutes Fehlverhalten, z. B. durch organisatorische Veränderungen, zu verhindern. Dadurch drückt sich ein Lernprozess aus, der sich per definitionem erst mit der Zeit bzw. mit dem Alter einer Gesellschaft entwickeln kann.⁶³⁵ Bei einer aktuellen Schweizer Umfrage von MÖLLER/STEINER geben mit 73% der Unternehmen als häufigste Nennung an, Etablierung/Ausbau eines Internal Control-Systems zur Vorbeugung wirtschaftskrimineller Handlungen zu planen.⁶³⁶

Zusammenfassend wird angenommen, dass ein positiver Zusammenhang zwischen Alter und Ausgestaltung von Internal Control vorliegt. ALTER wird definiert durch die Anzahl Jahre, die seit der Gründung der Gesellschaft (bzw. Eintragung ins Handelsregister) bis zum Zeitpunkt der Umfrage (2008) verstrichen ist.

Hypothese 3a iii:

Je *älter* eine Gesellschaft ist, desto höher ist das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance.

Eng verbunden mit dem Alter ist das Wachstum einer Gesellschaft. Diese Sichtweise trägt dem Umstand Rechnung, dass weder die Gesellschaften noch ihr Internal Control als statisch anzusehen sind. Vielmehr unterliegen sie dynamischen Veränderungsprozessen. In der Fach-

⁶³² Vgl. Garengo/Nudurupati/Bititci (2007), S. 684.

⁶³³ Vgl. Möller/Pfaff (2007b), S. 21, 23; Treuhand-Kammer (2008), S. 5; Pfaff/Ruud (2008), S. 98.

⁶³⁴ Vgl. Doyle/Ge/McVay (2007), S. 211.

⁶³⁵ Darauf weist eine Studie bspw. in Bezug auf einen Verhaltenskodex hin, der mit der Zeit ausführlicher und besser formuliert wird. Vgl. Schnatterly (2003), S. 605.

⁶³⁶ Weitere Nennungen: Etablierung/Verbesserung des IT-Sicherheitskonzepts (46%); Erarbeitung/Überarbeitung von Leitlinien/Richtlinien/Anweisungen (45%); Überarbeitung von Berechtigungskonzepten (42%) (Mehrfachnennungen möglich). Vgl. Möller/Steiner (2008), S. 26-27.

literatur wird auf den Zusammenhang zwischen dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control und dem Wachstum einer Gesellschaft hingewiesen, wobei auch der Zeitraum und damit das Alter der Gesellschaft berücksichtigt werden.⁶³⁷ Diese Zusammenhänge können in Lebenszyklusphasen eingeteilt werden.⁶³⁸ Vor diesem Hintergrund wird in Anlehnung an die Forschungsliteratur postuliert, dass Internal Control in jeder Wachstumsphase unterschiedlich ausgestaltet ist, weil es verschiedenen Anforderungen zu genügen hat.⁶³⁹

Neu gegründete Gesellschaften haben weder Zeit noch Ressourcen, Internal Control intensiv auszugestalten.⁶⁴⁰ Die Gesellschaften, die sich am Markt durchsetzen, expandieren mit der Zeit. In dieser Wachstumsphase findet eine zunehmende Delegation von Entscheidungen von oberen zu unteren Ebenen statt. Damit werden bspw. Zielsetzungsvereinbarungen und Überwachung der Mitarbeitenden notwendig. Die anfänglich eher organisch gewachsenen Internal Control-Strukturen sind zu systematisieren, um das Überleben der Gesellschaft weiterhin unterstützen zu können. Die darüber hinaus erfolgreich expandierenden Gesellschaften verfügen über die notwendigen Ressourcen, sich weiter mit der Systematisierung von Internal Control, die sich bspw. in schriftlich dokumentierten Zielplanungen oder Verhaltensvorschriften ausdrücken, auseinanderzusetzen. In diesen (reifen) Gesellschaften treten daher eine geringere Anzahl von Internal Control-Mängeln auf.⁶⁴¹

Empirische Ergebnisse weisen sowohl für die Zielkategorien der operativen Tätigkeiten als auch der Finanzberichterstattung einen positiven Zusammenhang zwischen dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control und Wachstum, unter Berücksichtigung des Alters der Gesellschaften, nach.⁶⁴² Auch im Zusammenhang mit Compliance wird auf das Wachstum als besondere Herausforderung verwiesen, jedoch mit unterschiedlichen Ergebnissen.⁶⁴³

Aufgrund dieser Ausführungen wird erwartet, dass sich bei wachsenden Gesellschaften mit zunehmendem Alter die höheren Anforderungen an Internal Control in den drei Zielkatego-

⁶³⁷ Vgl. Root (1998), S. 32-34; Goodfellow/Willis (2006a), S. 11-13; Kapitel 2.2.2. CHENHALL fordert dazu auf, auch Wachstum im Zusammenhang mit *Control* zu analysieren. Vgl. Chenhall (2003), S. 149.

⁶³⁸ Hiervon bestehen verschiedene Typologien. Bspw. unterscheiden MILLER/FRIESEN zwischen Geburt, Wachstum, Reife, Wiederbelebung und Niedergang. Vgl. Miller/Friesen (1984), S. 1163. PÜMPIN/WUNDERLIN kategorisieren nach Pionier-, Wachstums-, Reife- und Wendegesellschaften. Vgl. Pümpin/Wunderlin (2005), S. 45-169.

⁶³⁹ Vgl. Root (1998), S. 32-34; Goodfellow/Willis (2006a), S. 11-13.

⁶⁴⁰ Ggf. sind diese Gesellschaften weniger darauf angewiesen, weil sie aufgrund der relativ kleinen Mitarbeiteranzahl einen direkten persönlichen Führungsstil pflegen können. Vgl. Freiling (2007), S. 6; Leone (2007), S. 232.

⁶⁴¹ Vgl. Root (1998), S. 32-34; Pümpin/Wunderlin (2005), S. 47, 11-140; Ge/McVay (2005), S. 150-151; Bryan/Lilien (2005); Doyle/Ge/McVay (2007).

⁶⁴² Vgl. z. B. Moores/Yuen (2001); Bryan/Lilien (2005); Davila (2005); Doyle/Ge/McVay (2007); Garengo/Nudurupati/Bititci (2007), S. 679, 681, 684.

⁶⁴³ Hier ist zu beachten, dass meist die Anzahl aufgedeckter illegaler oder unethischer Fälle untersucht wird, die als Hinweis auf den Stand von Internal Control der Compliance interpretiert werden kann. Für eine Übersicht siehe McKendall/Wagner (1997), S. 630.

rien durch ein höheres Niveau der Ausgestaltung ausdrücken. Die Messung dieser kombinierten Variablen wird durch ALTER*WACHSTUM vorgenommen. WACHSTUM wurde unter Zuhilfenahme der erhaltenen Informationen des BFS ermittelt. Diese umfassten für jede Gesellschaft die Grössenklasse in VZÄ von 2005. Im Rahmen der Umfrage wurde in 2008 auch nach der Anzahl VZÄ gefragt. War eine Gesellschaft in 2008 aufgrund ihrer Angaben einer höheren Grössenklasse zuzuordnen, wurde daraus geschlossen, dass sie innerhalb der letzten drei Jahre gewachsen war.⁶⁴⁴

Hypothese 3a iv:

Je *älter* eine Gesellschaft ist, die innerhalb der letzten drei Jahre *gewachsen* ist, desto höher ist das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance.

Personalunion

Insbesondere bei mittelständischen Gesellschaften wird im Zusammenhang mit Internal Control die Funktionentrennung als Herausforderung diskutiert, die sich aufgrund der kleineren Mitarbeiteranzahl ergeben kann.⁶⁴⁵ Hohe Bedeutung kommt dieser Thematik insbesondere dann zu, wenn sie auf der Leitungsebene einer Gesellschaft auftritt.⁶⁴⁶ Hier steht somit die Dominanz des Geschäftsleiters (CEO) im Vordergrund.⁶⁴⁷ Probleme können sich bspw. dann ergeben, wenn die leitungsverantwortliche Person gleichzeitig zentrale Positionen wie VR-Präsidentschaft oder Finanzleitung innehat oder Haupteigentümer ist. Eine Gefahr besteht darin, dass durch die Personalunion und damit verbundene Machtkonzentration wichtige Steuerungs- und Kontrollaktivitäten umgangen werden können.

In der Literatur wird auf Herausforderungen insbesondere für mittelständische Gesellschaften hingewiesen, wenn der CEO gleichzeitig CFO ist, dafür aber grössere Fachkompetenzen im

⁶⁴⁴ Aufgrund des vorhandenen Datenmaterials ist dies eine angemessene, wenn auch keine sehr exakte Operationalisierung. Die Kodierung erfolgt bei WACHSTUM mit 1; kein WACHSTUM mit 0.

⁶⁴⁵ Vgl. z. B. Pfaff/Ruud (2008), S. 86. Bei den nachfolgenden Ausführungen wird analog zu Art. 716a OR davon ausgegangen, dass der VR und die Geschäftsleitung von jeweils mehr als einer Person bestehen.

⁶⁴⁶ Dies ist eines der zentralen Themen der Corporate Governance-Diskussionen, die allerdings primär auf börsenkotierte Gesellschaften fokussiert. Der interessierte Leser sei hierzu auf die umfangreiche einschlägige Literatur verwiesen. Vgl. z. B. Jensen, M. C./Meckling (1976); Fama/Jensen (1983). Empfehlungen in der Schweiz sind hinsichtlich der Personalunion z. T. ohne klare Vorgaben. Vgl. Abs. II e Ziff. 18 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13.

⁶⁴⁷ In der Literatur werden vielfältige Forschungsmöglichkeiten zur CEO-Dominanz aufgezeigt. Vgl. z. B. Halebian/Finkelstein (1993), S. 859.

Bereich der Finanzberichterstattung benötigt.⁶⁴⁸ Deshalb prüft der Wirtschaftsprüfer auch explizit die Funktionentrennung im Rahmen der Existenzprüfung.⁶⁴⁹

Ist des Weiteren eine andere Person als der CEO VR-Präsident oder Haupteigentümer, so kann die Möglichkeit einer zusätzlichen Steuerungs- und Kontrollinstanz genutzt werden, was sich bspw. auch in Bezug auf operative Entscheidungen und Entwicklungen der Geschäftstätigkeit positiv auswirken kann. Darüber hinaus zeigt SCHNATTERLY, dass mit zunehmender Anzahl von Rollen bzw. Verantwortungsbereichen des CEO die Anzahl begangener wirtschaftskrimineller Handlungen in einer Gesellschaft steigt.⁶⁵⁰

Aufgrund der dargelegten Problembereiche einer Personalunion, wird aus theoretischer Sicht (insbesondere die Prinzipal-Agenten-Theorie) meist eine Trennung der Ämter VR-Präsidentschaft, CEO und CFO gefordert. In der Schweizer Praxis überwiegen zumindest bei börsenkotierten Gesellschaften die Vorteile einer klaren Trennung dieser Führungspositionen.⁶⁵¹ Das entspricht den Anforderungen des *checks and balances* besser.⁶⁵² Liegt eine Personalunion an der Spitze der Gesellschaft vor, können aufgrund der Machtkonzentration leichter wesentliche Steuerungs- und Kontrollmechanismen umgangen werden.⁶⁵³

Diesen Aspekten folgend wird postuliert, dass eine Machtkonzentration/Personalunion auf oberster Führungsebene einer Gesellschaft negativ mit der Ausgestaltung von Internal Control in den drei Zielkategorien zusammenhängt. Die Variable PERSUNION misst, ob der CEO gleichzeitig VR-Präsident, der CEO gleichzeitig CFO oder der CEO gleichzeitig Haupteigentümer der Gesellschaft ist.⁶⁵⁴

Hypothese 3a v:

Gesellschaften, die eine *Personalunion* auf der Führungsebene aufweisen, haben ein geringeres Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance als Gesellschaften, die keine Personalunion haben.

⁶⁴⁸ Auch wird angesprochen, dass der CEO im Fall eines technischen Ausbildungshintergrunds mehr betriebswirtschaftliche Fachkenntnisse benötigt. Vgl. FEE (2004), S. 7-8; Fueglistaller (2004), S. 31; Freiling (2007), S. 6; Pfaff/Ruud (2008), S. 87.

⁶⁴⁹ Vgl. Treuhand-Kammer (2008), S. 7.

⁶⁵⁰ Vgl. Schnatterly (2003), S. 598, 604-605.

⁶⁵¹ Vgl. Ruud/Bodenmann (2002), S. 275-276; Meyer (2006), S. 136.

⁶⁵² Dies birgt aber auch Gefahren. Vgl. z. B. Böckli (2002), S. 988-989; Hofstetter (2002), S. 976, 978-979.

⁶⁵³ Als Vorteil einer Machtkonzentration kann ggf. auf andere Internal Control-Schwächen flexibel reagiert werden. Vgl. Freiling (2007), S. 7; Treuhand-Kammer (2008), S. 8.

⁶⁵⁴ Die jeweilige Kodierung erfolgt mit 1, wenn mindestens eine Personalunion vorliegt; 0, sonst.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4

Die regulatorischen Anforderungen verlangen, dass in der Schweiz neu auch mittelständische Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterliegen, auf die Existenz von Internal Control der Finanzberichterstattung geprüft werden.

In der Fachliteratur wird davon ausgegangen, dass Wirtschaftsprüfer eine wichtige Rolle in der Frühwarnung von möglichen Internal Control-Schwächen spielen.⁶⁵⁵ Es ist noch zu untersuchen, inwiefern sich die Prüfung der Finanzberichterstattung durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 (PwC, Ernst & Young, KPMG oder Deloitte) auf das Niveau von Internal Control auswirkt.⁶⁵⁶

JENSEN/PAYNE weisen in ihrer Studie darauf hin, dass Manager gezielt teurere externe Wirtschaftsprüferqualität (gemessen an der Häufigkeit von durchgeführten Audits) einkaufen, um Schwächen von Internal Control zu kompensieren.⁶⁵⁷ Es erscheint fragwürdig, die Anzahl durchgeführter Audits als Mass für die Qualität externer Wirtschaftsprüfung zu verwenden. Vielmehr wird der Ansicht von MARTI/EBERLE gefolgt, dass für kleine und mittlere Gesellschaften tendenziell eine hohe Prüfqualität, die mit hohen Kosten verbunden ist, nicht im gleichen Rahmen wie für grosse börsennotierte Gesellschaften sinnvoll sein muss.⁶⁵⁸ Die Verantwortlichen für Internal Control haben die Möglichkeit, sich von den Wirtschaftsprüfern Beratung zu holen, was sich positiv auf das Niveau von Internal Control auswirken kann.⁶⁵⁹

Auch argumentieren GE/McVAY, dass die grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einer grösseren rechtlichen Haftung bzw. möglichen Schadensersatzverpflichtungen ausgesetzt sind, weshalb sie einen grösseren Druck auf ihre Klienten ausüben, das Internal Control-System angemessen auszugestalten, was sich positiv auf das Niveau der Ausgestaltung auswirken kann.⁶⁶⁰

Es wird davon ausgegangen, dass das Dienstleistungsangebot und Know-how bzgl. Internal Control bei den Big 4 grösser als bei kleineren Prüfungsgesellschaften sind.⁶⁶¹ Das begründet, weshalb die Big 4 eine höhere Prüfqualität aufweisen (das schlägt sich auch in höheren Audit Fees nieder). Einen negativen Zusammenhang zwischen der Prüfung durch eine Prüfungsgesellschaft der Big 4 und Anzahl publizierter Internal Control-Schwächen weisen ASHBAUGH-SKAIFE/COLLINS/KINNEY nach.⁶⁶² Aufgrund der grossen Unsicherheit unter mit-

⁶⁵⁵ Vgl. Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 183.

⁶⁵⁶ Vgl. Willingham/Wright (1985), S. 58; Leone (2007), S. 230-233.

⁶⁵⁷ Vgl. Jensen, K. L./Payne (2003).

⁶⁵⁸ Vgl. Marti/Eberle (2004), S. 419-420.

⁶⁵⁹ Vgl. FEE (2005b), S. 8; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 200.

⁶⁶⁰ Vgl. Ge/McVay (2005), S. 151.

⁶⁶¹ Die Big 4 verfügen über grössere finanzielle Ressourcen, die sie in ihr Personal investieren können.

⁶⁶² Vgl. Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 185. Hierzu bestehen allerdings auch andere Befunde. Vgl. Ge/McVay (2005), S. 154-155.

telständischen Gesellschaften, was unter Internal Control exakt zu verstehen ist, ist es daher nahe liegend, dass insbesondere diejenigen Gesellschaften eine höhere externe Prüfqualität einkaufen, die auf ein höheres Niveau von Internal Control Wert legen. Somit kann sich durch das freiwillige Verpflichten einer Prüfungsgesellschaft der Big 4 und damit verbundenen höheren Prüfkosten ein Bekenntnis zu einem höheren *Control*-Bewusstsein und -Ausgestaltung ausdrücken.

Es wird erwartet, dass sich diese Grundeinstellung auf die drei Zielkategorien positiv auswirkt. Einerseits bestehen Schnittmengen zwischen den Zielkategorien und andererseits bringt der Prüfer mit grösserer Expertise auch eher den Blick für operative und Compliance-bezogene Herausforderungen mit und spricht von sich aus den Klienten auf diesbezügliche Angelegenheiten an.⁶⁶³

Aufgrund dieser Überlegungen wird für die drei Zielkategorien postuliert, dass Gesellschaften, die eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 engagieren, ein höheres Niveau an Ausgestaltung von Internal Control aufweisen.⁶⁶⁴ Die Information, welche Gesellschaft von welcher Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft wird, wird vom Zentralen Firmen- und Identifikationsindex des Handelsregisters bezogen.⁶⁶⁵

Hypothese 3a vi:

Gesellschaften, die von einer *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4* geprüft werden, haben ein höheres Niveau der Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten; (2) der Finanzberichterstattung; (3) der Compliance als Gesellschaften, die sich nicht von einer Prüfungsgesellschaft der Big 4 prüfen lassen.

Anzahl Stakeholder

Es wurde bereits dargelegt, dass verschiedene interne und externe Stakeholdergruppen ein bedeutendes Interesse an der Ausgestaltung von Internal Control – insbesondere der Finanzberichterstattung – haben können.⁶⁶⁶ Hierzu sind bspw. die Geschäftsleitung, die mit der Oberleitung der Gesellschaft betrauten Personen, Mitarbeitende, (potenzielle) Kreditgeber,

⁶⁶³ Insbesondere bei mittelständischen Gesellschaften kann davon ausgegangen werden, dass in der Revisionspraxis bspw. im Rahmen der Besprechung der Prüfungsergebnisse (nicht nur) bei Fragen zur Fortführung die Grenze zwischen Wirtschaftsprüfung und -beratung unterschiedlich interpretiert wird.

⁶⁶⁴ Auch zu dieser Hypothese liegen kaum empirische Ergebnisse vor.

⁶⁶⁵ Vgl. www.zefix.ch. Die Kodierung der Variablen WP_Big4 erfolgte mit 1, wenn die Gesellschaft von PwC, Ernst & Young, KPMG oder Deloitte geprüft wird; 0 sonst.

⁶⁶⁶ Vgl. Kapitel 2.2.2 und Abschnitt 4.2.2.

Kunden oder Lieferanten zu zählen.⁶⁶⁷ Sie alle sind an einem langfristigen Verhältnis mit der Gesellschaft interessiert und können über die Finanzberichterstattung wichtige Informationen über Profitabilität, Liquidität etc. der Gesellschaft erhalten. Zur Verlässlichkeit dieser Informationen trägt Internal Control wesentlich bei. Je mehr Stakeholder die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, desto höher wird der Druck, diesem Anspruch gerecht zu werden.

Daher wird erwartet, dass ein positiver Zusammenhang zwischen der Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern und dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control in diesem Bereich bei den Gesellschaften vorliegt. Die Anzahl Stakeholder wird über die Variable STAKEHOLDER gemessen, die durch den Fragebogen erhoben wurde.

Da nur in dieser Zielkategorie eine (regulatorisch vorgeschriebene) Berichterstattung über Internal Control stattfindet, bleiben die anderen beiden Zielkategorien von diesem Zusammenhang unberührt.

Hypothese 3a vii:

Je mehr *Stakeholder* einer Gesellschaft Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, desto höher ist das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung.

Zusammenfassend erfordert die Vergleichbarkeit zwischen den Gesellschaften innerhalb des (z. T. heterogenen) Dienstleistungssektors die Auswahl allgemeingültiger Charakteristika, die einen Vergleich auf einem angemessenen Abstraktionslevel ermöglichen und noch spezifisch genug sind, um inhaltlich relevante Ergebnisse erzielen zu können.

4.4.2 Benchmarking

In einer aktuellen Studie⁶⁶⁸ von PwC zu Internal Control wird empfohlen, ein Benchmarking auf Basis einer Vielzahl von Gesellschaften zur Analyse des Stands und der Entwicklungstendenzen von Internal Control durchzuführen. Der Hauptnutzen eines Benchmarking liegt darin, einen ersten Ansatzpunkt für Verbesserungen aufzuzeigen.⁶⁶⁹ Es geht nicht darum, unreflektiert den Klassenbesten nachzueifern, sondern eigene Schwachstellen zu identifizieren sowie

⁶⁶⁷ Vgl. Kinney/Maher/Wright (1990), S. 2-4; Kinney (2000b), S. 85; Hermanson (2000), S. 329.

⁶⁶⁸ Vgl. PwC (2007), S. 10.

⁶⁶⁹ Vgl. Reichmann (2006), S. 482.

individuell Verbesserungsmöglichkeiten zu erarbeiten und umzusetzen.⁶⁷⁰ So können Spezifika einer Gesellschaft berücksichtigt werden und zusätzlich Internal Control im Sinne eines Lern- und Erfahrungsprozesses im Vergleich zum Benchmark verbessert werden. Hierzu eignet sich das COSO-Modell als Beurteilungsraster mit seinen fünf Komponenten, die für die drei Zielkategorien relevant sind.⁶⁷¹

Eine konkrete Festlegung eines Mindestlevels⁶⁷² war zum Zeitpunkt der Umfrage wegen fehlender Erfahrungs- und Referenzwerte in der Schweiz kaum möglich. Daher ist es wenig zweckdienlich, willkürlich einen bestimmten Level festzulegen. Die Annahme, dass der höchst erreichbare Umsetzungsgrad (100%) von Internal Control der zu erreichende Benchmark sein sollte, ist wenig sinnvoll. Der Grund ist darin zu sehen, dass bei einem perfekten Internal Control-System – sofern ein solches überhaupt realisierbar wäre – die Kosten den Nutzen bei weitem überstiegen. Es geht nicht darum, eine Garantie gegen die Vermeidung von Fehlern oder Risiken zu erhalten; vielmehr ist eine *angemessene* Sicherheit für eine adäquate Steuerung und Kontrolle einer Gesellschaft anzustreben.⁶⁷³

Aufgrund des Ziels, einen relativ objektiven Vergleich durchführen zu können, wird auf die in der Fachliteratur akzeptierte Einteilung von Studienteilnehmern in drei Klassen zurückgegriffen.⁶⁷⁴ Für die Benchmarkanalysen werden somit die Studienteilnehmer gemäss ihren Antworten zum Stand der Internal Control-Zielkategorien jeweils in drei Gruppen eingeteilt: Top Drittel, mittleres Drittel und unteres Drittel. Dadurch wird die eigenständige Einordnung jeder Gesellschaft zu einer Klasse vereinfacht. Gleichzeitig wird eine Informationsüberflutung vermieden, die bspw. bei einer Bildung von mehr als drei Klassen stattfinden könnte. Somit ist diese Drittelung insbesondere aufgrund der noch auszubauenden Erfahrungen mittelgrosser Gesellschaften mit Internal Control zweckdienlich. Es wird die Annahme getroffen, dass das Top Drittel der Gesellschaften in Bezug auf Internal Control der Finanzberichterstattung aus regulatorischer Sicht die Anforderungen (zumindest tendenziell) erfüllt. So stellen diese Gesellschaften im Sinne einer *Best Practice* für die übrigen beiden Drittel einen Benchmark dar.

⁶⁷⁰ Vgl. Mertins/Kohl (2004), S. 15-20.

⁶⁷¹ Vgl. Abschnitt 4.1.1.

⁶⁷² Dies wäre insbesondere in Bezug auf Internal Control der Finanzberichterstattung interessant, ist aber zukünftig erst noch zu definieren.

⁶⁷³ Vgl. COSO (1994a), S. 13; Pfäff/Ruud (2008), S. 23.

⁶⁷⁴ Dies ist in der Fachliteratur anerkannt. Vgl. z. B. Kohl (2004b); O'Regan/Sims/Gallea (2008), S. 14. Basiert der Benchmark im Rahmen der Umfrage auf den Antworten nur einer Gesellschaft, besteht die Gefahr einer Verzerrung aufgrund unrealistischer Angaben (Ausreisser). Daher kann mit der Wahl des Top Drittels der Umfrageteilnehmer bzw. dessen Mittelwerts als den zu erreichenden Benchmark ein Bild gezeichnet werden, das der Wirklichkeit besser entspricht. Durch die Mittelwertbildung der Antworten sollten sich Über- und Unterschätzungen innerhalb eines Drittels in den jeweiligen COSO-Komponenten ausgleichen.

Bei den anderen beiden Zielkategorien bestehen keine gesetzlichen oder regulatorischen Anforderungen im Sinne einer Existenzprüfung durch den Wirtschaftsprüfer. Umso mehr können auch hierzu Benchmarkanalysen wesentliche Unterschiede zwischen den Gruppen und damit wichtige Verbesserungsmöglichkeiten für Gesellschaften des unteren und mittleren Drittels aufzeigen.

In Anlehnung an die in der Fachliteratur verbreitete Kategorisierung verschiedener Zielsetzungen des Benchmarking wird zwischen einer *branchenübergreifenden* und einer *brancheninternen* Analyse unterschieden.⁶⁷⁵ An dieser Stelle wird die Hypothese bzgl. des branchenübergreifenden *Best Practice* des Top Drittels der Gesellschaften erarbeitet. Das Benchmarking basiert auf dem Vergleich mit den Umfrageteilnehmern des Dienstleistungssektors. Diese Analyse bezieht sich auf die Charakteristika je Zielkategorie. Auf das brancheninterne Benchmarking im Zusammenhang mit den Charakteristika und der Ausgestaltung von Internal Control wird separat in Abschnitt 4.5 eingegangen.

Branchenübergreifendes Benchmarking der Drittel im Zusammenhang mit den Charakteristika

Im vorherigen Abschnitt 4.4.1 stand die Analyse des gerichteten Zusammenhangs zwischen Charakteristika der Gesellschaften und dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control im Mittelpunkt. Dieser Sachverhalt ist auch im Rahmen der Benchmarkanalyse zu analysieren. So können einerseits weitere praxisrelevante Ergebnisse erarbeitet werden. Andererseits werden auf dieser Weise die vermuteten Zusammenhänge aus einem zusätzlichem Blickwinkel analysiert. Dadurch kann die Plausibilität der Ergebnisse erhöht werden.

Die Benchmarkanalyse baut auf der Dreiteilung der Gesellschaften je Zielkategorie auf. Daher ist von Interesse, ob sich erstens jeweils diese Drittel in den Charakteristika unterscheiden. Zweitens wird analog zum gerichteten Zusammenhang des vorhergehenden Abschnitts ein Trend erwartet. Dieser kann deshalb als Hypothese formuliert werden, weil die Zuordnung der Gesellschaften zu einem der drei Gruppen auf dem Niveau der jeweiligen Ausgestaltung von Internal Control basiert und die Zusammenhänge von Internal Control mit den Charakteristika gerichtet (positiv oder negativ) vermutet werden. Für jedes Charakteristikum ist pro Zielkategorie somit eine Hypothese in Bezug auf die Unterschiede zwischen den Dritteln und eine Hypothese in Bezug auf den Trend zu formulieren. Zugunsten einer kompakten Darstellung, werden in beiden Blöcken in jeder Hypothese die drei Zielkategorien genannt.

⁶⁷⁵ Dies wird auch als funktionales bzw. branchenbezogenes Benchmarking bezeichnet. Vgl. Reichmann (2006), S. 484-485; Mertins/Kohl (2004), S. 27-38.

Hypothesenblock 3b (Unterschiedshypothesen):

- i. Hinsichtlich der *Grösse* unterscheiden sich die Drittel je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- ii. Hinsichtlich der *Komplexität* unterscheiden sich die Drittel je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- iii. Hinsichtlich des *Alters* unterscheiden sich die Drittel je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- iv. Hinsichtlich des *Alters* unterscheiden sich die Drittel basierend auf den Gesellschaften, die *innerhalb der letzten drei Jahre gewachsen* sind, je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- v. Hinsichtlich der Häufigkeit einer *Personalunion* auf der Führungsebene unterscheiden sich die Drittel je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- vi. Hinsichtlich der Wahl der *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* unterscheiden sich die Drittel je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- vii. Hinsichtlich der *Anzahl Stakeholder*, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, unterscheiden sich die Drittel in der Zielkategorie der Finanzberichterstattung.

Neben der Untersuchung der Unterschiede werden auch Trendhypothesen formuliert.

Hypothesenblock 3c (Trendhypothesen):

- i. Gesellschaften des Top Drittels sind *grösser* als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels sind *grösser* als Gesellschaften des unteren Drittels je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- ii. Gesellschaften des Top Drittels sind *komplexer* als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels sind *komplexer* als Gesellschaften des unteren Drittels je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- iii. Gesellschaften des Top Drittels sind *älter* als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels sind *älter* als Gesellschaften des unteren Drittels je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- iv. Gesellschaften des Top Drittels sind *älter* als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels sind *älter* als Gesellschaften des unteren Drittels (nur die Gesellschaften werden berücksichtigt, die in den letzten drei Jahren *gewachsen* sind) je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- v. Gesellschaften des Top Drittels haben seltener eine *Personalunion* auf der Führungsebene als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels haben seltener eine *Personalunion* als Gesellschaften des unteren Drittels je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- vi. Gesellschaften des Top Drittels wählen häufiger eine *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4* als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels wählen häufiger eine *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4* als Gesellschaften des unteren Drittels je Zielkategorie (1) der Finanzberichterstattung; (2) der Compliance; (3) der operativen Tätigkeiten.
- vii. Gesellschaften des Top Drittels haben mehr *Stakeholder*, die die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, als Gesellschaften des mittleren Drittels und Gesellschaften des mittleren Drittels haben mehr Stakeholder, die die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, als Gesellschaften des unteren Drittels in der Zielkategorie der Finanzberichterstattung.

4.5 Branchenspezifische Analysen

In der Forschungsliteratur wird verschiedentlich darauf hingewiesen, dass die Branche für die Ausgestaltung von Internal Control als wesentlicher Faktor zu berücksichtigen ist, bzw. dass sich die Gesellschaften der verschiedenen Branchen in der Ausgestaltung von Internal Control unterscheiden können. Dies gilt für die drei Zielkategorien gleichermaßen.⁶⁷⁶ Allerdings sind in der branchenspezifischen Forschung im Zusammenhang mit Internal Control noch viele Fragen offen. Daher ist zu untersuchen, ob die Branche im Sinne einer Kontrollvariable den Zusammenhang des Niveaus der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien und den genannten Charakteristika beeinflusst.

Hinsichtlich einer Hypothesenformulierung ergibt sich eine wesentliche Herausforderung. Vor Durchführung der Umfrage war nicht eindeutig abschätzbar, ob eine oder mehrere Branchen eine notwendige und angemessene Mindestanzahl von Studienteilnehmern aufweist, die von den mathematisch statistischen Analysen vorausgesetzt wird. Aus diesem Grund werden im Sinne einer Exploration die bisher formulierten Zusammenhänge bzgl. des Benchmarking und der Charakteristika (H3a-c)⁶⁷⁷ für die Branchen separat analysiert, die sich durch eine angemessene Anzahl von Studienteilnehmern in der Umfrage auszeichnen. Es wird dabei sowohl auf branchenübergreifende Unterschiede als auch auf Vergleiche innerhalb einer Branche eingegangen, weil diese beiden Aspekte eng miteinander verbunden sind.⁶⁷⁸

Um an dieser Stelle einen Forschungsbeitrag zu leisten, werden zwei Fragen formuliert. Die erste orientiert sich inhaltlich an den formulierten Hypothesen und Fragen des Abschnitts zu Charakteristika und Benchmarking und erweitert diese um das Charakteristikum Branche als Kontrollvariable. Zusätzlich werden zweitens die Internal Control-Komponenten je Zielkategorie mittels Benchmarking analysiert, um daraus Handlungsempfehlungen im Sinne einer Priorisierung von Nachholdbedarf abzuleiten.

Fragenblock 4:

- a) Wie unterscheiden sich die Drittel einer Branche hinsichtlich der (sieben) Charakteristika je Zielkategorie?
- b) Wie unterscheiden sich das Top Drittel einer Branche und das Top Drittel des Dienstleistungssektors gegenüber dem mittleren und unteren Drittel dieser Branche hinsichtlich der Komponenten je Zielkategorie?

⁶⁷⁶ Vgl. Ginzberg (1980), S. 373; Ittner/Larcker (1998), S. 209, 214; Beasley et al. (2000); Ittner/Larcker (2001), S. 352; Ge/McVay (2005), S. 142-143, 146-148; Bryan/Lilien (2005), S. 5, 18, 23; FEE (2005a), S. 18; Jenal (2006), S. 190.

⁶⁷⁷ Vgl. Abschnitt 4.4.

⁶⁷⁸ Vgl. Ittner/Larcker (2001), S. 364.

4.6 Tabellarische Zusammenfassung

	H/F	Nr.	O, F, C	Gekürzte/zusammengefasste Hypothesen und Fragen
Einführung	F	1a	O	Wie setzen Gesellschaften Leistungsbeurteilung ein?
	F	1b	F	Welche Stakeholder fordern die Ausgestaltung eines Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung und welche Auswirkungen erwarten die Gesellschaften?
	F	1c	C	Wie priorisieren die Gesellschaften Bereiche gesetzes-, regel- und normkonformen Verhaltens und wie prognostizieren sie deren Entwicklungen?
Balance	H	2a i-ii	O	Je mehr Wert eine Gesellschaft im Bereich der operativen Tätigkeiten auf die Effizienz legt, desto mehr Wert legt sie auch auf die Effektivität.
	H	2b i-ii	O, F, C	Je höher das Niveau der Ausgestaltung einer Zielkategorie ist, desto höher sind auch die Niveaus der anderen beiden Zielkategorien.
	H	2c	O, F, C	Je mehr Bedeutung eine Gesellschaft einer Zielkategorie beimisst, desto mehr Bedeutung misst sie auch den anderen beiden Zielkategorien bei.
Charakteristika der Gesellschaften und Benchmarking	H	3a i-vii	O, F, C	Je höher die Ausprägung eines Charakteristikums, desto höher (+)/niedriger (-) ist das Niveau der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien: <ul style="list-style-type: none"> - Grösse (+) - Alter (+) - Personalunion (-) - Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern (nur diese Zielkategorie) (+) - Komplexität (+) - Alter*Wachstum (+) - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (+)
	H	3b i-vii	O, F, C	Die Drittel unterscheiden sich hinsichtlich der Charakteristika je Zielkategorie.
	H	3c i-vii	O, F, C	Je höher das Niveau von Internal Control eines Drittels ist, desto höher (niedriger) ist ceteris paribus ein Charakteristikum mit positivem (negativem) vermutetem Zusammenhang je Zielkategorie.
Branchenspezifische Analysen	F	4a	O, F, C	Wie unterscheiden sich die Drittel einer Branche hinsichtlich der Charakteristika je Zielkategorie?
	F	4b	O, F, C	Wie unterscheiden sich das Top Drittel einer Branche und das Top Drittel des Dienstleistungssektors gegenüber dem mittleren und unteren Drittel dieser Branche hinsichtlich der Komponenten je Zielkategorie?
H/F = Hypothese/Frage				
O, F, C = Internal Control der operativen Tätigkeiten, der Finanzberichterstattung, der Compliance				

Abb. 25: Tabellarische Übersicht über zu analysierende Hypothesen und Fragen

5 Empirische Untersuchung

Die Struktur dieses Kapitels orientiert sich an international anerkannten Richtlinien zur Strukturierung einer Hypothesen prüfenden empirischen Untersuchung nach BORTZ/DÖRING.⁶⁷⁹ Damit wird das Ziel verfolgt, anhand eines systematischen Vorgehens die Interpretation der Forschungsergebnisse nachvollziehbar zu gestalten.⁶⁸⁰

5.1 Zur Methodik des empirischen Teils

Der Zweck der Darstellung des methodischen Vorgehens liegt darin, anderen, an der gleichen Problemstellung interessierten Forschenden die Möglichkeit der Replikation der Untersuchung zu geben.⁶⁸¹ Entsprechend wird nachfolgend die Zielsetzung der empirischen Studie dargelegt, um davon abgeleitet die Zielpopulation, das Untersuchungsdesign und die Auswahl des Erhebungsinstruments zu erläutern. Auch werden in diesem Zusammenhang auf die Stichprobenkonstruktion, die Untersuchungsdurchführung und die Datenanalyse eingegangen.

5.1.1 Zielsetzung

Das Ziel der Arbeit besteht darin, Orientierungshilfen und Handlungsinitiativen zu erarbeiten. Um dies zu erreichen, werden auf Basis der empirischen Untersuchung drei Teilziele verfolgt:

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

Dazu werden sowohl die formulierten Hypothesen konfirmatorisch getestet als auch die explorativen Fragen deskriptiv beantwortet.⁶⁸²

⁶⁷⁹ Vgl. Atteslander (2003), S. 70; Bortz/Döring (2006), S. 86-90.

⁶⁸⁰ Vgl. Atteslander (2003), S. 73.

⁶⁸¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 88.

⁶⁸² Dies sind die beiden Hauptzwecke von Umfragestudien. Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 451.

5.1.2 Zielpopulation

Im Rahmen der definitorischen Abgrenzung der mittelständischen Gesellschaften für diese Arbeit wurden aussage- und erhebungsbezogene Kriterien diskutiert.⁶⁸³ Weil die Kontaktdaten vom BFS bezogen wurden, mussten vorher die bereits dargelegten Kriterien bestimmt werden. Als hinreichende Auswahlkriterien hatten die Gesellschaften rechtlich und wirtschaftlich selbstständig in Privatbesitz zu sein, eine marktwirtschaftliche Ausrichtung und eine Rechtsform des Privatrechts aufzuweisen. Notwendige Voraussetzung zur Abgrenzung war die Anzahl VZÄ, die mit 50-500 festgesetzt wurde, um gezielt Internal Control im Mittelstand analysieren zu können.

Darüber hinaus wurde die Zielpopulation für die empirische Untersuchung weiter eingegrenzt. Nur Gesellschaften des Dienstleistungssektors wurden berücksichtigt. Dies ist mit seiner volkswirtschaftlichen Bedeutung zu begründen – ca. zwei Drittel sowohl der VZÄ als auch der privatrechtlichen Gesellschaften sind diesem Sektor zuzurechnen.⁶⁸⁴ Davon wurden allerdings Gesellschaften der Finanz- und Versicherungsdienstleistungen sowie des Gesundheitswesens ausgeklammert.⁶⁸⁵ Dies ist insbesondere mit eigenständigen regulatorischen Bestimmungen hinsichtlich des Forschungsthemas zu begründen.⁶⁸⁶

Eine weitere Eingrenzung auf die Region der Deutschschweiz bzw. auf Gesellschaften mit Deutsch als Hauptsprache (in den zweisprachigen Kantonen) wurde aufgrund der Tatsache vorgenommen, dass damit bereits über 70% der Beschäftigten und auch über 70% der Arbeitsstätten in der Schweiz berücksichtigt sind.⁶⁸⁷ Des Weiteren konnte dadurch der Einfluss weiterer Faktoren⁶⁸⁸ reduziert werden, die nicht von theoretischem Interesse für diese Arbeit waren, aber die Ergebnisse hätten verzerren können. Insgesamt umfasste die Zielpopulation 2.169 Gesellschaften aus 36 Branchen.⁶⁸⁹

5.1.3 Untersuchungsdesign

In den Sozialwissenschaften existieren verschiedene Forschungsdesigns, um eine Fragestellung zu beantworten bzw. entsprechende Hypothesen zu testen. Ein wesentliches Unterschei-

⁶⁸³ Vgl. Kapitel 3.2.

⁶⁸⁴ Dem Primärsektor sind hingegen ca. 4% und dem Sekundärsektor ca. 29% der VZÄ sowie ca. 15% bzw. 18% der Arbeitsstätten zuzurechnen. Vgl. Fachstelle für Statistik Kanton St. Gallen (2007), Internet.

⁶⁸⁵ Ebenso wurde die Erbringung von sonstigen Dienstleistungen ausgeklammert (z. B. kirchliche und religiöse Vereinigungen). Diese hätten zusammen ca. 3% der Zielpopulation ausgemacht. Vgl. BFS (2008b), Email.

⁶⁸⁶ Damit folgt dieses Vorgehen dem ähnlicher Studien in der Schweiz, die diese Branchen ebenfalls ausschliessen oder separat berücksichtigen. Vgl. z. B. KPMG/IRC (2005), S. 13; IRC/PwC (2008).

⁶⁸⁷ Vgl. BFS (2007c), Internet.

⁶⁸⁸ Hierzu ist z. B. Kultur/Mentalität aufgrund französischer oder italienischer Einflüsse zu zählen.

⁶⁸⁹ Vgl. BFS (2008c), Email.

dungskriterium besteht in der Abhängigkeit des zeitlichen Modus, wobei zwischen Querschnitts- oder Longitudinalstudien (z. B. Panel- oder Trenddesign) unterschieden wird.⁶⁹⁰ Longitudinalstudien wird ein hoher Informationsgehalt attestiert.⁶⁹¹ Allerdings wird in der Literatur u. a. auf eine erhebliche Ausfallrate solcher Designs hingewiesen, die häufig zu einer systematischen Verzerrung der Stichproben führt.⁶⁹² Entsprechend ist eine aufwändige und damit kostenintensive Panelpflege durchzuführen. Auch wird auf Schwierigkeiten bei der Unterscheidung von tatsächlichen Trends und Stichprobenfehlern hingewiesen.⁶⁹³ Aufgrund dieser Aspekte und der Tatsache, dass zur Erreichung des Forschungsziels⁶⁹⁴ die Verwendung des verhältnismässig effizienteren Designs der Querschnittsstudie als sinnvoll einzustufen ist, wurde sich für Letztere entschieden.

5.1.4 Erhebungsmethode

5.1.4.1 Erhebungsinstrument

Aus drei Gründen wurde sich für das postalische Versenden eines schriftlichen Fragebogens entschieden (Befragung). Erstens unterstützt dieses Erhebungsinstrument die gewählte Forschungsstrategie⁶⁹⁵, weil es dem Zweck dient, Daten zu erheben, die in einem weiteren Schritt sowohl zum konfirmatorischen Testen formulierter Hypothesen als auch zur deskriptiven Beantwortung von Fragen verwendet werden können.⁶⁹⁶

Zweitens erfordert das Forschungsziel, eine möglichst grosse Anzahl von Untersuchungsteilnehmern zu kontaktieren. Interviews oder Beobachtungen sind entsprechend als Hauptinstru-

⁶⁹⁰ Für eine vertiefte Darstellung vgl. z. B. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 232-239; Diekmann (2005), S. 168, 266-288. Neben dieser Unterscheidung gibt es noch eine Reihe weiterer Designs. Deren Diskussion führt an dieser Stelle jedoch zu weit.

⁶⁹¹ Vgl. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 232; Diekmann (2005), S. 269. Auch ist bei Korrelationsstudien die interne Validität von Längsschnittuntersuchungen höher. Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 519.

⁶⁹² In den Pilottests dieser Forschungsstudie wurde eine Rücklaufquote von 21% erreicht. Eine ähnlich hohe wurde für die Hauptstudie erwartet. Aufgrund hoher Ausfallraten im Rahmen einer Longitudinalstudie hätte das Risiko einer zu geringen Rücklaufquote der Folgestudien relativ gross werden können.

⁶⁹³ Die Ausfallrate wird bspw. durch Verlust der Teilnahmemotivation der Studienteilnehmer erklärt. Eine in der Literatur als realistisch eingeschätzte Ausfallrate (sog. Panelmortalität) von 10% hätte somit zu nicht zu unterschätzenden Ausfällen geführt, die häufig mit systematischen Stichprobenfehlern einhergehen. Vgl. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 235-236; Diekmann (2005), S. 268, 271; Bortz/Döring (2006), S. 566.

⁶⁹⁴ Insbesondere für die Ziele (1) und (2) erweist sich die Querschnittsstudie als angemessen. Zur Abschätzung einer Prognose (Ziel (3)) könnte eine Longitudinalstudie aussagekräftigere Resultate liefern; allerdings unterliegen diese ebenfalls nicht zu vernachlässigende Unsicherheiten, wenn Befunde im Sinne eines Trends extrapoliert werden. Aber auch für dieses Ziel ist eine Querschnittsstudie genügend gehaltvoll.

⁶⁹⁵ Vgl. Kapitel 1.4.2.

⁶⁹⁶ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 451. Auch ist der Kenntnisstand der wissenschaftlichen Forschung zu Internal Control bereits soweit, dass verschiedene Autoren zum Einsatz von postalischen Umfragen zur Beurteilung der Ausgestaltung von Internal Control auffordern. Vgl. z. B. Kaptein/Avelino (2005), S. 53. Auch sind in der Schweiz bereits wegweisende Umfragen zu Internal Control publiziert worden. Vgl. z. B. KPMG/IRC (2005); Möller/Steiner (2008); IRC/PwC (2008).

mente allein aus Zeit- und Kostengründen wenig zweckmässig. Auch wird zu den wesentlichen Forschungshindernissen in Bezug auf Internal Control u. a. der schwierige Zugang zu Gesellschaften und der Mangel an vorhandenen Daten genannt.⁶⁹⁷ Schweizer Gesellschaften mussten bislang keine Informationen zur Ausgestaltung von Internal Control publizieren. Eine Inhaltsanalyse bspw. von veröffentlichten Geschäftsberichten ist daher nicht möglich. Drittens verlangt ein für eine Vielzahl von Gesellschaften vergleichbares Datenset zu Internal Control ein strukturiertes Instrument, das in relativ kurzer Zeit den Kontakt und die Datenerhebung einer zweckmässigen Anzahl von Gesellschaften ermöglicht. Dabei ist ein angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis des Messens der interessierenden Merkmale zu berücksichtigen. Aus diesen Gründen erweist sich für diese Arbeit schriftliche (postalische) Befragung als vorteilhafter bspw. gegenüber persönlicher oder telefonischer Befragung.

In der Literatur wird auf die Problematik einer geringen Rücklaufquote hingewiesen, die zu Stichprobenfehlern oder Einbussen bzgl. der Repräsentativität führen können.⁶⁹⁸ Um die Rücklaufquote positiv zu beeinflussen, wurde daher als flankierende Massnahme eine schriftliche Nachfassaktion durchgeführt. Damit gehört diese Studie zu der Minderheit von Umfragestudien, bei denen ein Follow-up durchgeführt wurde.⁶⁹⁹

Zum Fragebogen

Zu den zentralen Themen des Fragebogens und seiner Konstruktion sind sein Aufbau sowie die Auswahl und Formulierung der Fragen zu zählen.⁷⁰⁰

Der Fragebogen⁷⁰¹ ist in sieben Abschnitte gegliedert. Der Hauptteil (Abschnitte C bis E) orientiert sich an der Gliederung der Zielkategorien von COSO. Die inhaltliche Formulierung und Reihenfolge der Items einer Frage, die spezifisch diese Kategorien adressieren, sind ebenfalls an diesem Framework und seinen Evaluation Tools ausgerichtet.⁷⁰² Ergänzend wurden in jedem dieser Hauptteile weitere Fragen und Items entwickelt, die auf der theoretischen Auseinandersetzung (Kapitel 2) sowie den Fragen und Hypothesen (Kapitel 4) basieren.

Die Antwortkategorien wurden in Form einer Sechskerskala vorgegeben. Zur Darstellung der inhaltlich gleichen Abstände zwischen den Werten wurde auf die in der Forschungsliteratur

⁶⁹⁷ Vgl. Kinney (2000b), S. 88.

⁶⁹⁸ Zur Diskussion der Einschränkungen der Studie vgl. Kapitel 6.1.2.

⁶⁹⁹ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 473. Für eine ausführlichere Diskussion der bekannten Vor- und Nachteile postalisch versendeter Fragebogen wird auf die einschlägige Fachliteratur verwiesen. Vgl. z. B. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 328-331; Atteslander (2003), S. 175-176; Diekmann (2005), S. 439-443.

⁷⁰⁰ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 253.

⁷⁰¹ Der Fragebogen ist in Anhang 2 aufgeführt.

⁷⁰² Vgl. COSO (1994a); COSO (1994b).

akzeptierte Form der grafischen Unterstützung (in Form von Plus- und Minuszeichen) zurückgegriffen, die für die Datenanalyse in Zahlenwerte von 1 bis 6 umkodiert wurden.⁷⁰³ Zusätzlich wurden die Endpunkte beschriftet (*trifft gar nicht zu* bis *trifft voll zu*).⁷⁰⁴ Durch die Kombination wird ein Kontinuum erzeugt, das durch die Zeichen in gleich grosse Abstände eingeteilt wird, was sich positiv auf die Validität auswirkt.⁷⁰⁵ Aufgrund dieses Vorgehens konnte ein Mittelweg zwischen Übersichtlichkeit (eher wenige Antwortmöglichkeiten) und Detaillierungsgrad (eher viele Antwortmöglichkeiten) gefunden werden. Auch weisen solche geschlossene Fragen gegenüber offenen eine höhere Objektivität auf.⁷⁰⁶ An dieser Stelle ist auf die kontrovers geführte Diskussion bzgl. der Anzahl von Antwortkategorien in der Literatur hinzuweisen. Einer hohen Anzahl wird eine vergleichsweise hohe Reliabilität attestiert, wobei ein Zugewinn bei mehr als sieben Antwortstufen aufgrund der tendenziell abnehmenden Zuwachsrate kaum mehr ins Gewicht fällt. Als wichtiger Vorteil einer geraden vs. einer ungeraden Anzahl von Antwortkategorien ist darin zu sehen, dass die mehrdeutige Mittelkategorie ausgeschlossen wird. Auch sind die Befragten gezwungen, die die mittlere Kategorie gewählt hätten, sich für eine Antwortrichtung zu entscheiden. In Bezug auf die explizite Vorgabe einer *weiss nicht*-Option herrscht keine einheitliche Meinung unter Forschern. Eine eindeutige Interpretation dieser Kategorie ist nur schwer möglich, weshalb auf sie verzichtet wurde.⁷⁰⁷

5.1.4.2 Zu den Gütekriterien des Fragebogens

Die drei zentralen Gütekriterien eines Tests sind Objektivität, Reliabilität und Validität. Zusammen bestimmen sie die Qualität des gewählten Instruments.⁷⁰⁸

⁷⁰³ Vgl. Krosnick (1999), S. 544. Somit sind die Abstände zwischen Zahlenwerten gleich den Abständen der Stärke der Merkmalsausprägungen. Dadurch werden Aussagen über die Differenzen zwischen den geordneten Antworten ermöglicht. Vgl. Atteslander (2003), S. 256-257; Kromrey (2006), S. 244-247.

⁷⁰⁴ Vgl. Abschnitte B bis F des Fragebogens. Bei Abschnitten A und G wurden aufgrund eigenständiger Inhalte andere Antwortkategorien bzw. Skalen verwendet. Die sechs Stufen umfassen somit *trifft gar nicht zu* (---), *trifft nicht zu* (--), *trifft eher nicht zu* (-), *trifft eher zu* (+), *trifft zu* (++) und *trifft voll zu* (+++).

⁷⁰⁵ Vgl. Krosnick (1999), S. 544. Durch eine verbale Beschriftung aller Antwortmöglichkeiten hätte gemäss KROSニック die Validität weiter gesteigert werden können. Der Pretest wies jedoch darauf hin, dass die Antwortmöglichkeiten als eindeutig genug eingeschätzt wurden und eine zusätzliche Beschriftung zulasten der Übersichtlichkeit gegangen wäre.

⁷⁰⁶ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 254.

⁷⁰⁷ Für eine weiterführende Diskussion dieser Aspekte vgl. z. B. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 308-310; Krosnick (1999), S. 548; Diekmann (2005), S. 404-405.

⁷⁰⁸ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 195-202. KROMREY kritisiert zwar die Eignung dieser Gütekriterien. Weil sie jedoch grundsätzlich akzeptiert sind und eine sehr hohe Verbreitung aufweisen, wird sich an ihnen orientiert. Vgl. Kromrey (2006), S. 541.

a) Objektivität

Das entscheidende Merkmal der Objektivität liegt darin, dass die Testergebnisse vom Untersuchungsleiter möglichst unbeeinflusst sind.⁷⁰⁹ Die schriftliche und postalisch versendete Befragung zeichnet sich gerade dadurch aus, dass die Untersuchungsteilnehmer ohne Anwesenheit und Hilfestellung des Leiters auskommen müssen. Eine direkte Einflussnahme beim Ausfüllen des Fragebogens ist daher nicht möglich, was sich positiv auf die Durchführungsobjektivität auswirkt. Hier zeigt sich ein grosser Vorteil des gewählten Instruments im Vergleich bspw. zu Interviews, weil das Problem einer Antwortverzerrung durch Einflussnahme des Interviewers nicht vorliegt, was die Objektivität der Antworten erhöht.⁷¹⁰

Die Fragenkonstruktion mit hauptsächlich geschlossenen vorgegebenen Fragen trägt zu einer hohen Auswertungsobjektivität bei, weil die Kodierung der Fragen eindeutig definiert wurde. Individuelle Deutungen fliessen nicht in die Interpretation eines einzelnen Testwerts ein, da die Testwerte nur anhand von Vergleichsmassstäben durch die Stichprobe analysiert werden (Interpretationsobjektivität).⁷¹¹

b) Reliabilität

Der Grad der Genauigkeit, mit der die Ausprägung eines bestimmten Merkmals gemessen wird, wird durch die Reliabilität gekennzeichnet.⁷¹² Es gibt verschiedene Möglichkeiten, die Reliabilität mathematisch zu berechnen, wobei der Alphakoeffizient von Cronbach als Mass für die interne Konsistenz am gebräuchlichsten ist.⁷¹³ Um die Vergleichbarkeit zu anderen Studien zu gewährleisten wird daher dieser Koeffizient verwendet. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Reliabilität unterschätzt werden kann, wobei dann der Koeffizient die Untergrenze der tatsächlichen Reliabilität(-spanne) angibt.⁷¹⁴

⁷⁰⁹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 195. Diese intersubjektive Stabilität der Messwerte kann als gegeben angenommen werden, da wohl ein anderer Forscher mit demselben Fragebogen und denselben Analysen die gleichen Ergebnisse erzielt hätte. KROMREY ordnet diesen Aspekt der Reliabilität zu. Vgl. Kromrey (2006), S. 260-261.

⁷¹⁰ Dagegen fällt dadurch der Interviewer als Kontrollinstanz weg. Vgl. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 331; Bortz/Döring (2006), S. 252. Allerdings ist nicht auszuschliessen, dass die befragte Person durch die Formulierung und Anordnung der Fragen auch bei einer schriftlichen Umfrage beeinflusst wird. Auf persönlich durchgeführte Interviews wurde nur im Rahmen des Pretests und zum Zweck der Plausibilisierung ausgewählter Ergebnisse zurückgegriffen.

⁷¹¹ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 195, 252, 254.

⁷¹² Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 196.

⁷¹³ Vgl. Osburn (2000), S. 344; Bortz/Döring (2006), S. 196-200.

⁷¹⁴ Vgl. Guttman (1945), zit. nach Osburn (2000), S. 344-345; Hattie (1985), S. 144. In den Sozialwissenschaften werden zusätzlich noch inhaltliche Reliabilitätsdimensionen diskutiert. Danach ist bspw. eine intertemporale Stabilität der Messwerte (wiederholte Messung zu einem späteren Zeitpunkt) hier aufgrund der veränderten Ausgestaltung von Internal Control nach dem Erhebungszeitpunkt kaum realisierbar (insbesondere bzgl. Internal Control der Finanzberichterstattung). Ebenso gilt dies für die interinstrumentelle Stabilität der Messwerte, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Verwendung eines anderen In-

Der Alphakoeffizient kann Werte zwischen 0 und 1 annehmen.⁷¹⁵ Werte zwischen 0,8 und 0,9 gelten als mittelmässig und über 0,9 weisen auf eine hohe Reliabilität hin.⁷¹⁶ In der Forschungspraxis werden auch Werte zwischen 0,6 und 0,7 akzeptiert, insbesondere dann, wenn Indices neu entwickelt werden.⁷¹⁷

c) Validität

Als wichtigstes der drei Gütekriterien gilt die Validität eines Instruments.⁷¹⁸ Sie gibt an, wie gut dieses Instrument in der Lage ist, genau das zu messen, was es zu messen vorgibt.⁷¹⁹ Dies zu überprüfen erweist sich als relativ schwierig, weil in der Literatur eine Vielzahl von Dimensionen der Validität beschrieben wird und eine perfekte Operationalisierung nicht möglich ist.⁷²⁰ Nachfolgend wird auf die Inhaltsvalidität und Konstruktvalidität eingegangen, weil diese in der Literatur als die wesentlichen Formen der Validität genannt werden.⁷²¹

Die Inhalts- und Konstruktvalidität wurden durch mehrere Schritte angestrebt. Erstens wurden die Fragen, ihre Anordnung und inhaltliche Formulierung der Items gezielt auf das COSO-Modell anhand des Frameworks und der Evaluation Tools ausgerichtet. Zusätzlich wurden durch eine gründliche Literaturrecherche ergänzende Informationen zur Gestaltung der Indices sowie zu Skalierungen herangezogen. Auf dieser Basis wurden zweitens auch einschlägige Forschungsstudien analysiert, um ähnliche Frage- und Itemformulierungen (sofern möglich) verwenden zu können.⁷²² Drittens wurde die Validität dadurch weiter verbessert, dass durch persönlich durchgeführte Experteninterviews Feedback zu den angesprochenen Aspekten eingeholt wurde.⁷²³ In der Literatur wird dies dem Pretest zugeordnet, in dessen Rahmen

struments (z. B. Beobachtung) zu identischen Ergebnissen geführt hätte. Dies wird aber allgemein in der empirischen Forschung als kaum realisierbar angenommen. Vgl. Kromrey (2006), S. 261-262.

⁷¹⁵ Vgl. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 149.

⁷¹⁶ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 199.

⁷¹⁷ Dies ist hier mehrheitlich der Fall. Allerdings weist lediglich ein Index auf eine geringe Reliabilität hin. Vgl. Nunnally (1988), zit. nach Ray/Barney/Muhanna (2004), S. 33; Hair et al. (2006), S. 102.

⁷¹⁸ Vgl. Diekmann (2005), S. 223.

⁷¹⁹ Vgl. Atteslander (2003), S. 255, 330; Bortz/Döring (2006), S. 200.

⁷²⁰ Vgl. Kromrey (2006), S. 200-205. Mögliche Beispiele nennt z. B. Atteslander (2003), S. 255.

⁷²¹ Vgl. Diekmann (2005), S. 224-227; Schnell/Hill/Esser (2005), S. 155-166; Bortz/Döring (2006), S. 200-202. Dazu ist grundsätzlich auch die Kriteriumsvalidität zu zählen, die sich auf den Zusammenhang zwischen den empirisch ermittelten Resultaten des Instruments mit einem sog. Aussenkriterium bezieht, das mit einem anderen Instrument zu erheben ist. Diese Validität ist allerdings meist kaum aussagekräftig oder nur selten anwendbar, weshalb sie hier nicht explizit berücksichtigt wird. Vgl. Schnell/Hill/Esser (1989), S. 152-154. Auch in anderen wissenschaftlichen Publikationen wird die Kriteriumsvalidität ausgeklammert, wenn Validität diskutiert wird (sofern überhaupt auf die Gütekriterien eingegangen wird). Vgl. z. B. Henri (2006), S. 553-554; Widener (2007), S. 768-769.

⁷²² Als Beispiel kann auf die Komplexität verwiesen werden. Vgl. Kapitel 4.4.1.

⁷²³ Experteninterviews wird ein hoher Stellenwert für die Validität eingeräumt. Vgl. z. B. Prüfer/Rexroth (1996), S. 110-111; Atteslander (2003), S. 255.

DILLMANN die Konsultation mit drei Personengruppen empfiehlt.⁷²⁴ (a) Individuen mit Fachwissen zum Thema und Fragebogendesign können insbesondere die Konstruktvalidität, aber auch die Inhaltsvalidität einschätzen.⁷²⁵ (b) Es wurden zwei Pilottests mit insgesamt 69 Gesellschaften durchgeführt. (c) Mit potenziellen Nutzern der Ergebnisse (z. B. mittelständische Gesellschaften, Wirtschaftsprüfern)⁷²⁶ wurden ebenfalls Interviews geführt. Das kritische Feedback der drei Gruppen hat zu wichtigen Anpassungen und Änderungen geführt.⁷²⁷ Aufgrund dieses mehrstufigen Vorgehens wurde der Inhalt und die Konstruktion des Fragebogens als angemessen valide eingeschätzt.

5.1.5 Stichprobenkonstruktion

Als verhältnismässig zuverlässige Quelle für die Stichprobenauswahl kann das BFS angesehen werden, weil es als unabhängige Instanz alle 3-4 Jahre eine Betriebszählung durch eine Vollerhebung durchführt. Zum Zeitpunkt der Durchführung der Umfrage fand sie letztmalig im Jahr 2005 statt. Die Daten werden auf nationaler Ebene durch eine vierteljährliche Erhebung des Betriebs- und Unternehmensregisters für die Unternehmensdemografie regelmässig aktualisiert.⁷²⁸

Nach Antrag um eine zufällige Stichprobe wurde vom BFS ein Datensatz mit 434 Gesellschaften mit den vordefinierten Eigenschaften bereitgestellt.⁷²⁹ Er enthielt von den jeweiligen Branchen eine Auswahl von 20% privater, marktwirtschaftlicher Deutschschweizer Gesellschaften mit einer Rechtsform des Privatrechts des Dienstleistungssektors mit 50-500 VZÄ. Entsprechend handelt es sich hierbei um eine mehrstufige Stichprobenziehung, die eine Kombination von mehreren Verfahren, wie Ziehung von Klumpen- und geschichteten Zufallsstichproben, beinhaltet.⁷³⁰ Dieses Vorgehen wird insbesondere für Hypothesen testende Untersuchungen in der einschlägigen Literatur als angemessen bezeichnet.⁷³¹

⁷²⁴ Vgl. Dillmann (1999), zit. nach Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 470.

⁷²⁵ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 470. Hierzu wurden fünf Doktoranden und drei Post-Doktoranden/Habilitanden konsultiert. In der Literatur wird darüber hinaus hingewiesen, dass eine objektive Beurteilung insbesondere der Inhaltsvalidität nicht möglich ist. Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 155.

⁷²⁶ Davon waren zwei Partner einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 und drei Finanzverantwortliche von mittelständischen Gesellschaften.

⁷²⁷ Verbesserungen konnten dadurch z. B. hinsichtlich Verständlichkeit, Konsistenz, Vollständigkeit, Skalierung, Formulierung und Reihenfolge der Fragen sowie der Items und auch gezielte Ausrichtung auf die Internal Control-Komponenten erzielt werden.

⁷²⁸ Vgl. BfS (2008h), Internet.

⁷²⁹ Zur Definition der Zielgruppe vgl. Abschnitt 5.1.2.

⁷³⁰ Vgl. Atteslander (2003), S. 306-307; Diekmann (2005), S. 336-338.

⁷³¹ „Für hypothesenprüfende Untersuchungen können aber durchaus auch «willkürliche» Stichproben herangezogen werden.“ (sic) Diekmann (2005), S. 169.

Zusätzlich wurde durch eine Internetrecherche für jede Gesellschaft die Anschrift überprüft. Auch wurde dabei versucht, einen direkten Ansprechpartner (primär: Verantwortlicher der Finanzleitung; andernfalls der operativen Geschäftsleitung) zu ermitteln.⁷³² Bei 64% der Gesellschaften konnte dadurch direkt der Finanz- bzw. Gesamtleitungsverantwortliche (CFO und CEO) adressiert werden. Als Hauptadressat wurden die CFO deshalb gewählt, weil sie eine Position in den Gesellschaften innehaben, die darauf schliessen lässt, dass sie über das notwendige Wissen verfügen, den Fragebogen ausfüllen zu können.

5.1.6 Untersuchungsdurchführung

Der Ablauf der Untersuchungsdurchführung orientierte sich an den Phasen einer empirischen Untersuchung nach DIEKMANN.⁷³³ Die Formulierung des Forschungsproblems und der Zielsetzungen basierte primär auf theoretischer und empirischer Literaturrecherche, die durch Gespräche mit Experten ergänzt wurde. Darauf aufbauend wurde eine konkrete Zielsetzung für die Umfrage entwickelt. Hypothesen wurden abgeleitet und explorative Fragestellungen formuliert. Anschliessend wurde das Erhebungsinstrument konstruiert, die Untersuchungsform festgelegt und das Stichprobenverfahren festgelegt. Im Rahmen des Pretests wurden in einer Seminarreihe⁷³⁴ des Verbands für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen veb.ch am 03. und 12. Dezember 2007 zwei Pilottests durchgeführt.⁷³⁵ Diese wurden durch mehrere vorbereitende und nachbereitende Experteninterviews ergänzt und validiert. Nach entsprechenden Anpassungen wurde die postalische Umfrage über sechs Wochen im März und April 2008 inklusive einer Nachfassaktion durchgeführt. Von den 434 erhaltenen Kontaktdaten durch das BFS mussten zwei Gesellschaften von der Datenerhebung ausgeschlossen werden, weil diese bereits im Rahmen der beiden Pilottests befragt worden waren. Am 17. März 2008 wurde der Fragebogen per Post mit einem Anschreiben und einem vorfrankierten Rückantwortkuvert an die Gesellschaften verschickt. Als Deadline wurde der 25. April 2008 festgelegt. Nach vier Wochen wurde am 14. April 2008 als Nachfassaktion an die Gesellschaften, die noch nicht geantwortet hatten, ein Erinnerungsschreiben inklusive Fragebogen und Antwortkuvert erneut auf postalischem Weg verschickt.

Im gewählten Zeitraum lagen die Osterfeiertage und Frühlingsferien. Wie sich dieser Umstand konkret auf die Rücklaufquote auswirkt, ist allerdings nur schwer feststellbar. Auch

⁷³² Dazu wurden die jeweilige Homepage und der Zentrale Firmenindex des Handelsregisters (www.zefix.ch) recherchiert.

⁷³³ Vgl. Diekmann (2005), S. 162-173.

⁷³⁴ Die Seminarreihe fokussierte auf Internal Control der Finanzberichterstattung und Risikobeurteilung.

⁷³⁵ Der Grossteil wissenschaftlicher empirischer Studien mit schriftlich postalischen Umfragen verzichtet gänzlich auf Pretests. Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 470.

fällt der erste Quartalsabschluss in diesen Zeitraum. Weil von Letzteren aber primär börsenkotierte AGs betroffen sind und diese nicht die Hauptzielgruppe darstellten, wurde die Auswirkung auf die Rücklaufquote als eher gering eingestuft.

Im Anschluss an die Datenerhebung wurde ein analysefähiges Datenfile aufgebaut und systematisch die Datenqualität geprüft. Mit Hilfe von SPSS und Excel fanden die statistische und deskriptive Datenanalyse und -auswertung in den Sommermonaten 2008 statt, bevor die Ergebnisse als Forschungsbericht in dieser Arbeit aufgenommen wurden. Zusätzlich wurden mit verschiedenen Studienteilnehmern persönliche Interviews mit dem Ziel geführt, die Plausibilität der Ergebnisse zu überprüfen.⁷³⁶

Rücklaufquote

Die Nettorücklaufquote von 28% (s. Abb. 26) ist im oberen Bereich der üblichen 15-25% anzusiedeln, die in internationalen Forschungsstudien mit ähnlichen Zielpopulationen berichtet werden.⁷³⁷ Absolut gesehen ist diese Stichprobengrösse vergleichbar mit dem Median i. H. v. 125 Umfrageteilnehmern auf Basis von 130 internationalen Publikationen.⁷³⁸

Erhaltene Kontaktdaten	434	
Ausschluss wegen Pilottest-Teilnahme	2	
Bereinigte Stichprobe	432	100%
Antworten nach Anschreiben	64	
Antworten nach Nachfassaktion	71	
Bruttorücklaufquote	135	31%
Teilnehmer hat nichtverwertbare Antwort geschickt	3	
Teilnehmer gehört nicht zur Zielpopulation	13	
Nettorücklaufquote	119	28%

Abb. 26: Rücklaufquote

⁷³⁶ Eine Liste mit den Interviewpartnern ist im Anhang 3 aufgeführt.

⁷³⁷ Vgl. Henri (2006), S. 540. In der Literatur wird auf die tendenziell geringe Rücklaufquote hingewiesen, wenn Manager (CFOs, CEOs etc.) von Gesellschaften befragt werden. Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 439; Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 470-471. Allerdings weisen die Berechnungen von Rücklaufquoten z. T. erhebliche Unterschiede auf, weshalb Vergleiche vorsichtig zu interpretieren sind. Vgl. Diekmann (2005), S. 360-361.

⁷³⁸ Die Analyse umfasst 130 Studien mit postalischen Umfragen, die in acht internationalen Accounting Journals publiziert sind. Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 469.

5.1.7 Zur Datenanalyse

Nachfolgend wird aufgezeigt, wie mit fehlenden Werten bzw. Antwortverweigerung (Non-Response) umgegangen wurde. Anschliessend erfolgt eine Beschreibung der Stichprobe und darauf aufbauend wird die Repräsentativität diskutiert.

5.1.7.1 Umgang mit fehlenden Werten und Non-Response

Nichtteilnahme, Antwortverweigerungen und Nichterreichen von potenziellen Umfrageteilnehmern sind hauptsächlich auf zwei Ebenen zu untersuchen.⁷³⁹ Erstens ist auf die Item-Non-Response (Beantworten einzelner Itemfragen wird verweigert) und zweitens auf die Unit-Non-Response (Teilnahme an der Umfrage wird komplett verweigert) einzugehen.⁷⁴⁰

a) Item-Non-Response

In Umfragestudien, die in renommierten Fachzeitschriften veröffentlicht werden, wird Item-Non-Response (INR) quasi nicht diskutiert. Nachfolgend wird auf diese Problematik trotzdem eingegangen, weil durch INR die Ergebnisse verzerrt sein könnten, obwohl keine Verzerrung in der Stichprobe auffindbar ist.⁷⁴¹

Mit INR sind Verzerrungen gemeint, die durch fehlende Werte (*missings*) auftreten können, auch wenn keine oder eine vernachlässigbare Antwortverweigerung auf der Ebene der Umfrageteilnahme vorliegt.⁷⁴²

Nachfolgend wird erläutert, wie mit fehlenden Werten umgegangen wird.⁷⁴³ Das Vorgehen orientiert sich am Prozess von HAIR ET AL. und TABACHNICK/FIDELL.⁷⁴⁴

Es konnte keine Systematik in der Antwortverweigerung bei einzelnen Items oder Indices gefunden werden, die bspw. als Charakteristika der Gesellschaften in den verschiedenen Analysen die unabhängigen Variablen (Charakteristika der Gesellschaften) darstellen.⁷⁴⁵ Daher sind die fehlenden Werte als *missing completely at random* (MCAR) zu bezeichnen. Für

⁷³⁹ Darunter fallen weitere Spezialformen. Für eine Übersicht vgl. Göthlich (2006), S. 133-135.

⁷⁴⁰ Vgl. Kaya (2006), S. 62; Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 472-473.

⁷⁴¹ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 473.

⁷⁴² Die Analyse dieses Aspekts gehört neben der Vollständigkeit, Einheitlichkeit und doppelten Werten zu den grundlegenden Kriterien der Datenqualität, die sorgfältig geprüft wurde, bevor die Ergebnisse erarbeitet wurden. Vgl. Schendera (2007).

⁷⁴³ Für eine Übersicht verschiedener Möglichkeiten vgl. z. B. Göthlich (2006), S. 137-148.

⁷⁴⁴ Vgl. Hair et al. (2006), S. 49-73; Tabachnick/Fidell (2007), S. 62-72. Mit Hilfe von SPSS wurde eine *Missing Value Analysis* durchgeführt, die einen t-Test und MCAR (*missing completely at random*)-Test von LITTLE (Analyse der Kovarianzen und Korrelationen) umfasst.

⁷⁴⁵ Auch ist in der Studie keine Gesellschaft enthalten, die mehr als zwei fehlende Werte in den unabhängigen Variablen aufweist.

die Interpretation der Ergebnisse bedeutet dies, dass keine versteckten Effekte die Resultate verzerren sollten. Weil zusätzlich nur relativ wenige *Missings* vorliegen, unterscheiden sich die Verfahren bzgl. des Umgangs mit den fehlenden Werten im Ergebnis quasi nicht.⁷⁴⁶ Um den Stichprobenumfang nicht künstlich zu reduzieren, wurden diese *Missings* um möglichst akkurate Werte ergänzt, wie nachfolgend gezeigt wird.⁷⁴⁷

Im Datensatz des BFS waren Informationen zur Grössenklasse (VZÄ) enthalten.⁷⁴⁸ Bei den 4,2% der Studienteilnehmer, die keine Angaben zur Anzahl ihrer VZÄ gemacht haben, wurde der Median der entsprechenden Grössenklasse des BFS als Wert verwendet.

Die Bilanzsumme (bzw. die Klasse) wurde von 10% der Gesellschaften (alles AGs) nicht angegeben. Weil diese Angabe jedoch hoch signifikant mit der Anzahl der VZÄ und der Umsatzklasse korreliert⁷⁴⁹, wurden anhand von Kreuztabellen gleichartige AGs identifiziert und so die Grössenklasse der Bilanz geschätzt. Teilweise konnte als zusätzliche Information auch die Branche noch berücksichtigt werden, wenn eine angemessene Anzahl dieser in der Umfrage enthalten war, wie beim Grosshandel.

2,5% der Gesellschaften haben ihr Gründungsjahr nicht angegeben. Es wurde durch die Information aus dem zentralen Firmenindex des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister ermittelt.⁷⁵⁰ Durch diesen Informationszugang konnten das Alter zweier Gesellschaften korrigiert werden.

Fehlende Werte der Komplexitätsitems wurden als solche in der Berechnung des Komplexitätsindex berücksichtigt, indem der Gewichtungsfaktor um die Anzahl fehlender Werte reduziert wurde (dies war bei 6% der Studienteilnehmer der Fall).⁷⁵¹

Bei den abhängigen Variablen (z. B. Indices der Internal Control-Zielkategorien) wurden bei 5% (Internal Control der operativen Tätigkeiten 2008), 8% (Internal Control der Finanzberichterstattung 2008) bzw. 10% (Internal Control der Compliance 2008) der Gesellschaften fehlende Werte registriert. Bei der Frage nach dem prognostizierten Stand in 2010 waren es 6%, 7% bzw. 8%. Auch der Umfang der *Missings* der Internal Control-Zielkategorien

⁷⁴⁶ Die Anzahl der fehlenden Werte der betroffenen Variablen liegen im geforderten 10% Bereich (der überwiegende Grossteil unterhalb der 5% Grenze). Vgl. Hair et al. (2006), S. 64.

⁷⁴⁷ Das gewählte Vorgehen ist insbesondere deshalb gerechtfertigt, weil erstens nur relativ wenige *Missings* und zweitens MCAR vorliegen. Vgl. Hair et al. (2006), S. 70, 72. Imputationen stellen darüber hinaus die häufigste Art des Umgangs mit INR dar. Vgl. Mason et al. (2002), zit. nach Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 473, Fussnote 21.

⁷⁴⁸ Branche, Rechtsform und Standort konnten so ebenfalls ergänzt werden; sie sind in der Regressionsrechnung allerdings nicht berücksichtigt. Vgl. BfS (2008i), Email.

⁷⁴⁹ Auf die Korrelationen wird in diesem Abschnitt noch eingegangen.

⁷⁵⁰ Vgl. www.zefix.ch. Hierbei wurde die Eintragung in das Handelsregister als Gründungsjahr angenommen.

⁷⁵¹ Zur Berechnung des Komplexitätsindex vgl. Kapitel 4.4.1.

(sowohl 2008 als auch 2010) ist als eher gering einzustufen, weshalb die Wahl der Ergänzung inhaltlichen Gesichtspunkten folgen kann.⁷⁵² Wenn bei einer Gesellschaft mehr als ein Drittel der Items eines Index fehlten, so wurde die entsprechende Gesellschaft von den Analysen ausgeschlossen. Bei der überwiegenden Mehrheit fehlte lediglich ein Item. Dieses wurde immer mit dem Wert 2 ergänzt, weil es inhaltlich am besten der Gegebenheit entspricht, dass diesem Item nicht zugestimmt wurde. Dieses als *prior knowledge* bezeichnete Verfahren wird bei grossen Stichproben und einer geringen Anzahl fehlender Werte empfohlen, was hier der Fall ist.⁷⁵³ Zwei Gesellschaften (2%) wurden von den Analysen mit Internal Control der operativen Tätigkeiten (2008) als abhängige Variable ausgeschlossen, weil sie jeweils über 33% fehlende Werte aufweisen (so auch in 2010). In dieser Zielkategorie hatten 3% der Studienteilnehmer bei einem Item keine Antworten angegeben (ebenso in 2010); sie wurden gleichfalls ergänzt. Bei einer Gesellschaft fehlten bei Internal Control der operativen Tätigkeiten 2010 drei Items; die entsprechend ergänzt wurden. Bei Internal Control der Finanzberichterstattung (2008) werden zwei Gesellschaften (2%) in entsprechenden Analysen nicht berücksichtigt, weil sie über 33% fehlende Werte aufweisen (ebenso beim Index von 2010). Die weiteren 6% der Gesellschaften mit *Missings* in diesem Index wiesen nur ein fehlendes Item auf, das ergänzt wurde (2010: 5% der Gesellschaften fehlte ein Item, das ergänzt wurde). Weitere acht Gesellschaften (7%) haben in Compliance-spezifischen Items (2008) jeweils einen fehlenden Wert (ebenso in 2010; eine Gesellschaft wurde ausgeschlossen, weil sie überhaupt keine Angaben machte). Bei den Gesellschaften mit einem *Missing* wurde der Wert 2 aus derselben Überlegung heraus ergänzend eingesetzt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Analyse der *Missings* kein systematisches Muster aufzeigt. Fehlende Werte können daher unter Berücksichtigung von Praktikabilität vs. Komplexität bei der Auswahl möglicher Verfahren möglichst akkurat ergänzt werden. Auch liegen nur relativ wenige fehlende Werte in den einzelnen Indices vor, sodass das gewählte Vorgehen als angemessen anzusehen ist.

b) Unit-Non-Response

Die Möglichkeit der Verzerrung durch Unit-Non-Response (UNR) wird nachfolgend in drei Stufen diskutiert. Zuerst wird der zeitliche Eingang der Rückantworten untersucht. Als nächstes werden die Gesellschaften auf zwei wesentliche Charakteristika hin verglichen. Abschlies-

⁷⁵² Vgl. Hair et al. (2006), S. 70, 72.

⁷⁵³ Vgl. Tabachnick/Fidell (2007), S. 66. Eine weitere Möglichkeit der Ergänzung hätte in der Verwendung des Mittelwerts der Gesellschaften des entsprechenden Items gelegen. Allerdings hätte dies inhaltlich nicht in gleicher Weise der Antwortverweigerung entsprochen.

send wird die Entscheidungsgrundlage für bzw. gegen eine Umfrageteilnahme diskutiert (s. Abb. 27).

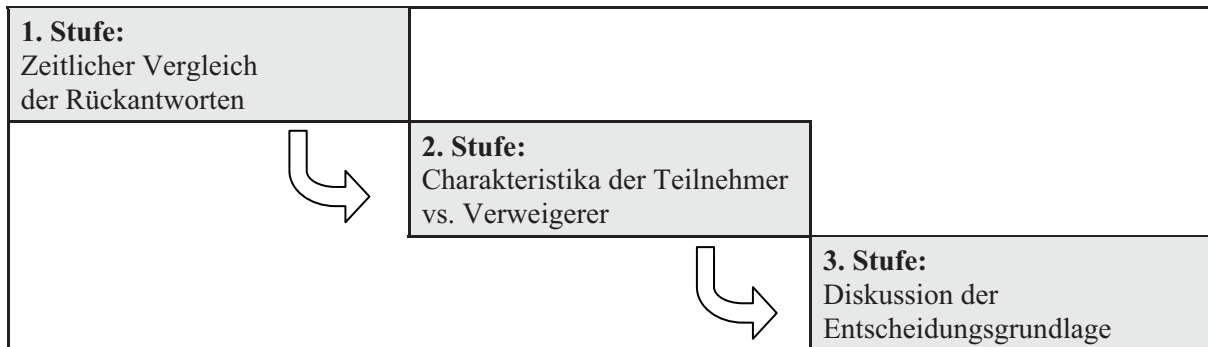


Abb. 27: Drei Stufen zur Analyse von Unit-Non-Response

1. Stufe: Vergleich zwischen den ersten vs. den letzten Umfrageteilnehmern

Der Vergleich zwischen den ersten vs. den letzten Umfrageteilnehmern ist die häufigste Analyseform von Verzerrungen durch UNR.⁷⁵⁴ Dabei wird angenommen, dass zeitlich später eingegangene Fragebögen (nach der Nachfassaktion) tendenziell ein ähnliches Antwortverhalten wie die Teilnahmeverweigerer aufweisen. Sie werden mit den Teilnehmern verglichen, die bereits vor der Nachfassaktion geantwortet haben.

Mit dem Kolmogorov-Smirnov-Anpassungstest (KSA-Test) für zwei unabhängige Stichproben (späte vs. frühe Antworter) wird die Übereinstimmung der Verteilungen zwischen zwei Sätzen von Stichprobenwerten (kardinalskalierte Daten) geprüft.⁷⁵⁵ Dabei wurde nur bei einem Item (*Verhaltenskodex wird gelebt 2010*) ein signifikanter Unterschied (Kolmogorov-Smirnov-Z = 1,653; $p < 0,01$) gefunden. Der Einfluss dieses einzelnen Items ist als sehr gering einzustufen, weil es nur den Index *Internal Control der Compliance 2010* betrifft und sich dieser aus 12 Items zusammensetzt.⁷⁵⁶ Trotzdem ist dieser Aspekt bei der Interpretation der Ergebnisse, die auf diesem Item aufbauen, zu berücksichtigen. Anhand des KSA-Tests konnten keine weiteren Verzerrungen aufgrund von Nichtteilnahmen aufgedeckt werden. Zusätzlich wurden mit χ^2 -Tests nominale Items getestet. Hierbei konnten keine signifikanten Unterschiede zwischen Items von früh und spät eingegangenen Fragebögen gefunden werden.⁷⁵⁷

⁷⁵⁴ Die Voraussetzung, dass mindestens eine Nachfassaktion durchgeführt wurde, ist in dieser Arbeit erfüllt. Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 473.

⁷⁵⁵ Vgl. Siegel (1987), S. 123. Auf die *Grösse* wird in der nächsten Stufe eingegangen.

⁷⁵⁶ Dieses Item hat einen Anteil i. H. v. 6,25% des gesamten Index *Compliance 2010*. Zur Berechnung vgl. Kapitel 4.3.2.

⁷⁵⁷ Eine Ausnahme stellt das Item *ordentliche Revision* ($\chi^2 = 4,984$, $p < 0,05$) dar. Es weist einen signifikanten Unterschied zwischen frühen und späten Antworten auf. 55% der frühen vs. 33% der späten Umfrageteilnehmer gibt an, dass die gesetzliche ordentliche Revisionspflicht bei ihrer Gesellschaft die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung fordert. Weil dieses Item für rein deskriptive Zwecke er-

Diese Tests weisen insgesamt darauf hin, dass systematische Verzerrungen durch eine späte vs. frühe Umfrageteilnahme sehr unwahrscheinlich sind.

Obwohl die durchgeführte Analyse der Verzerrung durch UNR grundsätzlich akzeptiert ist, ist dieser Ansatz nicht unkritisch zu sehen. Bspw. werden hierbei lediglich *zeitliche* Unterschiede von eingegangenen Fragebögen analysiert.⁷⁵⁸ Die eigentlichen Charakteristika und tatsächlichen Entscheidungsgrundlagen der *tatsächlichen Umfrageverweigerer* werden damit nicht adressiert. Deshalb wird die UNR noch auf zwei weiteren Stufen untersucht.

2. Stufe: Charakteristika der Umfrageteilnehmer vs. -verweigerer

Um eine mögliche Verzerrung durch UNR genauer einschätzen zu können, werden zusätzlich die Umfrageteilnehmer mit den -verweigerern verglichen. Aufgrund des erhaltenen Datensatzes durch das BFS und der Definition der Zielpopulation erfolgt dies für die *Grössenklasse* (Anzahl VZÄ).⁷⁵⁹ Anhand des KSA-Tests werden die Verteilungen auf mögliche Unterschiede hin untersucht.⁷⁶⁰

Hinsichtlich der Verteilung nach Grössenklassen unterscheiden sich die Umfrageteilnehmer von den -verweigerern signifikant (Kolmogorov-Smirnov-Z = 1,363; $p < 0,05$). 63% der Gesellschaften, die sich nicht an der Studie beteiligt haben sind der Grössenklasse 50-99 VZÄ zuzuordnen, wohingegen 48% der Teilnehmer diese Grösse aufweisen. 13% der Teilnehmer vs. 6% der Verweigerer gehören der obersten Klasse mit 250-500 VZÄ an.⁷⁶¹ Somit sind grössere Gesellschaften der Zielpopulation im Verhältnis zu kleineren stärker vertreten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Umfrageteilnehmer von den -verweigerern hinsichtlich der Grösse in VZÄ unterscheiden. Daher ist eine Verzerrung in Bezug auf dieses Charakteristikum nicht auszuschliessen. Dies ist bei der Interpretation der Ergebnisse zu berücksichtigen.

hoben wurde, ist der Effekt einer Verzerrung eingegrenzt. Allerdings kann daraus gefolgert werden, dass dies die Motivation zu antworten beeinflusst hat.

⁷⁵⁸ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 473.

⁷⁵⁹ Die *Branche* kann nicht als weiteres Kerncharakteristikum analysiert werden, weil die notwendigen mathematischen Voraussetzungen für den Goodness-of-Fit-Test (χ^2 -Test) dafür nicht erfüllt sind. Weitere Vergleiche (z. B. anhand Umsatz oder Bilanzsumme) sind ebenfalls nicht möglich, weil dazu keine Informationen der Teilnahmeverweigerer vorliegen.

⁷⁶⁰ Die Fragebögen der Gesellschaften, die nicht zur Zielpopulation gehörten, werden hierbei nicht berücksichtigt, um die nachfolgenden Analysen nicht zu verfälschen.

⁷⁶¹ Die beiden weiteren Grössenklassen weisen ähnliche Häufigkeiten auf: 100-199 VZÄ: Teilnehmer = 33%; Verweigerer = 27%; 200-249 VZÄ: Teilnehmer = 6%; Verweigerer = 5%. Hier wird die Grössenklasseneinteilung gemäss BFS vorgenommen, weil keine anderen Informationen zu den Verweigerern zur Verfügung stehen.

3. Stufe: Entscheidungsgrundlage für vs. gegen die Umfrageteilnahme

In den beiden vorhergehenden Abschnitten wurden mögliche Verzerrungseffekte primär auf quantitativer Ebene untersucht. Nun folgt eine Diskussion möglicher Gründe für eine Nichtteilnahme anhand eher qualitativer Aspekte.

Zusätzlich zur zeitlichen Verteilung der Rückantworten und der Beschreibung von Kerncharakteristika ist die *Entscheidung*, an der Umfrage teilzunehmen zu berücksichtigen. Verschiedene Faktoren können diese massgeblich beeinflussen. TOMASKOVIC-DEVEY/LEITER/THOMPSON unterscheiden als wesentliche Einflussgrößen die *Autorität*, *Kapazität* und *Motivation* sowohl der befragten Gesellschaft (*organizational level*) als auch des individuellen Umfrageteilnehmers (*individuel level*). Diese Faktoren sind jedoch nicht immer klar trennbar.⁷⁶²

Kurz gesagt bezieht sich die *Autorität* auf die Position der angeschriebenen Person innerhalb der Organisation. Die *Kapazität* betrifft die Verfügbarkeit der relevanten Informationen, um die Fragen beantworten zu können. Mit der *Motivation* ist die Bereitschaft sowohl der Gesellschaft als auch des Individuums gemeint, Informationen zur Gesellschaft preiszugeben.⁷⁶³

Der Fragebogen wurde mit persönlicher Anschrift an den Finanzleiter⁷⁶⁴ adressiert (64,1% der Fälle) oder mit allgemeiner Formulierung an die *Finanz-/Geschäftsleitung* (35,9%). Weil die oberste Führungsetage angeschrieben wurde, ist davon auszugehen, dass die Autorität im Sinne der Position innerhalb der Gesellschaft gewährleistet ist. Darüber hinaus kann die Autorität zu antworten dadurch beeinflusst werden, ob es sich bei einer Gesellschaft um eine Filiale handelt und die Muttergesellschaft (oder die Gesellschaft, wenn sie rechtlich unabhängig ist) Umfrageteilnahmen generell untersagt.⁷⁶⁵ Jedoch wurden vom BFS Daten nur von rechtlich eigenständigen Gesellschaften angefordert.⁷⁶⁶ Daher wird auch in dieser Hinsicht die Autorität nicht als entscheidender Faktor für eine Nichtteilnahme an der Umfrage angesehen, bzw. wird als ausreichend gegeben eingeschätzt.

In Bezug auf die Kapazität zu antworten, zeigen TOMASKOVIC-DEVEY/LEITER/THOMPSON, dass sich Informationsstreuung innerhalb der Gesellschaft negativ auf die Wahrscheinlichkeit,

⁷⁶² Für eine ausführliche Diskussion vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994).

⁷⁶³ Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 440.

⁷⁶⁴ Konnte der Finanzleiter durch die Internetrecherche nicht ausfindig gemacht werden, dafür aber der Leiter des operativen Geschäfts, so wurde Letzterer angeschrieben.

⁷⁶⁵ Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 446.

⁷⁶⁶ Der Datensatz des BFS umfasst drei Gesellschaften (0,7%), die beim BFS mit der Rechtsform *Ausländische AG- & LTD-Filiale* geführt werden. Zwei dieser drei Gesellschaften nahmen nicht an der Umfrage teil. Inwiefern dies auf eine mangelnde Autorität der Gesellschaft insgesamt zurückzuführen ist oder andere Gründe verantwortlich sind, bleibt offen. Die dritte Gesellschaft ist aber tatsächlich eine rechtlich selbständige Kommanditgesellschaft, was in den Berechnungen berücksichtigt wurde.

an einer Umfrage teilzunehmen, auswirkt.⁷⁶⁷ Die oberste Führungsetage mittelständischer Gesellschaften zeichnet sich aber gerade dadurch aus, dass hier die Informationen aggregiert werden, d. h. die Informationen verfügbar sind.⁷⁶⁸ Dies spricht für die Kapazität eines Finanzchefs. Dem steht gegenüber, dass eine hohe Personalausstattung (in diesem Fall der Finanzabteilung; sofern eine existiert) die Wahrscheinlichkeit zu antworten, positiv beeinflusst. Jedoch liegt in mittelständischen Gesellschaften oftmals eine Arbeitsüberlastung aufgrund von Funktionshäufung bzw. mangelnder Funktionentrennung vor.⁷⁶⁹ Das kann die Kapazität zu antworten negativ beeinflussen. Es ist schwer abzuschätzen, ob dieser letzte Effekt beim Grossteil tatsächlich ausschlaggebend gewesen ist oder zusätzliche Erklärungen zur Verweigerung der Umfrageteilnahme heranzuziehen sind.⁷⁷⁰

TOMASKOVIC-DEVEY/LEITER/THOMPSON weisen nach, dass die Motivation einer Gesellschaft zu antworten, insbesondere mit drei Aspekten positiv zusammenhängt, nämlich (a) Profitabilität bzw. Marktkonzentration, (b) der Wille, die öffentliche Meinung zu beeinflussen sowie (c) die Börsennotierung.⁷⁷¹ Über die ersten beiden Punkte lässt sich lediglich spekulieren, weil diesbezüglich keine Informationen über die Nichtteilnehmer verfügbar sind. Inwiefern die Marktkonzentration der angeschriebenen Gesellschaften mit 50-500 VZÄ die (Nicht-)Teilnahme beeinflusst, ist nicht zu sagen. Allerdings wurde gezeigt, dass Gesellschaften eher bereit sind, an einer Umfrage teilzunehmen, wenn sie von ihrer Umwelt abhängig sind.⁷⁷² Das gilt insbesondere für Stiftungen (UNR-Rate von 59%) oder Vereine (67%), die u. a. auf öffentliche Zuwendungen angewiesen sind. Das könnte erklären, warum Gesellschaften dieser Rechtsformen an der Umfrage bspw. im Verhältnis zu AGs (73%) oder Einzelpersonen (100%) eine deutlich niedrigere UNR-Rate aufweisen. Allerdings könnten diese Gesellschaften auch auf individueller Ebene eine im Verhältnis höhere Motivation aufweisen, weil sie nicht so stark von Umfragen frequentiert werden oder aufgrund ihres Berufsumfelds gewöhnt sind, anderen zu helfen (dies gilt insbesondere für die Branchen Heime (UNR-Rate 55%) oder

⁷⁶⁷ Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 450-453.

⁷⁶⁸ Vgl. Pfohl (2006a), S. 18. Zwei Nichtteilnehmer geben an, wegen „Umstrukturierung aufgrund Zusammenschlusses mit anderen Gesellschaften“ bzw. sich „augenblicklich in einer Phase der Neustrukturierung und der Organisationsveränderung“ zu befinden, weshalb nicht geantwortet werden könne. Dies ist wohl als Sonderfall der Informationsstreuung anzusehen, weil kaum anzunehmen ist, dass der Grossteil der Antwortverweigerer sich zum Zeitpunkt der Umfrage in einer Umstrukturierungsphase befand.

⁷⁶⁹ Vgl. Pfohl (2006a), S. 18.

⁷⁷⁰ Der Zusammenhang mit der Kapazität wird durch drei schriftliche Rückantworten unterstrichen, die explizit „keine Zeit“ als Grund für die Nichtteilnahme nennen. Dieses Argument ist weit verbreitet. Vgl. Guilding/Cravens/Tayles (2000), S. 122. Allerdings stellt sich die Frage, inwiefern sich hier die Kapazität mit der Motivation überschneidet, wenn ohne weitere Erläuterung „keine Zeit“ als Grund für die Nichtteilnahme angegeben wird. Es könnte nämlich nur einen Vorwand darstellen, nicht zu antworten.

⁷⁷¹ Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 452.

⁷⁷² Vgl. Tomaskovic-Devey/Leiter/Thompson (1994), S. 448.

Sozialwesen (77%)).⁷⁷³ Darüber hinaus ist bzgl. der Börsennotierung zu bemerken, dass sie bei dieser Studie nur eine untergeordnete Rolle spielt, da primär nichtkотиerte Gesellschaften in der Stichprobe enthalten waren (nur 2,5% der Studienteilnehmer der Umfrage sind an der Börse kotiert).

Je ein Verein und eine Stiftung (0,5%) haben schriftlich geantwortet, „keine Relevanz“ in der Studie oder sich selber nicht als „relevant“ für die Studie zu sehen.⁷⁷⁴ Für diese Art der Verweigerung könnte ein Grund darin liegen, dass diese Gesellschaften sich (noch) nicht mit der Thematik Internal Control tiefer gehend auseinander gesetzt haben oder keine Informationen dazu preisgeben möchten.⁷⁷⁵ Hier stellt sich die Frage, ob diese Gesellschaften mit der aktuellen Gesetzeslage nicht vertraut sind (denn es ist davon auszugehen, dass dies die Motivation zu antworten positiv beeinflussen kann). Weil vom BFS keine Informationen bzgl. Bilanzsumme und Umsatz erhalten wurden, kann lediglich spekuliert werden, inwiefern Gesellschaften mit derselben Anzahl VZÄ sich ebenfalls als „nicht relevant“ für diese Studie eingeschätzt haben und deshalb die Teilnahme verweigerten.⁷⁷⁶ Dies ist deshalb bedeutsam, weil 60% der angeschriebenen Gesellschaften ebenfalls 50-99 VZÄ beschäftigen.

c) Resümee

Zusammenfassend ist festzustellen, dass Verzerrungen der Ergebnisse durch INR ausgeschlossen werden können. Dies ist für die UNR nicht gleichermassen eindeutig feststellbar. Zwar sind keine wesentlichen Unterschiede zwischen frühen und späten Umfrageteilnehmern feststellbar, jedoch weisen die Studienteilnehmer und -verweigerer unterschiedliche Verteilungen hinsichtlich der Grösse in VZÄ auf. In Bezug auf eher qualitative Begründungen konnten keine eindeutigen Rückschlüsse gezogen werden. Mögliche Auswirkungen auf die Resultate sind bei der Interpretation derselben zu berücksichtigen.⁷⁷⁷ Diese Schlussfolgerungen lassen sich aufgrund der Analyse auf den drei Stufen ziehen, wobei quantitative und qualitative Aspekte berücksichtigt wurden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass mögliche Verzerrungen allerdings primär bei Schätzungen von Mittel- und Anteilswerten sowie Randverteilungen auftreten; Zusammenhänge (z. B.

⁷⁷³ Demgegenüber haben bspw. Handel mit Motorfahrzeugen; Instandhaltung und Reparatur von Motorfahrzeugen (86%) und Detailhandel (83%) deutlich höhere UNR-Raten.

⁷⁷⁴ Dieser Grund für eine Nichtteilnahme tritt auch in anderen Umfragen auf. Vgl. z. B. Guilding/Cravens/Tayles (2000), S. 122.

⁷⁷⁵ Vgl. Göthlich (2006), S. 135.

⁷⁷⁶ Gemäss BFS werden beide Gesellschaften der Grössenklasse 50-99 VZÄ zugeordnet.

⁷⁷⁷ In der Literatur werden zwar verschiedene statistische Verfahren zur „Korrektur“ von UNR vorgeschlagen, deren Annahmen aber z. T. erheblicher Kritik ausgesetzt sind (z. B. unterschiedliche Gewichtungen von über- und unterrepräsentierten Gruppen). Daher wird auf deren Anwendung verzichtet. Vgl. Schnell/Hill/Esser (2005), S. 314-317.

Korrelationen, multivariate Statistiken) sind dagegen robuster.⁷⁷⁸ Das bedeutet, dass tendenziell eher die deskriptiven Auswertungen der Fragestellungen als die Hypothesentests durch mögliche Verzerrungseffekte aufgrund von UNR betroffen sind.

5.1.7.2 Stichprobenbeschreibung

Nachfolgend wird anhand zweier Charakteristika die Stichprobe deskriptiv strukturiert. Dabei wird auf die Häufigkeitsverteilungen der *Branche* und *Grösse* eingegangen.⁷⁷⁹ Ziel ist es dabei, grundlegende Strukturen der Stichprobe aufzuzeigen. Insgesamt werden Fragebögen von 119 Gesellschaften berücksichtigt.

a) Branche der Gesellschaften

Die 119 Gesellschaften sind 24 verschiedenen Branchen des tertiären Sektors zuzuordnen. *Heime* (22,7%) und *Grosshandel* (21,0%) sind die am häufigsten vertretenen Branchen, gefolgt von *Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie* (6,7%) und *Detailhandel* (5,9%), *Beherbergung* sowie *Landverkehr und Transport in Rohrfernleitungen* (je 5,0%). Gesellschaften aus 18 Branchen, die jeweils weniger als 5% in der Stichprobe ausmachen, sind aus darstellungstechnischen Gründen unter der Rubrik *Sonstige* zusammengefasst (s. Abb. 28).⁷⁸⁰ Dabei ist zu beachten, dass sich die Anzahl der Gesellschaften in den jeweiligen Branchen auch in der Grundgesamtheit erheblich in ihren Häufigkeiten unterscheiden.⁷⁸¹ In Abb. 28 ist zu erkennen, dass zwar die Branchen *Heime* und *Grosshandel* besonders gut in der Studie vertreten sind. Ansonsten zeigt sich aber eine relativ breite Streuung der übrigen Branchen. Dies wirkt sich generell positiv auf die Qualität der Ergebnisse sowie die Repräsentativität der Ergebnisse aus.⁷⁸²

⁷⁷⁸ Vgl. Diekmann (2005), S. 359-365.

⁷⁷⁹ Auf die jeweilige Repräsentativität der Kerncharakteristika wird in diesem Abschnitt noch eingegangen.

⁷⁸⁰ Für eine Liste der angeschriebenen Branchen vgl. Anhang 4. Die Brancheneinteilung erfolgt gemäss der aktuell gültigen NOGA 2008 des BFS. Vgl. BFS (2008j), Internet.

⁷⁸¹ Bspw. gibt es in der Zielpopulation 386 Gesellschaften in der Branche *Grosshandel*, wohingegen es nur eine Gesellschaft in der Branche *Rundfunkveranstalter* gibt. Vgl. BFS (2008c), Email.

⁷⁸² Vgl. Erfurt (2006), S. 172.

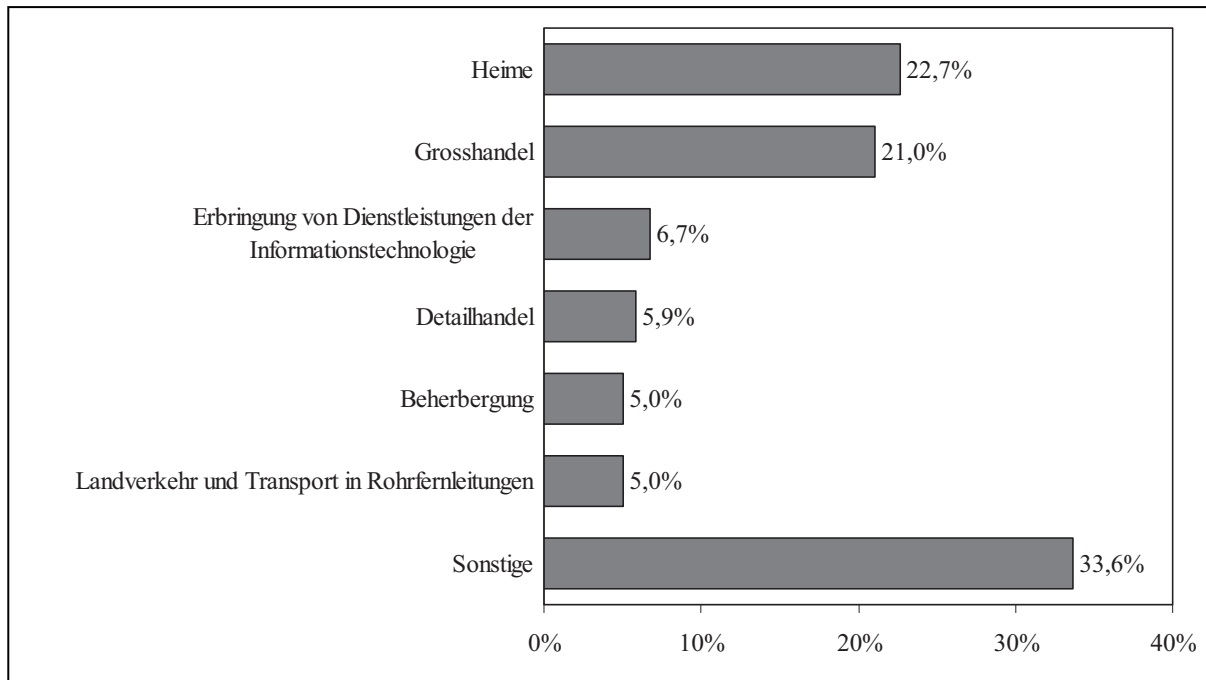


Abb. 28: Verteilung nach Branchen

b) Grösse der Gesellschaften

Bei der Grösse der Gesellschaften wird zwischen der Anzahl VZÄ, Umsatz und Bilanzsumme unterschieden. Diese Grössenkriterien dienen der definitorischen Abgrenzung von wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften in der Schweiz.⁷⁸³

Anzahl Vollzeitäquivalente

Die Beschäftigtenanzahl, gemessen in VZÄ, ist eine wichtige Kennzahl als Mass der Grösse einer Gesellschaft (s. Abb. 29).

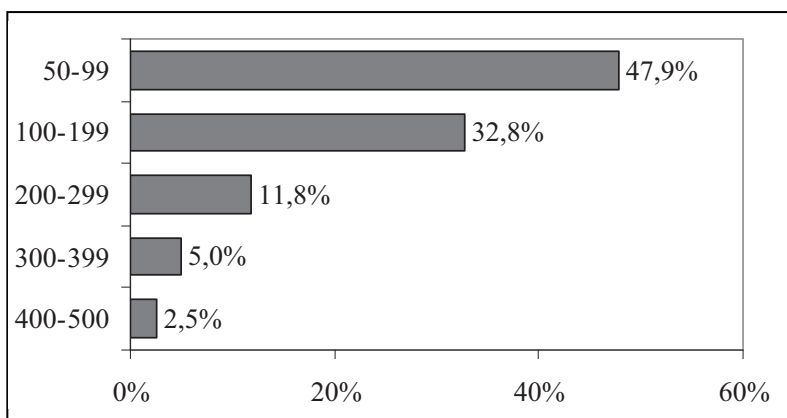


Abb. 29: Verteilung nach Vollzeitäquivalenten

⁷⁸³ Vgl. Kapitel 2.3.2.

Fast die Hälfte der Umfrageteilnehmer (47,9%) beschäftigt 50-99 VZÄ. Die Anzahl der Gesellschaften nimmt mit zunehmender Grössenklasse kontinuierlich ab. Die Durchschnittsgrösse beträgt 135,0 VZÄ (Standardabweichung 89,6 VZÄ; Median 100,0 VZÄ). Die Verteilung ist konsistent zu der der Betriebszählung des BFS.⁷⁸⁴

Umsatz

Eine weitere gebräuchliche Kennzahl für die Grösse einer Gesellschaft ist der Jahresumsatz (s. Abb. 30). Am meisten sind Gesellschaften mit einem Jahresumsatz von unter CHF 20 Mio. in der Studie vertreten (40,3%). Über die Hälfte (59,7%) weisen einen Jahresumsatz von über CHF 20 Mio. auf. Der Medianwert liegt in der Grössenklasse von CHF 20 bis 49,9 Mio.

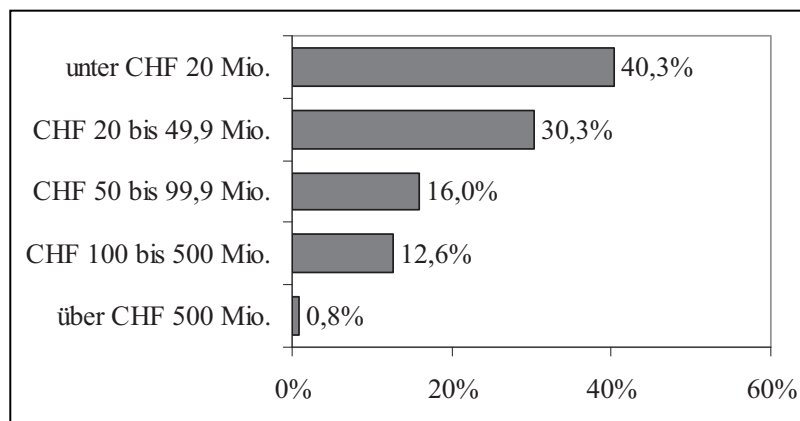


Abb. 30: Verteilung nach Jahresumsatz

Der Umsatz korreliert positiv mit der Anzahl VZÄ (Spearman $r_s = 0,437$; $p < 0,001$).⁷⁸⁵ Das steht im Gegensatz zum Vergleich der Häufigkeitsverteilungen, die auf den ersten Blick eine deutlich höhere Korrelation erwarten liessen. Das bedeutet, dass Gesellschaften einer der fünf VZÄ-Klassen einer anderen Umsatzklasse zuzuordnen ist.

Bilanzsumme

Über die Hälfte der Gesellschaften (57,1%) verfügt über eine Bilanzsumme von CHF 10 bis 49,9 Mio. (s. Abb. 31). 29,4% haben eine Bilanzsumme von unter CHF 10 Mio. und 13,4% über CHF 50 Mio. Der Medianwert liegt in der Grössenklasse von CHF 10 bis 49,9 Mio.

⁷⁸⁴ Vgl. Kapitel 3.1.

⁷⁸⁵ Zur Berechnung wird die exakte Anzahl VZÄ verwendet, um einen möglichst genauen Korrelationskoeffizienten ermitteln zu können. Die Verwendung der Grössenklasse der VZÄ verändert den Wert allerdings nicht wesentlich (Spearman $r_s = 0,416$; $p < 0,001$).

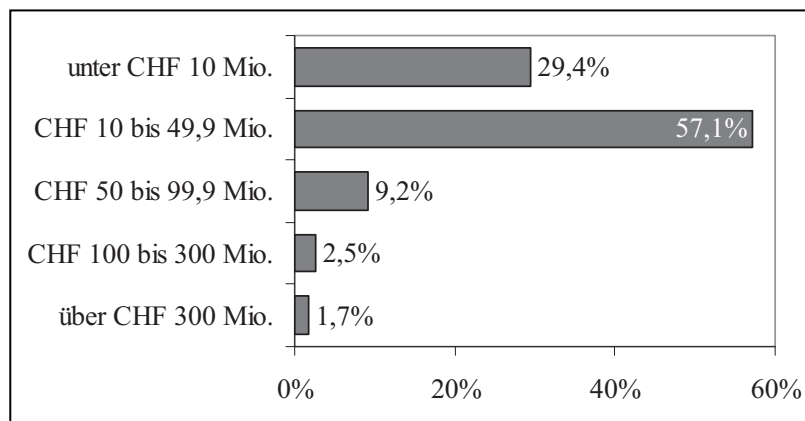


Abb. 31: Verteilung nach Bilanzsumme

Auch dieses Grössenkriterium korreliert positiv mit der Anzahl VZÄ (Spearman $r_s = 0,488$; $p < 0,001$).⁷⁸⁶ Ebenso korrelieren Bilanzsumme und Umsatz hoch signifikant positiv miteinander (Spearman $r_s = 0,614$; $p < 0,001$). Anhand der Korrelationsmasse ist demnach ersichtlich, dass die grösste Übereinstimmung zwischen den beiden finanziellen Grössenkriterien herrscht und nicht zwischen Verteilung nach Anzahl VZÄ und Umsatz, wie es grafisch den Anschein macht.

23,5% der Umfrageteilnehmer weisen einen Jahresumsatz von unter CHF 20 Mio. und eine Bilanz von unter CHF 10 Mio.⁷⁸⁷ auf. 22,7% erfüllen zwei der drei und 53,8% alle drei Grössenkriterien. Inwiefern diese Häufigkeiten für mittelständische Gesellschaften repräsentativ sind, wird nachfolgend untersucht. Aufgrund der Datenbasis des BFS werden im Rahmen der Diskussion um die Repräsentativität die beiden finanziellen Kriterien zurückgestellt.

5.1.7.3 Zur Repräsentativität

Die Auswahl der Stichprobe beeinflusst direkt die Verallgemeinerungsmöglichkeiten der Studienergebnisse. Als zentraler Aspekt wird hierbei die Zufälligkeit der Selektion der Elemente genannt.⁷⁸⁸ „Für hypothesenprüfende Stichproben können aber durchaus auch «willkürliche» Stichproben herangezogen werden.“⁷⁸⁹ Die *Branche* und die *Grösse* in VZÄ stellen die konstituierenden Charakteristika dieser Stichprobe dar, weil durch das BFS pro Branche je-

⁷⁸⁶ Die Verwendung der Grössenklasse der VZÄ anstelle der exakten Anzahl VZÄ führt zu Spearman $r_s = 0,419$; $p < 0,001$.

⁷⁸⁷ Von diesen planen vier Gesellschaften, sich eingeschränkt prüfen zu lassen. Sie werden in der Analyse berücksichtigt, weil sie die Kriterien der definitorischen Abgrenzung für mittelständische Gesellschaften erfüllen. Vgl. Kapitel 3.2.3. Auch könnten sie ihre Meinung im Laufe des Geschäftsjahrs 2008 noch ändern.

⁷⁸⁸ Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 467.

⁷⁸⁹ Diekmann (2005), S. 169.

weils 20% der Gesellschaften, die 50-500 VZÄ haben, gezogen wurden.⁷⁹⁰ Daher ist auf die Repräsentativität der Stichprobe hinsichtlich dieser beiden Charakteristika einzugehen.

Aufgrund der erhaltenen Informationen des BFS ist bekannt, wie sich die Grundgesamtheit der 2.169 Gesellschaften auf die Branchen verteilen.⁷⁹¹ Als Goodness-of-Fit-Test wäre der χ^2 -Test anzuwenden. Dieser führte jedoch zu verzerrten Ergebnissen, weil die Voraussetzungen nicht erfüllt werden können und eine Zusammenlegung der Branchen mathematisch zwar möglich, doch inhaltlich wegen ihrer Heterogenität kaum sinnvoll ist.⁷⁹² Daher ist eine statistische Aussage über die Repräsentativität der Branche nicht möglich.

Der Goodness-of-Fit-Test zeigt hinsichtlich der Anzahl VZÄ auf, dass sich die Verteilung der Stichprobenteilnehmer nicht zufällig von der in der Stichprobengrundgesamtheit unterscheidet ($\chi^2 = 16,44$; $df = 3$; $p < 0,05$).⁷⁹³ Daher ist die Repräsentativität der Stichprobe in Bezug auf die VZÄ zurückzuweisen.

Allerdings können selbst Ergebnisse einer nichtrepräsentativen Stichprobe zum wissenschaftlichen Testen von Hypothesen gerechtfertigt sein, wenn die Methode der Stichprobenauswahl sinnvoll begründet werden kann.⁷⁹⁴

5.1.8 Resümee

Mit der Studie wird das Ziel verfolgt, Orientierungshilfen und Handlungsinitiativen für mittelständische Dienstleistungsgesellschaft in der Schweiz hinsichtlich Internal Control zu erarbeiten. Dazu werden die Ausgestaltung von Internal Control, die Charakteristika von Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control und erwartete Entwicklungstendenzen analysiert. Für den empirischen Teil werden Daten auf Basis einer postalischen Umfrage untersucht. Positiv ist die Nettorücklaufquote von 28% zu erwähnen. Die Diskussionen von Antwortverweigerungen und Auswirkungen auf die Repräsentativität zeigen, dass nachfolgende

⁷⁹⁰ Wie beschrieben, wurde die Stichprobe vom BFS in mehreren Schritten gezogen. Vgl. Abschnitt 5.1.5. Aufgrund fehlender Informationen durch das BFS ist es nicht möglich, die Repräsentativität in Bezug auf die weiteren beiden Grössenkriterien zu diskutieren.

⁷⁹¹ Vgl. BfS (2008c), Email.

⁷⁹² Dasselbe Problem ergibt sich, wenn nur die Branchenverteilung der 119 Studienteilnehmer mit der der Samplegrundgesamtheit verglichen wird. Vgl. Cochran (1954), zit. nach Siegel (1987), S. 45; Bortz (1993), S. 163.

⁷⁹³ Dieses Resultat wird durch den KSA-Test bestätigt. Die 13 Gesellschaften, die zwar geantwortet haben, aber nicht zur Zielpopulation gehören, wurden nicht berücksichtigt. Daraus resultiert eine Samplegrundgesamtheit von 419 Gesellschaften. Informationen zur Anzahl VZÄ der Grundgesamtheit der 2.169 Gesellschaften liegt nicht vor. Diese Aussage der Nichtrepräsentativität ist daher mit Vorsicht anzusehen.

⁷⁹⁴ Vgl. Diekmann (2005), 369; Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 467. Zur Stichprobenziehung vgl. Abschnitt 5.1.5.

Resultate bzgl. der VZÄ mit Vorsicht zu interpretieren sind. Weil aber die Literatur explizit auf die Robustheit von Hypothesen testenden Analysen hinweist, können die Ergebnisse als aussagekräftig angesehen werden. Dies auch deshalb, weil bspw. fehlende Werte einzelner Items keine systematische Verzerrungen aufweisen.

In den folgenden Abschnitten werden die Ergebnisse zu den Hypothesen und Fragen dargestellt. Das Vorgehen ist dabei so strukturiert, dass eine Konsistenz zum Hypothesenkapitel gewährleistet ist. Zusätzlich wird die Übersichtstabelle erneut abgebildet, um inkl. der Spalte der statistischen Tests (bzw. deskriptiven Auswertung) eine vereinfachte Orientierung innerhalb der empirischen Analysen zu ermöglichen (s. Abb. 32).

	H/F	Nr.	O, F, C	Zusammengefasste Hypothesen und Fragen	Test
5.2 Einführung	F	1a	O	Wie setzen Gesellschaften Leistungsbeurteilung ein?	Deskriptiv
	F	1b	F	Welche Stakeholder fordern die Ausgestaltung eines Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung und welche Auswirkungen erwarten die Gesellschaften?	Deskriptiv
	F	1c	C	Wie priorisieren die Gesellschaften Bereiche gesetzes-, regel- und normenkonformen Verhaltens und wie prognostizieren sie deren Entwicklungen?	Deskriptiv
5.3 Balance	H	2a i-ii	O	Je mehr Wert eine Gesellschaft im Bereich der operativen Tätigkeiten auf die Effizienz legt, desto mehr Wert legt sie auch auf die Effektivität.	t-Test
	H	2b i-ii	O, F, C	Je höher das Niveau der Ausgestaltung einer Zielkategorie ist, desto höher sind auch die Niveaus der anderen beiden Zielkategorien.	Varianzanalyse
	H	2c	O, F, C	Je mehr Bedeutung eine Gesellschaft einer Zielkategorie beimisst, desto mehr Bedeutung misst sie auch den anderen beiden Zielkategorien bei.	Varianzanalyse
5.4 Charakteristika der Gesellschaften und Benchmarking	H	3a i-vii	O, F, C	Je höher die Ausprägung eines Charakteristikums, desto höher (+)/niedriger (-) ist das Niveau der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien: - Grösse (+) - Komplexität (+) - Alter (+) - Alter*Wachstum (+) - Personalunion (-) - Wirtschaftsprüfungsgesell. (+) - Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern (nur diese Zielkategorie) (+)	Regression
	H	3b i-vii	O, F, C	Die Drittel unterscheiden sich hinsichtlich der Charakteristika je Zielkategorie.	Kruskal-Wallis; χ^2
	H	3c i-vii	O, F, C	Je höher das Niveau von Internal Control eines Drittels ist, desto höher (niedriger) ist ceteris paribus ein Charakteristikum mit positivem (negativem) vermutetem Zusammenhang je Zielkategorie.	Jonckheere-Terpstra
5.5 Branchenspezifische Analysen	F	4a	O, F, C	Wie unterscheiden sich die Drittel einer Branche hinsichtlich der Charakteristika je Zielkategorie?	Deskriptiv-statistisch
	F	4b	O, F, C	Wie unterscheiden sich das Top Drittel einer Branche und das Top Drittel des Dienstleistungssektors gegenüber dem mittleren und unteren Drittel dieser Branche hinsichtlich der Komponenten je Zielkategorie?	Deskriptiv-statistisch

H/F = Hypothese/Frage
O, F, C = Internal Control der operativen Tätigkeiten, der Finanzberichterstattung, der Compliance

Abb. 32: Tabellarische Übersicht über die zu analysierenden Hypothesen und Fragen

5.2 Einführende Fragestellungen

Nachfolgend stehen ausgewählte einführende Aspekte zu Internal Control der operativen Tätigkeiten, der Finanzberichterstattung und der Compliance im Vordergrund.

5.2.1 Internal Control der operativen Tätigkeiten

Die erste Frage bezieht sich darauf, wie Leistungsbeurteilung als Instrument der Messung von Effizienz und Effektivität in den Gesellschaften eingesetzt wird (F1a). Die Darstellung der Ergebnisse folgt der Häufigkeit der Nennungen (*trifft eher zu bis trifft voll zu*) in Abb. 33. Die Studienteilnehmer geben am häufigsten an, Leistungsbeurteilung für die *gemeinsame Erarbeitung von Gegenmassnahmen* (87%), gefolgt von *Überwachung des Arbeitseinsatzes der Mitarbeiter* (85%) und *Diskussion potenzieller Risiken/Unsicherheiten mit Mitarbeitern* (85%) zu verwenden. Für das *Aufdecken von Risiken/Unsicherheiten* wird die Leistungsbeurteilung nicht ganz so oft eingesetzt (79%).

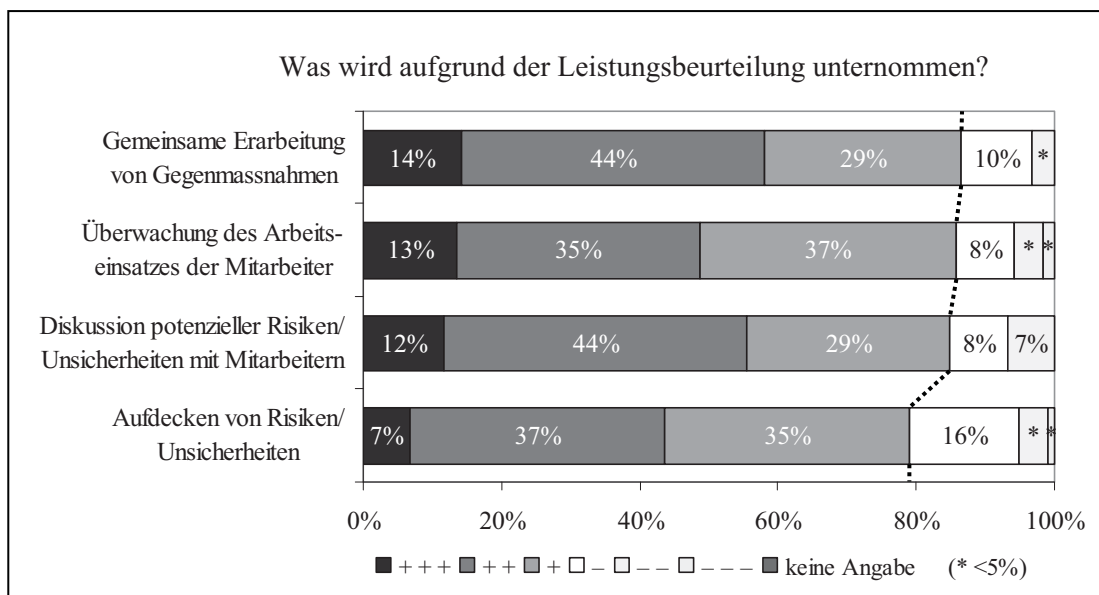


Abb. 33: Einsatz der Leistungsbeurteilung

Konzentriert man sich nur auf die eindeutigen Zustimmungen (*trifft voll zu/trifft zu*), so zeigen die Umfrageergebnisse ein leicht anderes Bild. Eine Priorisierung zeigt sich dann bzgl. der Leistungsbeurteilung für *gemeinsame Erarbeitung von Gegenmassnahmen* (58%) und zur *Diskussion potenzieller Risiken/Unsicherheiten mit Mitarbeitern* (56%). *Überwachung des Arbeitseinsatzes der Mitarbeiter* (48%) geben dagegen nur knapp die Hälfte der befragten Gesellschaften eindeutig als Zweck der Leistungsbeurteilung an. Noch weniger findet die

Leistungsbeurteilung im Zusammenhang mit dem *Aufdecken von Risiken/Unsicherheiten* (44%) Verwendung.

5.2.2 Internal Control der Finanzberichterstattung

Die Frage (F1b) in Bezug auf Internal Control der Finanzberichterstattung zielt erstens auf die Bedeutung der verschiedenen Stakeholdergruppen für die Ausgestaltung dieser Zielkategorie ab (s. Abb. 34; Mehrfachnennungen möglich). Zweitens werden die erwarteten Auswirkungen durch die neue Existenzprüfung adressiert (s. Abb. 35).

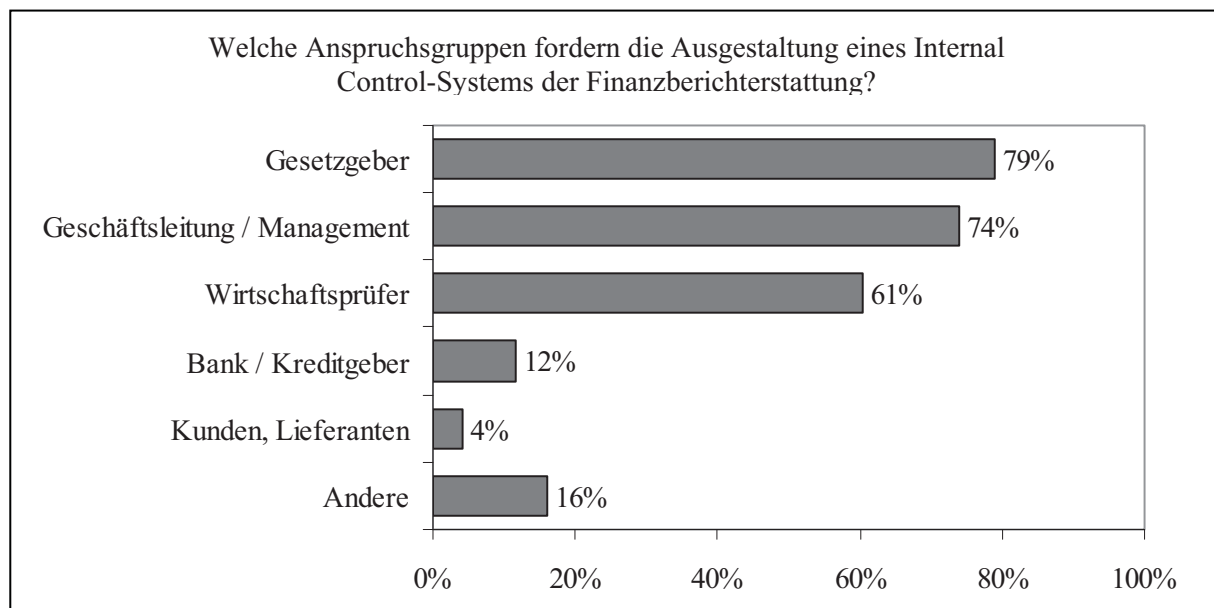


Abb. 34: Anspruchsgruppen von Internal Control der Finanzberichterstattung (N = 119)

Als Hauptgründe für die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung wird der *Gesetzgeber* (79%) genannt, gefolgt von *Geschäftsleitung/Management* (74%) und *Wirtschaftsprüfer* (61%). *Bank/Kreditgeber* (12%) und *Kunden, Lieferanten* (4%) haben dagegen keinen vergleichbar grossen Einfluss auf die Ausgestaltung.

Neben den genannten Anspruchsgruppen konnten noch weitere freiwillig angegeben werden. Dazu gehörten bspw. *Aktionäre/Besitzer*, *Verwaltungs-/Stiftungsrat*, *Muttergesellschaft* oder *Kanton/öffentliche Hand*, die in der Rubrik *Andere* (16%) zusammengefasst sind.

Dieses Ergebnismuster ist nicht für alle Grössenklassen⁷⁹⁵ identisch (wie in Abb. 35). Während Gesellschaften mit 50-299 VZÄ dieselbe Reihenfolge der drei häufigsten Nennungen aufweisen, geben Gesellschaften mit 300-500 VZÄ an, dass die *Gesetzgebung* und der *Wirtschaftsprüfer* gleichbedeutend sind (je 100%). Die *Geschäftsleitung* weist bei Letzteren einen niedrigeren Einfluss auf (78%). Über die Grössenklassen hinweg wächst die Bedeutung der *Gesetzgebung* mit der Grösse der Gesellschaft.⁷⁹⁶

Zusätzlich zur Frage nach den Anspruchsgruppen ist auch im Rahmen der Finanzberichterstattung von Bedeutung, welche Auswirkungen die Gesellschaften durch die Existenzprüfung eines Internal Control-Systems der Finanzberichterstattung durch den Wirtschaftsprüfer in 2010 erwarten. Die Bedeutung jedes Effekts konnte auf einer Sechskerskala von *trifft voll zu* bis *trifft gar nicht zu* angegeben werden (s. Abb. 35).

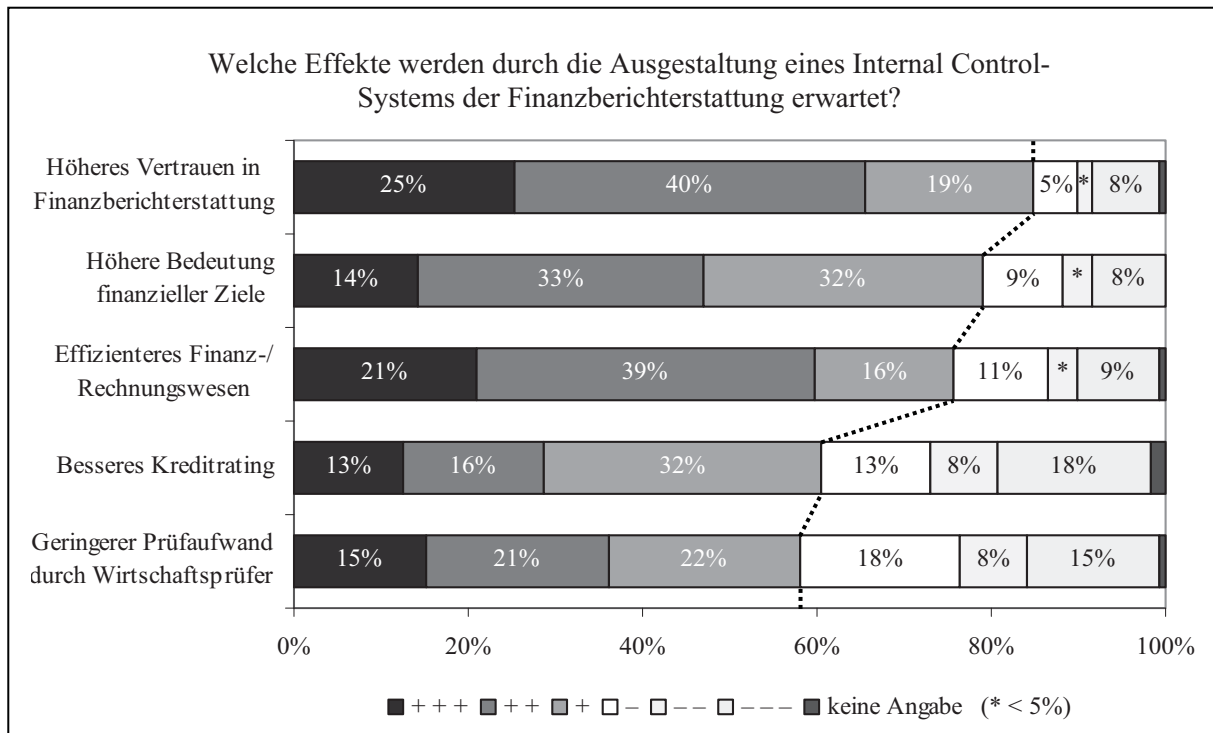


Abb. 35: Effekte durch Internal Control der Finanzberichterstattung (N = 119)

⁷⁹⁵ Hierbei wurden 5 Grössenklassen nach VZÄ gebildet. Klasse 1 = 50-99 VZÄ; Klasse 2 = 100-199 VZÄ; Klasse 3 = 200-299 VZÄ; Klasse 4 = 300-399 VZÄ; Klasse 5 = 400-500 VZÄ. Vgl. Kapitel 5.1.7.

⁷⁹⁶ Spearman $r_s = 0,99$; $p < 0,001$. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Grösse nach VZÄ nur ein Kriterium unter mehreren darstellt, die Gründe für eine Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung zu charakterisieren. Daher ist die Interpretation dieser Resultate unter Vorbehalt weiterer Determinanten mit Vorsicht vorzunehmen.

84% der Gesellschaften erwarten, ein *höheres Vertrauen in die Finanzberichterstattung* zu haben. Auch wenn *höhere Bedeutung finanzieller Ziele* nur 14% der Gesellschaften voll zustimmen, so weist dieser Effekt mit 79% die zweithöchste Zustimmung auf – vor dem *effizienteren Finanz- und Rechnungswesen* (76%).

Insgesamt wird hier einerseits die allgemein hohe Zustimmung zu den genannten Punkten deutlich (alle haben über 50% Zustimmungsanteile). Andererseits fallen *besseres Kreditrating* und *geringerer Prüfaufwand* gegenüber den anderen Antwortmöglichkeiten mit 61% bzw. 58% an Zustimmungen am geringsten aus.

5.2.3 Internal Control der Compliance

In Bezug auf Internal Control der Compliance wurde die Frage (F1c) nach der Priorisierung verschiedener Bereiche normenkonformen Verhaltens und ihrer erwarteten Entwicklung formuliert. Insgesamt weisen alle genannten Kategorien hohe Zustimmungen auf (s. Abb. 36).

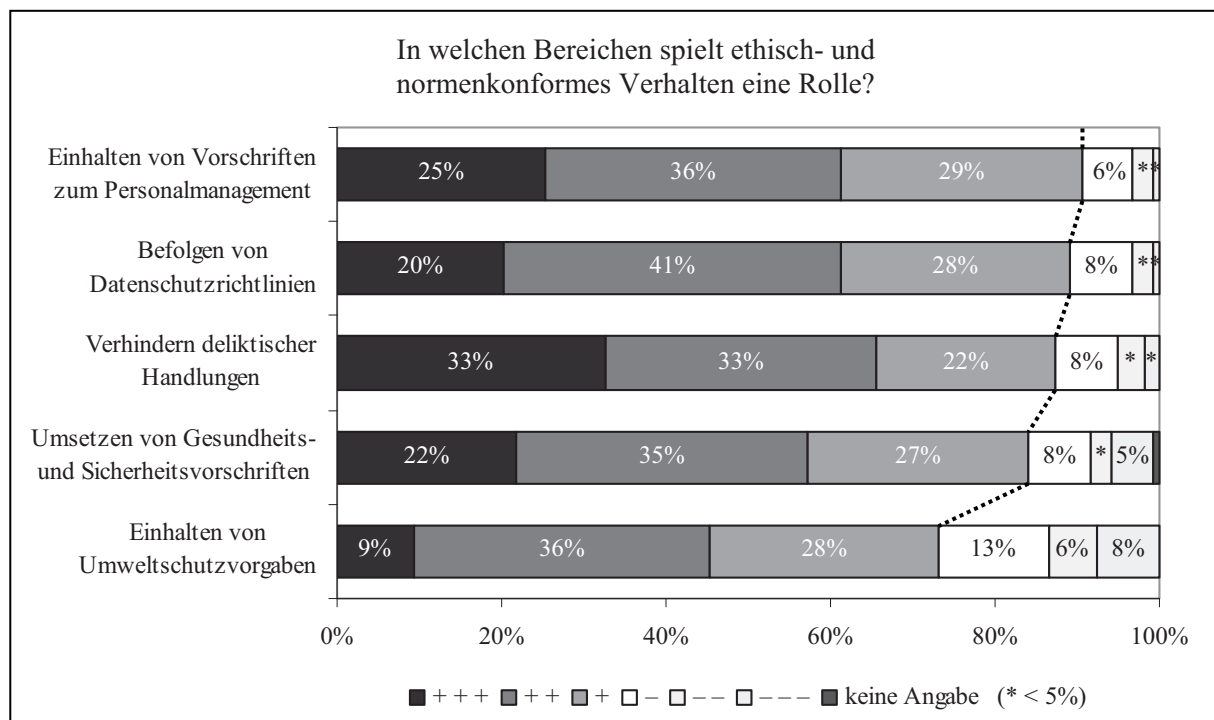


Abb. 36: Bedeutung verschiedener Bereiche von Internal Control der Compliance (N = 119)

Das *Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement* stellt den wichtigsten Aspekt von Internal Control der Compliance in 2008 dar (90%). Das *Befolgen von Datenschutzrichtlinien* folgt mit 89%. Das *Einhalten von Umweltschutzvorgaben* (73%) wird von diesen Bereichen als den mit der geringsten Bedeutung in 2008 erachtet, wenn auch die Zustimmung deutlich über der 50%-Marke liegt.

Die Ergebnisse weisen auf einen interessanten Aspekt hin: Werden nur die eindeutigen Zustimmungsteile (*trifft voll zu/trifft zu*) gewertet, so ergibt sich eine andere Priorisierung für 2008, die sich gemäss den Antworten bis 2010 verändern wird (s. Abb. 37). Dann stellt das *Verhindern deliktischer Handlungen* (66%) den Compliance-Bereich mit der höchsten Bedeutung in 2008 dar. Werden dabei die prognostizierten Trends berücksichtigt, so erwarten die Studienteilnehmer, dass *Befolgen von Datenschutzrichtlinien* (+23%) sowie *Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement* (+22%) in 2010 von grösserer Bedeutung sein werden als *Verhindern deliktischer Handlungen* (+11%). Anhand dieser Darstellung lässt sich somit ein erwarteter Trend bzgl. der Bedeutung von Compliance-Bereichen ableiten.

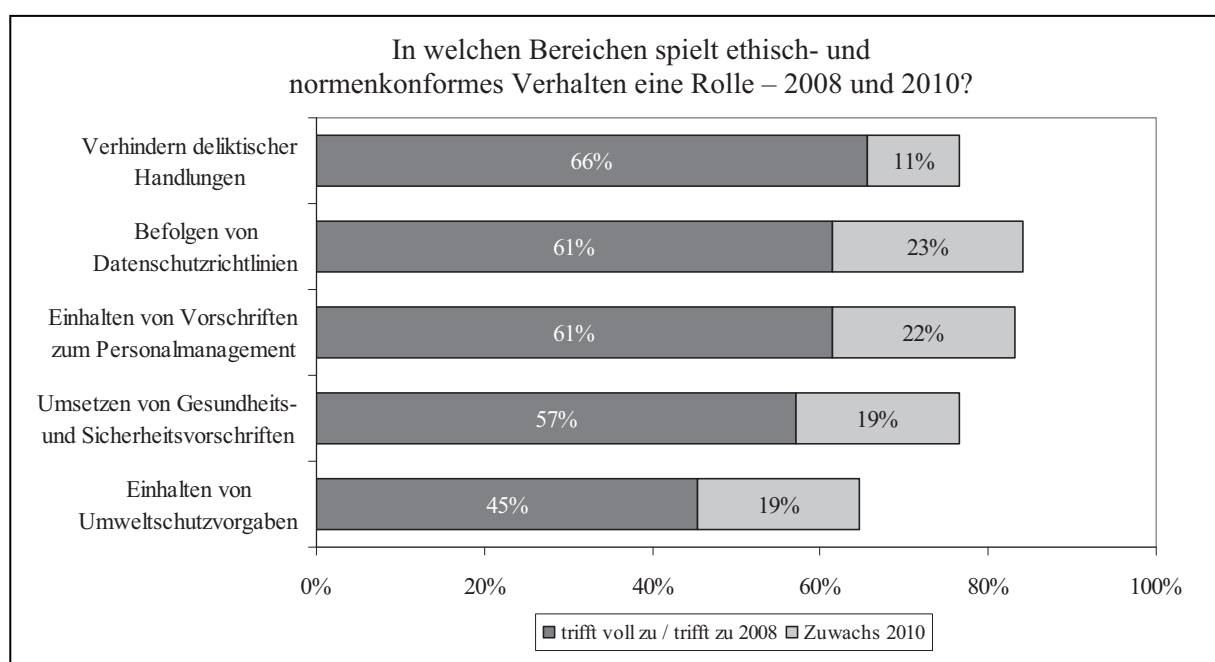


Abb. 37: Bedeutung und Trend verschiedener Bereiche der Internal Control der Compliance (N = 119)

Im Anschluss an die deskriptive Beantwortung der Fragen zu den einleitenden Aspekten werden im nächsten Abschnitt Hypothesen zur Balance von Internal Control getestet.

5.3 Zur Balance von Internal Control

Im Rahmen der Analyse bzgl. einer ausgewogenen Internal Control wird erstens auf die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten, zweitens auf das Niveau der Ausgestaltung und drittens auf die Bedeutung der Zielkategorien eingegangen.

5.3.1 Zur Balance von Effizienz und Effektivität im Rahmen der operativen Tätigkeiten

Die operative Geschäftstätigkeit ist der Bereich, in dem in einer Gesellschaft Wert geschaffen und der Grundstein für Profitabilität und Liquidität gelegt wird. Effizienz und Effektivität sind hierbei wesentliche Elemente, die gleichermaßen zu berücksichtigen sind. Daher wurde als Hypothese (H2a i) formuliert: Je mehr Wert eine Gesellschaft im Bereich der operativen Tätigkeiten auf die Effizienz legt, desto mehr Wert legt sie auch auf die Effektivität. Ebenso wird die Hypothese (H2a ii) geprüft, ob mittelfristig die Gesellschaften prognostizieren, dass mit zunehmender Effizienz auch die Effektivität steigt.

Die deskriptive Statistik der Indices von Effizienz und Effektivität sind für 2008 und 2010 in Abb. 38 dargestellt.⁷⁹⁷

	Cronb. α	N	MW	Median	SA	Min	Max	Schiefe	Kurtosis
Effiz2008	0,67	116	4,41	4,50	0,83	2,5	6,0	-0,20	-0,49
Effekt2008	0,58	116	4,50	4,50	0,86	2,0	6,0	-0,30	-0,23
Effiz2010	0,68	115	5,14	5,00	0,61	3,5	6,0	-0,51	-0,08
Effekt2010	0,63	115	5,13	5,00	0,68	2,0	6,0	-1,18	3,13

Effiz = Effizienz; Effekt = Effektivität; 2008 bzw. 2010 stellen die befragten Jahre dar

Abb. 38: Deskriptive Statistik der Indices Effizienz und Effektivität

Die Reliabilitätswerte von 2008 liegen bei 0,67 von Effiz2008 und 0,58 von Effekt2008. Damit unterschreitet der Index für die Effektivität in 2008 knapp die erforderliche Untergrenze von 0,6. Das ist z. B. einerseits mit den unterschiedlichen Varianzen der beiden Items zu begründen. Andererseits ist dies u. a. auch darauf zurückzuführen, dass die Indices auf lediglich je zwei Items aufbauen.⁷⁹⁸ Die Mittelwerte betragen für die Effiz2008 4,41 und die Effekt2008 4,50. Die Reliabilitätswerte von 2010 übertreffen die geforderte Mindesthöhe von 0,6. Für die Effiz2010 und die Effekt2010 sind die Mittelwerte 5,14 bzw. 5,13.

Für die Analyse der ausgeglichenen Berücksichtigung von Effizienz und Effektivität bietet sich der t-Test für verbundene Stichproben an (s. Abb. 39). Damit wird die Paardifferenz im Sinne einer Gleichheit der Mittelwerte von Effizienz und Effektivität für 2008 bzw. 2010 getestet.⁷⁹⁹ Sowohl Paar2008 ($r = 0,643$; $p < 0,001$) als auch Paar2010 ($r = 0,648$; $p < 0,001$) weisen eine hoch signifikante, positive Korrelation auf.

⁷⁹⁷ Zur Berechnung der Indices vgl. Kapitel 4.3.1.

⁷⁹⁸ Vgl. Hattie (1985), S. 144.

⁷⁹⁹ Aufgrund des grossen Stichprobenumfangs kann die Voraussetzung der Normalverteilung der Paardifferenzen vernachlässigt werden, wenn eine eingipflig symmetrische Verteilung der Paardifferenz vorliegt. Dies ist für 2008 gegeben (Schiefe = 0,04; Kurtosis = 0,41); ebenso für 2010 (Schiefe = 0,75; Kurtosis = 2,51).

	Korrelation	MW	T	Wilcoxon Z	Vorzeichen Z
Paar2008 (Effiz2008; Effekt2008)	0,64***	-0,086	-1,300	-1,181	-1,472
Paar2010 (Effiz2010; Effekt2010)	0,65***	0,009	0,171	-0,097	-0,549
*** Auf dem 0,001 Niveau signifikant.					

Abb. 39: T-Test und nichtparametrische Tests zur Balance von Effektivität und Effizienz

Die Hypothese der Balance zwischen Effizienz und Effektivität wird demnach sowohl für 2008 als auch für 2010 gestützt (jeweils $p > 0,05$). Zur Validierung dieses Ergebnisses werden zwei nichtparametrische Tests durchgeführt: Sowohl der Wilcoxon-Test als auch der Vorzeichentest setzen keine Normalverteilung der Paardifferenzen voraus.⁸⁰⁰ Sie weisen ebenfalls keine signifikanten Ergebnisse auf (je $p > 0,05$).

Somit ist festzuhalten, dass in den Gesellschaften in 2008 die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten in einem ausgewogenen Verhältnis stehen und dies von den Studienteilnehmern auch mittelfristig prognostiziert wird.

Diese Ergebnisse lassen sich auch anhand einer Kreuztabelle veranschaulichen (s. Abb. 40). Entscheidend dabei sind die Diagonalen (hervorgehobene Zahlen der schattierten Zellen), um die Balance von Effektivität und Effizienz in 2008 bzw. 2010 zu verdeutlichen. Die Diagonale summiert sich auf 67%. Das zeigt, dass bei zwei Drittel der Gesellschaften Effizienz und Effektivität in 2008 in Balance sind. Interessant sind diese Ergebnisse im Vergleich zum prognostizierten Stand von 2010 zu sehen. Hierbei zeigt sich eine Entwicklungstendenz. Während in 2008 zwei Drittel der Gesellschaften ein ausgewogenes Verhältnis von Effizienz und Effektivität aufweisen, wird in 2010 dies von 82% der Gesellschaften erwartet.

Die Voraussetzung der positiven Korrelationen ist erfüllt (s. Abb. 39). Vgl. Bortz (1993), S. 136; Bortz/Lienert (2003), S. 209.

⁸⁰⁰ Darüber hinaus erfordert der Wilcoxon-Test, dass die Paare aus einer homogenen Grundgesamtheit kommen (hier: die Studienteilnehmer kommen aus dem Dienstleistungssektor). Allerdings unterscheiden sich die Studienteilnehmer bspw. in der Branche und Grösse, weshalb zusätzlich auch der Vorzeichentest angewendet wird, da dieser die Homogenität der Population nicht voraussetzt. Eine weitere Voraussetzung des Wilcoxon-Test, nämlich eine annähernd symmetrische Verteilung der Differenzen, ist für beide Paare gegeben. Das einzige Erfordernis des Vorzeichentests liegt in der stetigen Verteilung. Sie ergibt sich durch die Berechnung der Indices und Bildung der Paardifferenz. Vgl. Siegel (1987), S. 65; Bortz/Lienert (2003), S. 175, 179; Sachs (2002), S. 415.

	2008 (N = 116)			2010 (N = 115)		
	keine Effektivität	mittlere Effektivität	hohe Effektivität	keine Effektivität	mittlere Effektivität	hohe Effektivität
keine Effizienz	2%	7%	0%	0%	0%	0%
mittlere Effizienz	6%	33%	11%	1%	10%	10%
hohe Effizienz	0%	9%	32%	0%	8%	72%

Abb. 40: Relative Häufigkeiten zur Balance von Effizienz und Effektivität

Somit zeigt sich, dass bei der überwiegenden Mehrheit der Gesellschaften die Effizienz und Effektivität der operativen Tätigkeiten sowohl in 2008 in Balance ist und diese ebenso für 2010 auf einem noch höheren Niveau prognostiziert wird.

5.3.2 Zur Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien

Aufgrund des Erfordernisses eines ausgewogenen Verhältnisses der Zielkategorien untereinander wurde der Hypothesenblock nach der aktuellen Ausgestaltung der Balance von Internal Control in 2008 formuliert (H2b i). Demnach wird erwartet, dass mit steigendem Niveau der Ausgestaltung einer Zielkategorie auch die Niveaus der Ausgestaltung der anderen beiden Zielkategorien höher sind. Der Hypothesenblock in Bezug auf die mittelfristige Ausgestaltung von Internal Control in 2010 beinhaltet analog, dass mit zunehmendem Niveau einer Zielkategorie auch die Niveaus der anderen beiden Zielkategorien höher prognostiziert werden (H2b ii). Die Analysen basieren sowohl auf den aktuellen Einschätzungen der Studienteilnehmer bzgl. der Zielkategorien in deren fünf Komponenten als auch auf den von den Studienteilnehmern erwarteten Tendenzen.

Zur Prüfung dieser Hypothesen bietet sich die Varianzanalyse mit Messwiederholungen an, indem drei gleich grosse Stichproben für 2008 mit N = 115 Gesellschaften unter k Bedingungen (k = 3 Internal Control-Zielkategorien) bzw. für 2010 mit N = 116 untersucht werden.⁸⁰¹ Zusätzlich wird das Ergebnis durch den verteilungsunabhängigen Friedman-Test validiert.

⁸⁰¹ Die Varianzanalyse gilt als relativ robust gegen mögliche Verletzungen der Voraussetzungen. Weil die Stichproben gleich gross sind und ihr Umfang als relativ gross zu bezeichnen ist, brauchen die Voraussetzungen daher nicht streng erfüllt sein. Die Verteilungen können anhand der Schiefe und Kurtosis als annähernd normalverteilt angesehen werden (s. Abb. 41). Die Annahme der Zirkularität (= die Varianzen der Differenzen von je zwei Zielkategorien müssen in der Population identisch sein) ist für die Indices 2008 nicht erfüllt (Mauchly $W = 0,869$; $\chi^2 = 15,869$; $df = 2$; $p < 0,001$). Um die Verletzung gegen die Zirkularität zu kompensieren, sind die Freiheitsgrade um die Effektgrösse Epsilon (ϵ) zu korrigieren. Weil ϵ nach Greenhouse-Geisser $0,884 > 0,750$ ist, wird der Wert von Huynh-Feldt ($0,897$) als Korrekturfaktor empfohlen. Für die Indices 2010 ist zu berücksichtigen, dass bei sehr schmalgipfligen Verteilungen die Ergeb-

Zur Durchführung dieses Tests müssen die Indices für die drei Zielkategorien berechnet werden.⁸⁰² Diese setzen sich aus den fünf Internal Control-Komponenten zusammen. Dabei werden die Komponenten *Kontrollumfeld*, *Steuerungs- und Kontrollaktivitäten* sowie *Monitoring* doppelt gewichtet. Damit wird der in der Literatur formulierten spezifisch mittelständischen Gewichtung Rechnung getragen, die sich von der der grossen bis sehr grossen Gesellschaften z. T. erheblich unterscheiden kann.⁸⁰³ Abb. 41 gibt einen Überblick über die deskriptiven Statistiken der drei Indices.

Der Mittelwert von Internal Control der operativen Tätigkeiten beträgt 4,55 (2008) bzw. 5,15 (2010), der Finanzberichterstattung 4,46 (2008) bzw. 5,19 (2010) sowie der Compliance 4,27 (2008) bzw. 4,93 (2010). Daran lässt sich erkennen, dass die Studienteilnehmer mittelfristig erwarten, in den drei Zielkategorien bis 2010 Verbesserungen zu realisieren.

Die Reliabilitätswerte (Cronbach α) übertreffen alle die geforderte Höhe von 0,6 bis 0,7.⁸⁰⁴

Index	Cronb. α	N	MW	Median	SA	Min	Max	Schiefe	Kurtosis
IC_O_2008	0,85	115	4,55	4,66	0,75	1,91	5,97	-0,73	0,94
IC_F_2008	0,83	115	4,46	4,53	0,88	2,28	5,97	-0,44	-0,52
IC_C_2008	0,87	115	4,27	4,38	0,85	1,81	5,97	-0,71	0,49
IC_O_2010	0,80	116	5,15	5,08	0,57	2,25	6,00	-1,28	4,89
IC_F_2010	0,80	116	5,19	5,16	0,55	3,94	6,00	-0,30	-0,81
IC_C_2010	0,85	116	4,93	4,97	0,63	2,31	6,00	-0,90	2,29

IC_O = Internal Control der operativen Tätigkeiten; IC_F = Internal Control der Finanzberichterstattung;
IC_C = Internal Control der Compliance; 2008 bzw. 2010 stellen die befragten Jahre dar

Abb. 41: Deskriptive Statistik der Indices der Internal Control-Zielkategorien⁸⁰⁵

Die Messwiederholungen⁸⁰⁶ der Varianzanalyse (*general linear model*) beziehen sich auf die drei Zielkategorien innerhalb eines Jahres (2008 bzw. 2010), die bei jeweils einer der n Gesellschaften über die Indices erhoben wurde. Hierbei wird die Nullhypothese geprüft, dass die Mittelwerte der drei Zielkategorien gleich sind. Die Alternativhypothese postuliert, dass sich

nisse des F-Tests eher konservativ ausfallen (zugunsten von H_0). Die Annahme der Zirkularität ist für die Indices 2010 erfüllt (Mauchly $W = 0,969$; $\chi^2 = 3,543$; $p = 0,170$). Vgl. Bortz (1993), S. 262-263, 324-328; Sachs (2002), S. 621.

⁸⁰² Zur Berechnung der Indices vgl. Kapitel 4.3.2.

⁸⁰³ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 4-5.

⁸⁰⁴ Vgl. Hair et al. (2006), S. 102.

⁸⁰⁵ Korrelationen 2008: $r(\text{IC}_O - \text{IC}_F) = 0,70^{**}$; $r(\text{IC}_O - \text{IC}_C) = 0,84^{**}$; $r(\text{IC}_F - \text{IC}_C) = 0,74^{**}$.

Korrelationen 2010: $r(\text{IC}_O - \text{IC}_F) = 0,64^{**}$; $r(\text{IC}_O - \text{IC}_C) = 0,77^{**}$; $r(\text{IC}_F - \text{IC}_C) = 0,75^{**}$.

** Auf dem 0,01 Niveau signifikant.

⁸⁰⁶ Es handelt sich streng genommen nicht um Messwiederholungen, sondern um Verbundwerte. Statistisch gesehen sind diese gleichbedeutend.

mindestens zwei Mittelwerte unterscheiden. In Abb. 42 sind die Ergebnisse der Varianzanalyse zusammengefasst.⁸⁰⁷

Quelle der Variationen	Quadratsumme	df	Varianz	F	Partielles η^2
<i>Ergebnisse zu 2008 (n = 115)</i>					
Internal Control-Zielkategorien	4,598	1,794	2,563	13,660***	0,107
Residual (Fehler)	38,373	204,528	0,188		
Total	238,632	308,568	0,773		
<i>Ergebnisse zu 2010 (n = 116)</i>					
Internal Control-Zielkategorien	4,632	2	2,316	24,079***	0,173
Residual (Fehler)	22,121	230	0,096		
Total	122,383	347	0,353		
*** Auf dem 0,001 Niveau signifikant.					

Abb. 42: Ergebnistabelle zur Varianzanalyse zur Balance der Ausgestaltung von Internal Control

Aufgrund dieser hoch signifikanten Resultate ($p < 0,001$) ist die Annahme der Balance zwischen den Internal Control-Zielkategorien sowohl für 2008 als auch für 2010 zurückzuweisen. Zur Validierung wird die Rangvarianzanalyse von Friedman durchgeführt. Ihre Resultate weisen ebenfalls auf einen höchst signifikanten Unterschied zwischen der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien in 2008 ($\chi^2 = 27,034$; $df = 2$; $p < 0,001$) und 2010 ($\chi^2 = 58,616$; $df = 2$; $p < 0,001$) hin. Somit wird das Ergebnis der Varianzanalyse mit Messwiederholungen gestützt.⁸⁰⁸

Damit ist noch nicht bekannt, aufgrund welcher Mittelwertunterschiede der Internal Control-Zielkategorien in 2008 bzw. 2010 diese Ergebnisse zustande gekommen sind. Dazu wird a posteriori⁸⁰⁹ der Vergleich der drei Mittelwerte für beide Jahre durchgeführt. Als relativ robuster Test bietet sich dafür der eher konservative⁸¹⁰ Scheffé-Test an (s. Abb. 43).⁸¹¹ Je höher ein Balken desto grösser ist die Differenz der Mittelwerte zwischen den zwei entsprechenden Zielkategorien. Für 2008 (nur dunkle Balken) zeigt sich, dass das Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung auf einem ähnlichen Niveau sind, weil kein signifikanter Unterschied besteht. Internal Control der Compliance unterscheidet sich hingegen sowohl von Internal Control der operativen Tätigkeiten als auch von der

⁸⁰⁷ Der paarweise Vergleich der Mittelwerte anhand des t-Tests für verbundene Stichproben weist hier wesentliche Nachteile auf und kann daher nicht verwendet werden. Vgl. Bortz (1993), S. 227.

⁸⁰⁸ Der ebenfalls verteilungsfreie Kendall-W-Test kommt zu exakt demselben Ergebnis für 2008 (Kendall-W = 0,118; $\chi^2 = 27,034$; $df = 2$; $p < 0,001$) und für 2010 (Kendall-W = 0,253; $\chi^2 = 58,616$; $df = 2$; $p < 0,001$).

⁸⁰⁹ Hierbei ist zu beachten, dass es sich nicht um einen Hypothesentest in dem Sinne handelt, dass die Hypothesen vor Durchführung der Datenerhebung (a priori) aufgestellt werden müssen.

⁸¹⁰ D. h. zugunsten der Nullhypothese, dass keine Unterschiede bestehen.

⁸¹¹ Vgl. Bortz (1993), S. 250-253; Sachs (2002), S. 650.

Finanzberichterstattung signifikant in 2008. Beide Aussagen treffen auch für 2010 (nur helle Balken zu). Somit ist aufgrund der Ausgestaltung von Compliance Internal Control nicht in Balance.

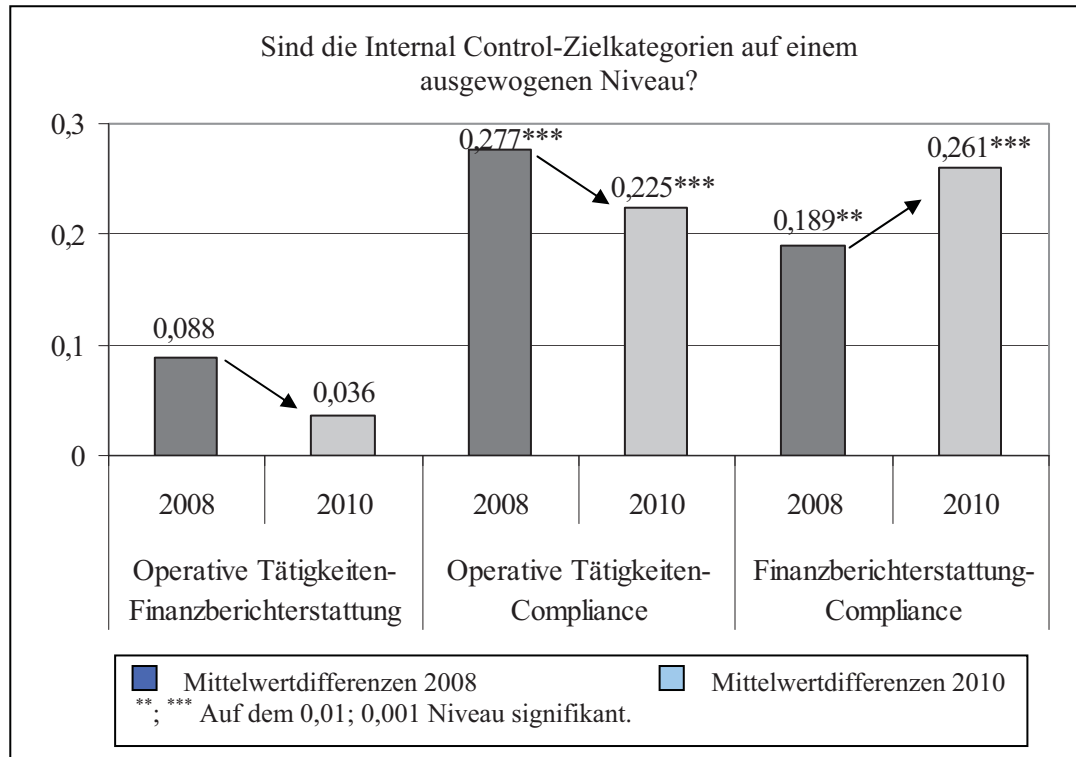


Abb. 43: Scheffé-Test zur Balance der Internal Control-Zielkategorien

Die Ergebnisse der Analyse zu den Mittelwertdifferenzen weisen somit auf drei Dinge hin: Erstens ist ersichtlich, dass die Ausgestaltung der Zielkategorien operative Tätigkeiten und Finanzberichterstattung sowohl in 2008 (MW-Differenz = 0,088; $p > 0,05$) als auch in 2010 (MW-Differenz = 0,036; $p > 0,05$) annähernd auf dem gleichen Niveau sind und ebenso erwartet werden.

Zweitens zeigen die Mittelwertdifferenzen, dass aufgrund der Zielkategorie der Compliance weder ein ausgewogenes Verhältnis von Internal Control bei den Studienteilnehmern in 2008 vorliegt noch für 2010 prognostiziert wird. Die Ausgestaltung von Internal Control der Compliance wird im Vergleich zu Internal Control der operativen Tätigkeiten signifikant geringer eingeschätzt (2008: MW-Differenz = 0,277; $p < 0,001$; 2010: 0,225; $p < 0,001$) und ebenso sehr bzw. höchst signifikant geringer gegenüber der Internal Control der Finanzberichterstattung (2008: MW-Differenz = 0,189; $p < 0,01$; 2010: 0,261; $p < 0,001$).

Drittens lässt sich anhand des Scheffé-Test auch eine mittelfristige Entwicklungstendenz ablesen (Pfeile in Abb. 43). Die Studienteilnehmer erwarten, dass sich die Niveaus der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung noch

weiter angleichen (geringere MW-Differenz in 2010). Diese Annäherung gilt auch für Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Compliance. Der Unterschied zwischen der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung und der Compliance wird hingegen gemäss den Antworten bis 2010 tendenziell noch grösser werden.

Insgesamt ist festzuhalten, dass bei den Studienteilnehmern die Internal Control-Zielkategorien in 2008 auf einem unterschiedlich hohem Stand sind und dies auch für 2010 prognostiziert wird. Internal Control ist hinsichtlich der Ausgestaltung damit zurzeit und auch mittelfristig gemäss den Erwartungswerten nicht in Balance. Der Stand der Internal Control der Compliance weicht vom jeweiligen Stand der anderen beiden Zielkategorien sowohl in 2008 als auch in 2010 ab (er ist tiefer). Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung weisen allerdings ein ausgeglichenes Verhältnis zueinander auf; sie sind in 2008 in Balance, was auch für 2010 erwartet wird.

Die Ausgestaltung der Zielkategorien ist aufgrund der Compliance weder in 2008 in Balance, noch wird dies für 2010 erwartet.

5.3.3 Zur Bedeutung der Zielkategorien

Um die Analyse der Balance der Ausgestaltung zu validieren, wird das ausgewogene Verhältnis der Bedeutung der Zielkategorien untersucht. Es wird untersucht, ob mit zunehmender Bedeutung einer Zielkategorie eine Gesellschaft den anderen beiden Zielkategorien gleichermaßen mehr Bedeutung beimisst (Hypothesenblock (H2c)). Die Bedeutung der drei Zielkategorien wird dadurch gemessen, wie sie im Rahmen von Internal Control unterstützt werden und welchen Formalisierungsgrad sie aufweisen.

Die Balance der Bedeutung der drei Zielkategorien lässt sich durch den Vergleich zentraler Lageparameter testen. Diese müssten im Fall des ausgeglichenen Verhältnisses für die drei Zielkategorien gleich sein. Als Test bietet sich wieder die Varianzanalyse mit wiederholten Messwerten an.⁸¹² Zur Validierung der Ergebnisse wird zusätzlich der nichtparametrische

⁸¹² Sind die Stichproben gleich gross und liegen grosse Stichprobenumfänge vor, so beeinflussen heterogene Varianzen den F-Test nur unerheblich. Auch die Voraussetzung der Normalverteilung kann mit wachsendem Stichprobenumfang vernachlässigt werden. Bei der Interpretation der Ergebnisse ist zu berücksichtigen, dass extrem schmalgipflige Verteilungen zu konservativen Entscheidungen des F-Tests führen. Die Annahme der Zirkularität kann nicht abgelehnt werden (Mauchly $W = 0,980$; $df = 2$; $\chi^2 = 2,343$; $p > 0,05$). Vgl. Bortz (1993), S. 262-263, 324-328; Sachs (2002), S. 621.

Friedman-Test durchgeführt. Dadurch werden die Ergebnisse sicherheitshalber überprüft, obwohl die Varianzanalyse relativ robust gegen Verletzungen ihrer Voraussetzungen ist.⁸¹³

Index	Cronb. α	N	MW	Median	SA	Min	Max	Schiefe	Kurtosis
Bed_O	0,77	118	4,33	4,5	0,90	1,5	6,0	-0,45	0,57
Bed_F	0,81	118	4,78	5,0	0,93	1,0	6,0	-1,07	1,83
Bed_C	0,80	118	4,83	5,0	0,87	1,5	6,0	-0,89	1,45

Bed_O = Bedeutung von Internal Control der operativen Tätigkeiten
 Bed_F = Bedeutung von Internal Control der Finanzberichterstattung
 Bed_C = Bedeutung von Internal Control der Compliance

Abb. 44: Deskriptive Statistik der Indices der Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien⁸¹⁴

Die Reliabilitätswerte (Cronbach α) in Abb. 44 übertreffen alle die geforderte Mindesthöhe von 0,6. Die Mittelwerte der Bedeutung betragen von Internal Control der operativen Tätigkeiten 4,33, der Finanzberichterstattung 4,78, und der Compliance 4,83.

Auf Basis dieser Indices wird die Varianzanalyse mit Messwiederholungen (*general linear model*) durchgeführt. Die Messwiederholungen beziehen sich dabei auf die jeweilige Bedeutung der drei Zielkategorien pro Gesellschaft. Es wird die Nullhypothese geprüft, ob die Mittelwerte der Bedeutungen der drei Zielkategorien gleich sind. Dadurch kann eine Aussage getroffen werden, ob sie gleichermaßen berücksichtigt werden. Die Alternativhypothese behauptet, dass sich mindestens zwei Mittelwertpaare unterscheiden.

Quelle der Variationen (N = 118)	Quadratsumme	df	Varianz	F	Partielles η^2
Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien	18,508	2	9,254	19,109***	0,140
Residual (Fehler)	113,325	234	0,484		
Total	304,464	353	0,863		

*** Auf dem 0,001 Niveau signifikant.

Abb. 45: Ergebnistabelle zur Varianzanalyse zur Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien

Das Resultat der Varianzanalyse (s. Abb. 45) weist darauf hin, dass zwischen der Bedeutung mindestens zweier Zielkategorien höchst signifikante Unterschiede bestehen. Zur Validierung wird erst noch der verteilungsunabhängige Friedman-Test durchgeführt. Dessen Ergebnis ($\chi^2 = 33,22$; $df = 2$; $p < 0,001$) stützt das Resultat der Varianzanalyse.⁸¹⁵

⁸¹³ Zur Berechnung der Indices vgl. Kapitel 4.3.3.

⁸¹⁴ Korrelationen: $r(\text{Bed}_O - \text{Bed}_F) = 0,42^{**}$; $r(\text{Bed}_O - \text{Bed}_C) = 0,46^{**}$; $r(\text{Bed}_F - \text{Bed}_C) = 0,44^{**}$.
 ** Auf dem 0,01 Niveau signifikant.

⁸¹⁵ Der ebenfalls verteilungsfreie Kendall-W-Test kommt zu exakt demselben Ergebnis (Kendall-W = 0,141; $\chi^2 = 33,22$; $p < 0,001$).

Somit ist die Annahme, dass die drei Zielkategorien für die Gesellschaften gleichermassen von Bedeutung sind, zurückzuweisen. Damit ist noch nicht bekannt, zwischen welchen Mittelwerten die signifikanten Unterschiede bestehen. Hier bietet sich erneut der post hoc-Test von Scheffé für den paarweisen Vergleich der Mittelwerte an. Seine Ergebnisse (s. Abb. 46) zeigen auf, dass die Bedeutung von Internal Control der operativen Tätigkeiten im Vergleich sowohl mit der Finanzberichterstattung als auch mit der Compliance hoch signifikant als geringer eingestuft wird (MW-Differenz = 0,458 bzw. 0,508; je $p < 0,001$). Zwischen der Bedeutung von Internal Control der Finanzberichterstattung und der Compliance bestehen hingegen keine signifikanten Unterschiede (MW-Differenz = 0,051; $p > 0,05$).

Die Bedeutung der Zielkategorien ist aufgrund der operativen Tätigkeiten nicht in Balance.

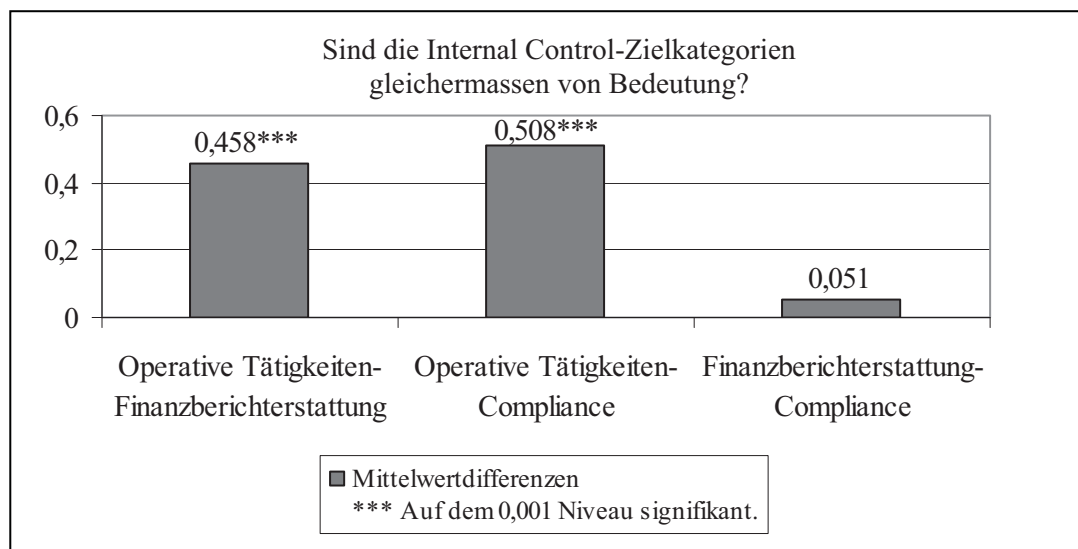


Abb. 46: Scheffé-Test zur Balance der Bedeutung der Internal Control-Zielkategorien (N = 118)

5.4 Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking

Dieses Kapitel analysiert die Beziehung von Charakteristika der Gesellschaften und der Ausgestaltung von Internal Control. Hierzu werden die Zusammenhänge von Charakteristika mit dem Niveau der Ausgestaltung der drei Zielkategorien untersucht. Darüber hinaus wird eine Benchmarkanalyse vorgenommen, um Unterschiede und Trends der Charakteristika der Benchmark-Gruppen aufzuzeigen.

5.4.1 Charakteristika der Gesellschaften

Um den Zusammenhang zwischen den Charakteristika der Gesellschaften und der Ausgestaltung von Internal Control zu analysieren, werden drei multivariate Regressionsanalysen mit der *ordinary least squares* (OLS)-Methode durchgeführt. Die drei Internal Control-Zielkate-

gorien bzw. deren Indices stellen dabei für jeweils eine Rechnung die abhängige Variable dar. Die unabhängigen Variablen sind VZÄ_In, UMSATZ, BILANZ, KOMPLEXITÄT, ALTER_sqrt⁸¹⁶, WACHSTUM, PERSUNION und WP_Big4. Nur bei der Zielkategorie der Finanzberichterstattung kommt zusätzlich noch STAKEHOLDER hinzu. Die Variable ALTER*WACHSTUM kann in diesen Rechnungen nicht berücksichtigt werden, weil sie zu wenige Gesellschaften einschliesst. Die Analyse wurde mit Hilfe von SPSS Regression und explorativer Datenanalyse von SPSS durchgeführt, um die Annahmen zu testen. Zur Berechnung der Regressionsanalyse dienen drei Modelle, die in Abb. 47 dargelegt sind.

Modelle	OLS-Berechnung
Operative Tätigkeiten	$b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + e$
Finanzberichterstattung	$b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + b_9X_9 + e$
Compliance	$b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + b_8X_8 + e$
X ₁ = VZÄ_In; X ₄ = KOMPLEXITÄT; X ₇ = PERSUNION;	X ₂ = UMSATZ; X ₅ = ALTER_sqrt; X ₈ = WP_Big4;
	X ₃ = BILANZ; X ₆ = WACHSTUM; X ₉ = STAKEHOLDER; e = Fehlergrösse

Abb. 47: Berechnungsmodelle für OLS-Regression⁸¹⁷

Mit dem Kriterium $p < 0,001$ für die Mahalanobis-Distanz werden Gesellschaften identifiziert, die als multivariate Ausreisser die Rechnung verzerrt hätten.⁸¹⁸ Für die Analyse der Zielkategorie der operativen Tätigkeiten wurden daher zwei Gesellschaften nicht berücksichtigt. Bei den Zielkategorien der Finanzberichterstattung und der Compliance wurde zusätzlich je eine weitere Gesellschaft als multivariate Ausreisser identifiziert und entsprechend ausgeschlossen. Die Residuen der Internal Control der operativen Tätigkeiten⁸¹⁹, der Finanzberichterstattung⁸²⁰ und der Compliance⁸²¹ sind alle annähernd normalverteilt und korrelieren nicht untereinander.⁸²²

In den Abb. 48 bis Abb. 50 sind die deskriptive Statistiken der Variablen sowie deren Korrelationen für die drei Zielkategorien angegeben. Obwohl mehrere signifikante Korrelationen vorliegen, überschreiten diese nicht den empfohlenen maximalen Richtwert von 0,7.⁸²³ Daher können die Variablen in den Rechnungen einbezogen werden. Die Ergebnisse der multivariaten Regression sind für die drei Modelle in Abb. 51 dargestellt. Die Modelle unter-

⁸¹⁶ Für eine verbesserte Normalverteilung wurde die Variable ALTER durch ihre Wurzel ersetzt. Diese Transformation wird nur im Rahmen der Regressionsrechnung angewendet.

⁸¹⁷ Zur Legende vgl. Abb. 52.

⁸¹⁸ Vgl. Tabachnick/Fidell (2007), S. 75, 99.

⁸¹⁹ Schiefe = -0,39; Kurtosis = 0,11. Es liegen keine Anzeichen für Heteroskedastie vor.

⁸²⁰ Schiefe = -0,39; Kurtosis = -0,22. Es liegen keine Anzeichen für Heteroskedastie vor.

⁸²¹ Schiefe = -0,81; Kurtosis = 0,53. Es liegen keine Anzeichen für Heteroskedastie vor.

⁸²² Die Unabhängigkeit der Fehler wird durch die Durbin-Watson-Statistik geprüft, die für die drei Modelle in dem geforderten Bereich von 1,6 bis 2,4 liegt.

⁸²³ Tabachnick/Fidell (2007), S. 90. Auch weitere Analysen lassen nicht auf Multikollinearität schliessen.

scheiden sich in der abhängigen Variable je nach Zielkategorie. Unter den einzelnen (standardisierten) Koeffizienten werden die t-Werte in Klammern angegeben.

5.4.1.1 Resultate

(1) Operative Tätigkeiten

Anhand der Regressionsanalyse lässt sich für den Zusammenhang zwischen den Charakteristika und Internal Control der operativen Tätigkeiten nur bei der Komplexität ein signifikant positiver Zusammenhang nachweisen ($p < 0,1$). Die Annahme, dass die genannten Charakteristika insgesamt mit dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der operativen Tätigkeiten zusammenhängen, wird nicht gestützt ($F = 0,900$; $p > 0,1$).

(2) Finanzberichterstattung

In Bezug auf die erwarteten Zusammenhänge zwischen den Charakteristika der Gesellschaften und Internal Control der Finanzberichterstattung lässt sich nur bei der Anzahl Stakeholder ein signifikanter und positiver Zusammenhang nachweisen ($p < 0,1$). Die Annahme, dass die genannten Charakteristika insgesamt mit dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung zusammenhängen, wird nicht gestützt ($F = 1,333$; $p > 0,1$).

(3) Compliance

Auch hinsichtlich der Analyse der Zusammenhänge zwischen den Charakteristika und Internal Control der Compliance wird nur in Bezug auf die Komplexität ($p < 0,1$) ein signifikantes Resultat nachgewiesen. Die Annahme, dass die genannten Charakteristika insgesamt mit dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance zusammenhängen, wird nicht gestützt ($F = 1,019$; $p > 0,1$).

	IC_O	VZÄ_In	Umsatz	Bilanz	Komplexität	Alter_sqrt	Wachstum	Pers Union	WP_Big4
N	114	114	114	114	114	114	114	114	114
Anzahl Items	11	1	1	1	6	1	1	1	1
MW	4,57	4,72	1,98	1,88	4,16	6,19	-	-	-
SA	0,67	0,57	1,06	0,75	0,84	2,68	-	-	-
Median	4,66	4,61	2,00	2,00	4,17	6,16	-	-	-
Min	2,69	3,91	1,00	1,00	2,00	1,00	0	0	0
Max	5,97	6,21	5,00	5,00	5,67	11,92	1	1	1
Korrelationen									
IC O	1,00								
VZÄ_In	0,09	1,00							
Umsatz	0,06	0,46***	1,00						
Bilanz	0,07	0,52***	0,65***	1,00					
Komplexität	0,19*	0,19*	0,11	0,20*	1,00				
Alter_sqrt	-0,02	0,02	-0,15	0,04	0,15	1,00			
Wachstum	0,06	0,43***	0,18*	0,14	0,11	0,03	1,00		
PersUnion	0,00	-0,15	-0,12	-0,20*	0,11	0,04	0,05	1,00	
WP Big4	-0,10	0,15	0,42***	0,36***	0,08	-0,21*	0,01	-0,11	1,00

Abb. 48: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der operativen Tätigkeiten

	IC_F	VZÄ_In	Umsatz	Bilanz	Komplexität	Alter_sqrt	Wachstum	Pers Union	WP_Big4	Stakeholder
N	116	116	116	116	116	116	116	116	116	116
Anzahl Items	11	1	1	1	6	1	1	1	1	6
MW	4,44	4,72	2,03	1,88	4,15	6,09	-	-	-	2,91
SA	0,87	0,56	1,06	0,75	0,84	2,70	-	-	-	1,13
Median	4,53	4,61	2,00	2,00	4,17	6,16	-	-	-	3,00
Min	2,28	3,91	1,00	1,00	2,00	1,00	0	0	0	0,00
Max	5,97	6,21	5,00	5,00	5,67	11,92	1	1	1	6,00
Korrelationen										
IC F	1,00									
VZÄ_In	0,14	1,00								
Umsatz	0,12	0,45***	1,00							
Bilanz	0,11	0,51***	0,64***	1,00						
Komplexität	0,19*	0,20*	0,12	0,20*	1,00					
Alter_sqrt	0,14	0,04	-0,17*	0,05	0,16*	1,00				
Wachstum	0,03	0,41***	0,16*	0,11	0,12	0,02	1,00			
PersUnion	0,01	-0,15	-0,15	-0,22**	0,13	0,04	0,07	1,00		
WP Big4	-0,01	0,14	0,39***	0,36***	0,06	-0,21*	-0,03	-0,12	1,00	
Stakeholder	0,20*	0,21*	0,19*	0,28**	0,03	-0,05	-0,03	-0,20*	0,11	1,00

Abb. 49: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der Finanzberichterstattung

	IC_C	VZÄ_In	Umsatz	Bilanz	Komplexität	Alter_sqrt	Wachstum	Pers Union	WP_Big 4
N	118	118	118	118	118	118	118	118	118
Anzahl Items	12	1	1	1	6	1	1	1	1
MW	4,24	4,72	2,02	1,87	4,16	6,11	-	-	-
SA	0,84	0,56	1,06	0,75	0,83	2,68	-	-	-
Median	4,34	4,61	2,00	2,00	4,25	6,16	-	-	-
Min	1,81	3,91	1,00	1,00	2,00	1,00	0	0	0
Max	5,75	6,21	5,00	5,00	5,67	11,92	1	1	1
Korrelationen									
IC_C	1,00								
VZÄ_In	0,15*	1,00							
Umsatz	0,03	0,45***	1,00						
Bilanz	0,11	0,52***	0,64***	1,00					
Komplexität	0,21*	0,19*	0,11	0,19*	1,00				
Alter_sqrt	0,05	0,03	-0,17*	0,04	0,16*	1,00			
Wachstum	0,03	0,41***	0,17*	0,12	0,12	0,02	1,00		
PersUnion	-0,02	-0,14	-0,13	-0,21*	0,11	0,04	0,07	1,00	
WP_Big4	-0,06	0,14	0,40***	0,36***	0,05	-0,21*	-0,02	-0,11	1,00

Abb. 50: Deskriptive Statistik und Korrelationsmatrix der Variablen der Regressionsrechnung von Internal Control der Compliance

Methode: OLS				
Variable	Erwarteter Zusammenhang	Modell Operative Tätigkeiten	Modell Finanzberichterstattung	Modell Compliance
VZÄ_In	+	0,034 (0,273)	0,073 (0,598)	0,128 (1,060)
Umsatz	+	0,054 (0,398)	0,124 (0,961)	-0,057 (-0,440)
Bilanz	+	0,036 (0,259)	-0,061 (-0,451)	0,087 (-0,644)
Komplexität	+	0,196† (1,972)	0,145 (1,484)	0,185† (1,899)
Alter_sqrt	+	-0,075 (-0,752)	0,140 (1,412)	-0,019 (-0,195)
Wachstum	-	0,008 (0,078)	-0,037 (-0,359)	-0,042 (-0,406)
PersUnion	-	-0,020 (-0,198)	0,036 (0,372)	-0,020 (-0,210)
WP_Big4	+	-0,171 (-1,591)	-0,046 (-0,442)	-0,102 (-0,972)
Stakeholder	+	n/a	0,188† (1,927)	n/a
F-Statistik		1,333	0,900	1,019
Sig. (F-Statistik)		0,229	0,520	0,426
R ²		10,2%	6,4%	7,0%
Korrigiertes R ²		2,5%	-0,7%	0,1%
Durbin-Watson-Statistik		2,002	1,936	1,820

Abb. 51: Ergebnisse der Regressionsanalyse für die Internal Control-Zielkategorien

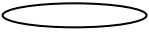
†; *; **; ***	Auf dem 0,1; 0,05; 0,01; 0,001 Niveau signifikant (einseitig bei Korrelationen).
	Werte der t-Statistik in Klammern (bei Regression).
IC_O	Internal Control der operativen Tätigkeiten
IC_F	Internal Control der Finanzberichterstattung
IC_C	Internal Control der Compliance
VZÄ_In	Natürlicher Logarithmus der Anzahl Vollzeitäquivalente
Umsatz	Umsatzklasse der Gesellschaft
Bilanz	Klasse der Bilanzsumme der Gesellschaft
Komplexität	Komplexität der Gesellschaft
Alter	Alter der Gesellschaft
Wachstum	1, wenn Gesellschaft innerhalb der letzten 3 Jahre gewachsen ist; 0, sonst
PersUnion	1, wenn mindestens eine Personalunion vorliegt (CEO = Verwaltungsratspräsident oder CEO = CFO oder CEO = Haupteigentümer); 0, sonst
WP_Big4	1, falls Gesellschaft von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 geprüft wird; 0, sonst
Stakeholder	Anzahl der Stakeholder einer Gesellschaft, die ein Internal Control-System der Finanzberichterstattung fordern
	Signifikantes Charakteristikum in der Regressionsanalyse

Abb. 52: Legende zu Abb. 47 bis Abb. 51

5.4.1.2 Resümee

Insgesamt weisen die Modelle eine relativ niedrige Aussagekraft auf (korrigiertes R^2 ; Modell der Finanzberichterstattung hat sogar einen negativen Wert). Dies lässt sich begründen. Erstens liegt es daran, dass Variablen in den Regressionsanalysen berücksichtigt wurden, auch wenn ex post kein linearer Zusammenhang mit der abhängigen Variable nachweisbar ist. Ein Ausschluss dieser Variablen erhöht die Aussagekraft erheblich und wirkt sich somit auch stark positiv auf die Signifikanz und Aussagekraft des Modells insgesamt aus (F -Statistik). Um die Ergebnisse aber nicht ex post zu beschönigen, wird darauf verzichtet. Zweitens spiegeln diese Ergebnisse den Stand der wissenschaftlichen Forschung mit Internal Control wider. Zusammenhänge dieser Art können zukünftig noch intensiver statistisch getestet werden. Bspw. kann die Berücksichtigung weiterer Variablen dazu beitragen, die Aussagekraft der Modelle zu erhöhen.⁸²⁴

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Zusammenhang insgesamt zwischen der jeweiligen abhängigen Variablen (Niveau der Ausgestaltung einer Zielkategorie) und den unabhängigen Variablen (Charakteristika der Gesellschaften) nicht linear erklärbar ist. Die Resultate weisen nur bei der Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, und der Komplexität (nicht bei Finanzberichterstattung) auf einen linearen Zusammenhang mit dem Ausgestaltungsniveau der jeweiligen Zielkategorie hin (s. Abb. 53).

⁸²⁴ Auf weitere Einschränkungen wird in Kapitel 6.1.2 eingegangen.

		Annahme	Ergebnisse		
			O	F	C
Grösse	VZÄ	+			
	Umsatz	+			
	Bilanzsumme	+			
Komplexität		+	+		+
Alter		+			
Alter*Wachstum		+			
Personalunion		-			
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4		+			
Anzahl Stakeholder		+	n/a	+	n/a

Abb. 53: Zusammenfassende Resultate der Regressionsanalyse

Die Charakteristika und Internal Control werden als nächstes aus der Perspektive von Benchmarkanalysen auf Grundlage einer Drittelung der Studienteilnehmer untersucht.

5.4.2 Benchmarking

Im Rahmen des Benchmarking ist zu analysieren, ob sich die Gesellschaften hinsichtlich der Charakteristika in Abhängigkeit der Drittelung durch die Ausgestaltung von Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten, (2) der Finanzberichterstattung und (3) der Compliance (Hypothesenblock H3b i-vii) unterscheiden. Das ist Gegenstand des Kruskal-Wallis-H-Tests.⁸²⁵ Zusätzlich wird untersucht, ob die Unterschiede der Charakteristika je Drittel bei Internal Control (1) der operativen Tätigkeiten, (2) der Finanzberichterstattung und (3) der Compliance (Hypothesenblock H3c i-vii) einem Trend folgen. Hier kommt der Jonckheere-Terpstra-Test zum Einsatz.⁸²⁶

Der Grund dieser zusätzlichen Analyse zu den Charakteristika liegt erstens darin, die Ergebnisse der Regressionsanalyse zu validieren. Zweitens wird aus mathematischer Sicht ein minimal anderer Zweck verfolgt: Anhand der Regressionsrechnung wird der *lineare Zusammenhang* von Internal Control einerseits mit den Charakteristika insgesamt sowie andererseits mit den einzelnen Charakteristika separat analysiert. Beim Kruskal-Wallis-H-Test steht hingegen der *Unterschied* (linear oder nicht linear) zwischen den drei Dritteln je Charakteristikum im Fokus der Untersuchung. Darauf aufbauend wird mit dem Jonckheere-Terpstra-Test analysiert, ob diese Unterschiede linear sind, d. h. einen Trend aufweisen, oder nicht.

⁸²⁵ Vgl. Siegel (1987), S. 176-184; Sachs (2002), S. 394-395.

⁸²⁶ Vgl. Sachs (2002), S. 401-403.

Bei fünf Charakteristika (UMSATZ, BILANZ, WACHSTUM, PERSUNION, WP_Big 4) wird erstens die Untersuchung hinsichtlich eines Unterschieds der Drittel auf Basis des χ^2 -Tests durchgeführt. Dies deshalb, weil das Datenmaterial für die Durchführung des Kruskal-Wallis-H-Tests nicht aussagekräftig genug ist. Aus demselben Grund wird bei diesen Charakteristika zweitens auf die Analyse bzgl. eines Trends mittels des Jonckheere-Terpstra-Tests verzichtet. Sofern die Drittel in diesen Charakteristika signifikante Unterschiede aufzeigen, können Kreuztabellen für eine Aussage hinsichtlich eines Trends herangezogen werden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass drei Gesellschaften im Regressionsmodell der operativen Tätigkeiten und je eine bei der Finanzberichterstattung und der Compliance ausgeschlossen wurden. Dieser Schritt wird an dieser Stelle nicht vorgenommen, weil aufgrund der unterschiedlich statistischen Methoden hierfür keine Notwendigkeit besteht. Sollte dieser Ausschluss aber die Ergebnisse beeinflussen, wird an entsprechender Stelle darauf hingewiesen. Die deskriptiven Statistiken sind zusammen mit den Resultaten der Tests für Internal Control der operativen Tätigkeiten in Abb. 54, der Finanzberichterstattung in Abb. 55 und der Compliance in Abb. 56 dargestellt.

(1) Operative Tätigkeiten

Die Ergebnisse des Kruskal-Wallis-Test bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten zeigen, dass die Komplexität das einzige Unterscheidungscharakteristikum ($\chi^2 = 9,674$; $df = 2$; $p < 0,01$) in dieser Zielkategorie darstellt. Auch ist nur darin ein Trend nachweisbar, der hoch signifikant ist (standardisierte J-T-Statistik = 3,087; $p < 0,01$).⁸²⁷

In Bezug auf die weiteren Charakteristika sind keine signifikanten Unterschiede oder Trends nachweisbar. Somit werden die Hypothesen im Zusammenhang mit Grösse, Alter⁸²⁸, Alter bei wachsenden Gesellschaften, Personalunion an der Führungsspitze, Wachstum oder Prüfung durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 und Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung nicht gestützt.

(2) Finanzberichterstattung

Hinsichtlich Internal Control der Finanzberichterstattung weisen die Ergebnisse des Kruskal-Wallis-Tests auf, dass sich die Drittel hinsichtlich der Komplexität ($\chi^2 = 5,733$; $df = 2$; $p < 0,1$)

⁸²⁷ Dieses Resultat erweist sich als robust gegen den Ausschluss der drei multivariaten Ausreisser.

⁸²⁸ Hier wird das Ergebnis durch Ausschluss der Gesellschaft verändert. Somit ergibt sich ein signifikanter Trend hinsichtlich des Alters (standardisierte J-T-Statistik = 1,780; $p < 0,1$). D. h. je älter eine Gesellschaft ist, desto höher ist auch das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung.

und der Anzahl Stakeholder⁸²⁹, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, ($\chi^2 = 5,445$; $df = 2$; $p < 0,1$) signifikant unterscheiden.

Weil bei der Anzahl VZÄ beim Kruskal-Wallis-Test ein relativ knappes Ergebnis ($\chi^2 = 4,538$; $df = 2$; $p = 0,103$) resultiert, wird bei diesem Charakteristikum zur Validität zusätzlich der Mediantest durchgeführt. Dieser stützt das nichtsignifikante Ergebnis ($\chi^2 = 2,562$; $df = 2$; $p > 0,1$).⁸³⁰

Hinsichtlich der Trendanalyse sind bei der Komplexität (standardisierte J-T-Statistik = 2,292; $p < 0,05$) und der Anzahl Stakeholder (standardisierte J-T-Statistik = 2,235; $p < 0,05$) ein Trend statistisch nachweisbar. Das bedeutet, dass mit zunehmender Komplexität einer Gesellschaft Internal Control der Finanzberichterstattung auf einem höheren Stand ist. Auch mit steigender Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, tritt ein zunehmend höheres Niveau von Internal Control der Finanzberichterstattung auf.

In Bezug auf die weiteren Charakteristika lassen sich keine Unterschiede zwischen den Internal Control-Dritteln oder Trends nachweisen.

(3) Compliance

Anhand der Resultate ist ersichtlich, dass sich die Drittel nur hinsichtlich der Komplexität signifikant voneinander unterscheiden ($\chi^2 = 5,468$; $df = 2$; $p < 0,1$). Dies wird dadurch unterstrichen, dass mit zunehmender Komplexität auch das Niveau der Ausgestaltung signifikant zunimmt (standardisierte J-T-Statistik = 2,333; $p < 0,05$). Bei den übrigen Charakteristika liegen keine signifikanten Befunde vor.⁸³¹

⁸²⁹ Zusätzliche χ^2 -Tests zeigen, dass dieses Ergebnis statistisch signifikant ($p < 0,05$) insbesondere durch die Gesellschaften getragen wird, die angeben, dass sie aufgrund der Forderung des Gesetzgebers oder der eigenen Geschäftsleitung Internal Control der Finanzberichterstattung ausgestalten. Dadurch kommt sowohl die Bedeutung der regulatorischen Vorschriften als auch des *tone at the top* deutlich zu tragen.

⁸³⁰ Schliesst man dieselbe Gesellschaft aus, die bei der Regression aufgrund der Identifikation als multivariate Ausreisser nicht berücksichtigt wurde, so zeigt sich allerdings ein signifikantes Ergebnis bei der Anzahl VZÄ ($\chi^2 = 4,982$; $df = 2$; $p < 0,1$).

⁸³¹ Dieses Resultat erweist sich als robust gegen den Ausschluss des multivariaten Ausreissers.

<i>Operative Tätigkeiten</i>	Unteres Drittel (n = 40)		Mittleres Drittel (n = 39)		Top Drittel (n = 38)		Kruskal-Wallis-H-Test	Jonckheere-Terpstra-Test
	MW	Median	MW	Median	MW	Median	χ^2 (df = 2)	Standard. J-T-Stat.
VZÄ	126,0	100,0	138,7	95,0	134,0	101,0	0,131	0,373
Komplexität	3,9	3,8	4,2	4,3	4,4	4,6	9,674	3,087
Alter	45,5	34,0	45,1	38,0	42,6	39,0	0,187	0,335
Alter*Wachstum (n)	58,4 (8)	44,0	36,7 (7)	40,0	41,3 (8)	41,5	0,374	-0,310
	Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Top Drittel		χ^2 -Test (df)	
Umsatz (Modus)	43% < CHF 20 Mio.		37% < CHF 20 Mio. ^a		45% < CHF 20 Mio.		2,953 (6)	
Bilanz (Modus)	58% CHF 10-49,9 Mio.		56% CHF 10-49,9 Mio.		58% CHF 10-49,9 Mio.		2,706 (4)	
Wachstum	20%		18%		21%		0,122 (2)	
PersUnion	33%		26%		29%		0,451 (2)	
WP Big4	38%		38%		26%		1,558 (2)	

Abb. 54: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten

<i>Finanzberichterstattung</i>	Unteres Drittel (n = 39)		Mittleres Drittel (n = 39)		Top Drittel (n = 39)		Kruskal-Wallis-H-Test	Jonckheere-Terpstra-Test
	MW	Median	MW	Median	MW	Median	χ^2 (df = 2)	Standard. J-T-Stat.
VZÄ	131,3	100,0	106,7	95,0	161,0	110,0	4,538	1,190
Komplexität	4,0	4,0	4,1	4,0	4,4	4,5	5,733 [†]	2,292
Alter	36,9	30,0	50,6	39,0	44,6	40,0	3,387	1,594
Alter*Wachstum (n)	36,9 (8)	35,5	55,4 (7)	45,0	42,1 (10)	41,5	1,347	0,826
Stakeholder	2,7	2,0	2,8	3,0	3,2	3,0	5,445 [†]	2,235 [*]
	Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Top Drittel		χ^2 -Test (df)	
Umsatz (Modus)	44% < CHF 20 Mio.		39% < CHF 20 Mio.		36% < CHF 20 Mio.		3,076 (6)	
Bilanz (Modus)	56% CHF 10-49,9 Mio.		56% CHF 10-49,9 Mio.		59% CHF 10-49,9 Mio.		4,052 (4)	
Wachstum	21%		18%		26%		0,712 (2)	
PersUnion	26%		41%		23%		3,506 (2)	
WP Big4	38%		28%		36%		0,988 (2)	

Abb. 55: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der Finanzberichterstattung

<i>Compliance</i>	Unteres Drittel (n = 41)		Mittleres Drittel (n = 41)		Top Drittel (n = 37)		Kruskal- Wallis- H-Test	Jonck- heere- Terpstra- Test
	MW	Median	MW	Median	MW	Median		
VZÄ	127,3	100,0	127,0	92,0	144,2	108,0	χ^2 (df = 2)	Standard. J-T-Stat.
Komplexität	4,0	3,8	4,2	4,3	4,4	4,5	5,468 [†]	2,333 [*]
Alter	42,0	34,0	48,1	36,0	42,2	39,0	1,131	0,862
Alter*Wachstum (n)	43,4 (10)	37,5	51,7 (6)	37,5	40,0 (9)	40,0	0,185	0,276
	Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Top Drittel		χ^2 -Test (df)	
Umsatz (Modus)	39% CHF 20-49,9 Mio.		44% < CHF 20 Mio.		41% < CHF 20 Mio.		6,293 (6)	
Bilanz (Modus)	49% CHF 10-49,9 Mio.		66% CHF 10-49,9 Mio.		57% CHF 10-49,9 Mio.		6,649 (4)	
Wachstum	24%		15%		24%		1,532 (2)	
PersUnion	29%		29%		30%		0,003 (2)	
WP_Big4	37%		32%		32%		0,252 (2)	

Abb. 56: Vergleich von Charakteristika der Drittel bzgl. Internal Control der Compliance


†; *, **	Auf dem 0,1; 0,05; 0,01 Niveau signifikant.
^a	Mehrere Modi vorhanden; der kleinste Wert wird angezeigt (ebenfalls 37% sind in der Klasse CHF 20-49,9 Mio.).
VZÄ	Anzahl Vollzeitäquivalente
Komplexität	Auf der Skala von 1 (überhaupt nicht komplex) bis 6 (äusserst komplex)
Alter	Alter der Gesellschaft in Jahren
Alter*Wachstum	Alter der Gesellschaft in Jahren, wenn es innerhalb der letzten drei Jahre in VZÄ ge- wachsen ist
Stakeholder	Anzahl der Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern
Umsatz	Anzahl Gesellschaften in % in der Umsatzklasse des Modus; zur Berechnung von χ^2 mussten die obersten beiden Klassen zusammengefasst werden
Bilanz	Anzahl Gesellschaften in % in der Bilanzklasse des Modus; zur Berechnung von χ^2 mussten die obersten drei Klassen zusammengefasst werden
PersUnion	Anzahl Gesellschaften in %, die mindestens eine Personalunion haben von CEO = Verwaltungsratspräsident oder CEO = CFO oder CEO = Haupteigentümer
WP_Big4	Anzahl der Gesellschaften in %, die von einem der Big 4 Wirtschaftsprüfungsgesell- schaften geprüft werden
	Signifikantes Resultat

Abb. 57: Legende zu Abb. 54 bis Abb. 56

Es ist festzuhalten, dass sich die Drittel in den drei Zielkategorien primär hinsichtlich der Komplexität unterscheiden (s. Abb. 58). Auch ist ein Trend nachweisbar, dass zunehmende Komplexität mit einem zunehmenden Niveau der Ausgestaltung von Internal Control einhergeht. Darüber hinaus ist in der Zielkategorie der Finanzberichterstattung auch die Anzahl der Stakeholder, die eine Ausgestaltung von Internal Control in diesem Bereich fordern, von Bedeutung. In diesem Charakteristikum unterscheiden sich die Gesellschaften der drei Drittel und weisen einen positiven Trend auf. D. h. mit steigender Anzahl Stakeholder nimmt das Niveau von Internal Control der Finanzberichterstattung zu.

		Annahme	Ergebnisse		
			O	F	C
Grösse	VZÄ	+			
	Umsatz	+			
	Bilanzsumme	+			
Komplexität		+	+	+	+
Alter		+			
Alter*Wachstum		+			
Personalunion		-			
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4		+			
Anzahl Stakeholder		+	n/a	+	n/a

Abb. 58: Zusammenfassende Resultate der Benchmarkanalysen zu den Charakteristika

5.5 Branchenspezifische Analysen

Im Rahmen der Erarbeitung der Hypothesen und Fragen zur empirischen Analyse wurde im Kapitel zu den Charakteristika der Gesellschaften und Benchmarking auf den Einfluss der Branche verwiesen.⁸³² Aufgrund der Tatsache, dass sich lediglich bei zwei Branchen mehr als 10 Gesellschaften an der Studie beteiligt haben, wird hier nur auf diese beiden eingegangen. Hierbei handelt es sich um den Grosshandel und die Heime.⁸³³ Der Grund dieser Auswahl liegt darin, dass eine angemessene Anzahl von Gesellschaften vorauszusetzen ist, um eine sinnvolle und aussagekräftige Untersuchung hinsichtlich eines Benchmarking sowie der Charakteristika vornehmen zu können. Die formulierten branchenspezifischen Fragen sind auf den Grosshandel und die Heime umzuformulieren:

- 1) Wie unterscheiden sich die Drittel des Grosshandels bzw. der Heime hinsichtlich der Charakteristika je Internal Control-Zielkategorie?
- 2) Wie unterscheiden sich die Drittel des Grosshandels bzw. der Heime gegenüber dem Top Drittel des Dienstleistungssektors hinsichtlich der Komponenten je Zielkategorie?

Bevor diese beiden Fragestellungen untersucht werden, ist kurz auf die Branchen Grosshandel und Heime und einzugehen.

a) Grosshandel

Gemäss der Branchendeklaration NOGA umfasst diese Branche Grosshandelsgesellschaften (ohne Handel mit Motorfahrzeugen) auf eigene Rechnung oder Handelsvermittlung. Das

⁸³² Vgl. Kapitel 4.5.

⁸³³ Vgl. Kapitel 5.1.7.

beinhaltet sowohl den nationalen (Binnengrosshandel) als auch den internationalen Grosshandel (Import/Export). Bspw. werden dazu der Grosshandel mit Nahrungs-, Genussmitteln, Getränken, Tabakwaren, Gebrauchs-, Verbrauchsgütern etc. gezählt.⁸³⁴

In der Zielpopulation sind 386 Gesellschaften (18%) dieser Branche zuzuordnen.⁸³⁵ Im Datensatz des BFS waren 77 Grosshandelsgesellschaften enthalten, von denen 25 verwertbare Fragebögen eingegangen sind (Rücklaufquote von 32%). Die häufigste Rechtsform dieser Umfrageteilnehmer ist die nichtbörsenkotierte AG (88%). Durchschnittlich sind diese Grosshandelsgesellschaften 36,6 Jahre alt und beschäftigen 112,0 VZÄ. Die meisten sind der Umsatzklasse CHF 50-99,9 Mio. (44%) und der Bilanzklasse CHF 10-49,9 Mio. (68%) zuzuordnen.

b) Heime

Diese Branche umfasst die Unterbringung von Menschen in Heimen, wobei Pflege-, Beaufsichtigungs- oder weitere Betreuungsleistungen gemäss den Anforderungen der Bewohner erbracht werden. Eine Kombination aus Gesundheits- (primär pflegerische Tätigkeiten) und Sozialleistungen bilden den Hauptbestandteil des Dienstleistungsprozesses in diesen Einrichtungen. Gemäss NOGA werden die Heime weiter unterteilt in Pflegeheime, stationäre Einrichtungen zur psychosozialen Betreuung (inkl. Suchtbekämpfung etc.), Altenheime, Alten- und Behindertenwohnheime sowie sonstige Heime (ohne Erholungs- und Ferienheime).⁸³⁶

Gemäss Angaben des BFS umfasst die Zielpopulation 306 Heime (14%).⁸³⁷ Aufgrund des erhaltenen Datensatzes wurden 61 angeschrieben, von denen 27 verwertbare Fragebögen zurückgekommen sind (Rücklaufquote von 44%). Von diesen Studienteilnehmern wird die Stiftung als häufigste Rechtsform (59%) angegeben. Im Schnitt sind Heime 55,7 Jahre alt und beschäftigen 119,7 VZÄ. Die meisten Heime sind der Umsatzklasse von unter CHF 20 Mio. (89%) und der Bilanzklasse von CHF 10-49,9 Mio. zuzuordnen.

5.5.1 Benchmarkanalyse zu Charakteristika der Gesellschaften

Im Rahmen der branchenspezifischen Benchmarking wird analysiert, inwiefern sich die Drittel des Grosshandels bzw. der Heime in den Charakteristika unterscheiden (Kruskal-Wallis-H-Test)⁸³⁸ und diese Unterschiede einem Trend unterliegen (Jonckheere-Terpstra-Test)⁸³⁹. Dadurch könnte der Einfluss der Branche aufgezeigt werden.

⁸³⁴ Vgl. BfS (o. J.-a), Internet.

⁸³⁵ Vgl. BfS (2008c), Email.

⁸³⁶ Vgl. BfS (o. J.-b), Internet.

⁸³⁷ Vgl. BfS (2008c), Email.

⁸³⁸ Vgl. Siegel (1987), S. 176-184; Sachs (2002), S. 394-395.

⁸³⁹ Vgl. Sachs (2002), S. 401-403.

Die Charakteristika ALTER*WACHSTUM und WACHSTUM werden nachfolgend von der Analyse ausgeschlossen, weil nur jeweils drei Gesellschaften bei den Heimen und beim Grosshandel hierzu untersucht werden könnten. Der relativ kleine Stichprobenumfang der Heime und des Grosshandels führt auch hinsichtlich UMSATZ, BILANZ, PERSUNION und WP_Big4 dazu, dass anstelle des χ^2 -Tests der exakte Test nach Fisher durchgeführt werden muss.⁸⁴⁰ Daher werden Klassen dieser Variablen zusammengefasst, wodurch sie dichotom werden (sofern sie es nicht schon sind). Darüber hinaus erfordert der kleine Stichprobenumfang, bei diesen vier Charakteristika anstelle einer Drittelung der Gesellschaften eine Teilung in zwei Hälften gemäss dem Niveau der Ausgestaltung der jeweiligen Internal Control-Zielkategorie vorzunehmen. Dadurch findet zwar ein geringer Informationsverlust statt, der jedoch bewusst in Kauf genommen wird, um diese Charakteristika hinsichtlich Internal Control angemessen analysieren zu können.

Zuerst werden die beiden Fragen für Grosshandelsgesellschaften und anschliessend für Heime untersucht. Es ist erneut darauf hinzuweisen, dass die an dieser Stelle durchgeführten Analysen keine Hypothesentests im strengen Sinn darstellen, sondern einen explorativen Charakter aufweisen.⁸⁴¹

5.5.1.1 *Grosshandel*

Gemäss Abb. 59 und Abb. 60 weisen bei Internal Control der operativen Tätigkeiten die Ergebnisse lediglich hinsichtlich des Umsatzes ein signifikantes Resultat auf ($p < 0,1$). Die Häufigkeiten zeigen, dass kleinere Grosshandelsgesellschaften ihr Internal Control der operativen Tätigkeiten auf einem höheren Niveau einschätzen als grössere. Hinsichtlich der anderen beiden Grössenvariablen, wie auch der weiteren Charakteristika lassen sich keine signifikanten Unterschiede zwischen den Dritteln nachweisen.

Im Rahmen von Internal Control der Finanzberichterstattung zeigt sich, dass sich die drei Gruppen der Grosshandelsgesellschaften bzgl. ihres Alters unterscheiden ($\chi^2 = 7,440$; $df = 2$; $p < 0,05$). Auch liegt hierbei ein Trend vor: Mit zunehmendem Alter der Gesellschaften ist die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung auf einem höheren Stand (standardisierte J-T-Statistik = 2,600; $p < 0,01$). Die Resultate weisen ebenso darauf hin, dass signifikante Unterschiede bei den drei Gruppen hinsichtlich der Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern, bestehen ($\chi^2 = 9,004$; $df = 2$; $p < 0,05$).

⁸⁴⁰ Die empfohlenen Grenzwerte für die Häufigkeiten einzelner Zellen werden nicht erreicht. Vgl. Siegel (1987), S. 171.

⁸⁴¹ Vgl. Kapitel 4.5.

Hier lässt sich ebenfalls ein sehr signifikant positiver Trend nachweisen (standardisierte J-T-Statistik = 3,169; $p < 0,01$). Beim Umsatz zeigt der exakte Test nach Fisher einen signifikanten Unterschied zwischen der unteren und oberen Hälfte ($p < 0,05$) in der Form, als dass mit zunehmender Umsatzhöhe die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung abnimmt. Die anderen beiden Grössenvariablen tragen weder zum Stützen noch zum Widerlegen dieses Befunds bei; sie sind nicht signifikant ($p > 0,1$).

Bzgl. Internal Control der Compliance zeigt sich, dass mit steigender Grösse einer Gesellschaft auch das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control zunimmt. Die Grössenvariablen VZÄ ($\chi^2 = 7,110$; $df = 2$; $p < 0,05$; standardisierte J-T-Statistik = 2,127; $p < 0,05$) und Bilanzsumme ($p < 0,05$) sprechen dafür. Darüber hinaus unterscheiden sich die Drittel der Gesellschaften des Grosshandels auch hinsichtlich der Komplexität ($\chi^2 = 5,693$; $df = 2$; $p < 0,1$). Eine höhere Ausgestaltung der Internal Control der Compliance geht mit einer Zunahme der Komplexität der Geschäftstätigkeit einher (standardisierte J-T-Statistik = 2,428; $p < 0,05$).

<i>Operative Tätigkeiten</i>	Unteres Drittel (n = 9)		Mittleres Drittel (n = 8)		Top Drittel (n = 8)		Kruskal-Wallis-H-Test χ^2 (df = 2)	Jonckheere-Terpstra-Test Standard. J-T-Stat.
	MW	Median	MW	Median	MW	Median		
VZÄ	88,1	77,3	84,3	72,3	165,1	120,0	4,327	1,487
Komplexität	4,3	4,6	4,1	4,1	4,8	4,8	3,772	1,383
Alter	34,9	31,0	29,9	33,5	44,8	41,0	2,546	1,457
<i>Finanzberichterstattung</i>	(n = 9)		(n = 7)		(n = 8)			
VZÄ	88,8	80,0	132,2	74,5	127,5	90,0	0,876	0,879
Komplexität	4,1	4,0	4,7	4,7	4,6	4,7	2,281	1,277
Alter	28,7	30,0	32,7	32,0	45,3	41,5	7,440*	2,600*
Stakeholder	2,2	2,0	3,0	3,0	3,8	4,0	9,004*	3,169*
<i>Compliance</i>	(n = 8)		(n = 8)		(n = 8)			
VZÄ	80,4	74,5	81,2	72,3	178,4	160,0	7,110*	2,127*
Komplexität	4,0	4,0	4,4	4,5	4,9	4,9	5,693*	2,428*
Alter	35,2	32,0	37,1	37,5	37,5	39,0	1,159	0,898

Abb. 59: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika beim Grosshandel (I)

<i>Operative Tätigkeiten</i>		Untere Hälfte (n = 12)	Obere Hälfte (n = 12)	Exakter Test nach Fisher (p)
Umsatz	< CHF 50 Mio.	1	5	0,077 [†]
	CHF 50-500 Mio.	11	7	
Bilanz	< CHF 50 Mio.	11	8	0,158
	CHF 50-300 Mio.	1	4	
PersUnion	Keine PersUnion	8	7	0,500
	PersUnion	4	5	
WP_Big4	Kein WP_Big4	5	6	0,500
	WP_Big4	7	6	
<i>Finanzberichterstattung</i>		n = 12	n = 12	
Umsatz	< CHF 50 Mio.	0	5	0,019*
	CHF 50-500 Mio.	12	7	
Bilanz	< CHF 50 Mio.	11	8	0,158
	CHF 50-300 Mio.	1	4	
PersUnion	Keine PersUnion	7	8	0,500
	PersUnion	5	4	
WP_Big4	Kein WP_Big4	5	6	0,500
	WP_Big4	7	6	
<i>Compliance</i>		n = 13	n = 12	
Umsatz	< CHF 50 Mio.	3	3	0,637
	CHF 50-500 Mio.	10	9	
Bilanz	< CHF 50 Mio.	13	7	0,015*
	CHF 50-300 Mio.	0	5	
PersUnion	Keine PersUnion	8	8	0,560
	PersUnion	5	4	
WP_Big4	Kein WP_Big4	8	4	0,157
	WP_Big4	5	8	

Abb. 60: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika beim Grosshandel (II)


†; *, **	Auf dem 0,1; 0,05; 0,01 Niveau signifikant.
VZÄ	Anzahl Vollzeitäquivalente
Komplexität	Auf der Skala von 1 (überhaupt nicht komplex) bis 6 (äusserst komplex)
Alter	Alter der Gesellschaft in Jahren
Stakeholder	Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern
Umsatz	Anzahl Gesellschaften einer Umsatzklasse
Bilanz	Anzahl Gesellschaften einer Klasse der Bilanzsumme
PersUnion	Anzahl Gesellschaften, die Personalunion haben von CEO = Verwaltungsratspräsident oder CEO = CFO oder CEO = Haupteigentümer
WP_Big4	Anzahl Gesellschaften, die durch eine der vier grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft werden
	Signifikantes Resultat

Abb. 61: Legende zu Abb. 59 und Abb. 60

Die Antwort auf die Frage, wie sich die Drittel der Grosshandelsgesellschaften hinsichtlich der Charakteristika nach Ausgestaltung je Internal Control-Zielkategorie unterscheiden, ist tabellarisch in Abb. 62 zusammengefasst. Aufgrund des explorativen Charakters dieser Analyse sind die Vorzeichen als Vermutung in Klammern angegeben.

		Vermutung	Ergebnisse		
			O	F	C
Grösse	VZÄ	(+)			+
	Umsatz	(+)	-	-	
	Bilanzsumme	(+)			+
Komplexität		(+)			+
Alter		(+)		+	
Personalunion		(-)			
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4		(+)			
Anzahl Stakeholder		(+)	n/a	+	n/a

Abb. 62: Zusammenfassende Resultate zu Benchmarkanalysen der Charakteristika bei Grosshandels-gesellschaften

Einige Vermutungen werden von den Ergebnissen gestützt, was sich durch die konsistente Richtung der jeweiligen Vorzeichen zeigt. Die leeren Felder weisen auf nichtsignifikante Resultate hin. Bzgl. des Charakteristikums Umsatz liegt beim Grosshandel für Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung ein der Vermutung entgegengesetzter Befund vor.

5.5.1.2 Heime

Die Resultate der Kruskal-Wallis-H-Tests sowie der Jonckheere-Terpstra-Tests weisen mit einer Ausnahme keine signifikanten Unterschiede bzw. Trends bzgl. den Charakteristika der drei Drittel auf (s. Abb. 63). Aus Abb. 64 ist ersichtlich, dass sich bei der Einteilung in eine untere und eine obere Hälfte der Heime lediglich hinsichtlich Internal Control bei der Compliance ein signifikanter Unterschied bzgl. des Umsatzes ergibt ($p < 0,1$). Anhand der Häufigkeitsverteilung ist erkennbar, dass Heime mit einem höheren Stand von Internal Control der Compliance einen geringeren Umsatz aufweisen als Heime mit einem niedrigeren Niveau.

Darüber hinaus können keine weiteren statistisch signifikanten Unterschiede bei den Heimen entdeckt werden.

<i>Operative Tätigkeiten</i>	Unteres Drittel (n = 9)		Mittleres Drittel (n = 9)		Top Drittel (n = 9)		Kruskal-Wallis-H-Test χ^2 (df = 2)	Jonckheere-Terpstra-Test Standard. J-T-Stat.
	MW	Median	MW	Median	MW	Median		
VZÄ	117,6	100,0	134,4	92,0	107,0	102,0	0,043	0,133
Komplexität	3,8	3,8	3,8	3,3	4,3	4,3	3,173	1,426
Alter	58,2	39,0	54,7	46,0	54,2	41,0	0,011	-0,111
<i>Finanzberichterstattung</i>	n = 9		n = 9		n = 8			
VZÄ	128,0	110,0	118,6	85,0	108,4	97,0	1,510	-0,235
Komplexität	3,9	3,8	3,8	3,8	4,1	4,3	1,005	0,519
Alter	42,9	36,0	72,4	68,0	53,8	43,0	1,763	0,753
Stakeholder	2,9	3,0	2,2	2,0	2,9	3,0	1,990	-0,097
<i>Compliance</i>	n = 9		n = 9		n = 9			
VZÄ	143,8	85,0	109,9	100,0	105,3	102,0	0,067	-0,245
Komplexität	3,6	3,7	4,2	4,3	4,1	4,2	2,894	1,336
Alter	54,0	39,0	55,0	44,0	58,0	45,0	0,451	0,600

Abb. 63: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika bei Heimen (I)

<i>Operative Tätigkeiten</i>		Untere Hälfte (n = 14)	Obere Hälfte (n = 13)	Exakter Test nach Fisher (p)
Umsatz	< CHF 20 Mio.	11	13	0,124
	CHF 20-49,9 Mio.	3	0	
Bilanz	< CHF 10 Mio.	5	7	0,288
	CHF 10-49,9 Mio.	9	6	
PersUnion	Keine PersUnion	10	9	0,615
	PersUnion	4	4	
WP_Big4	Kein WP Big4	13	13	0,519
	WP Big4	1	0	
<i>Finanzberichterstattung</i>		n = 14	n = 12	
Umsatz	< CHF 20 Mio.	11	12	0,140
	CHF 20-49,9 Mio.	3	0	
Bilanz	< CHF 10 Mio.	7	5	0,488
	CHF 10-49,9 Mio.	7	7	
PersUnion	Keine PersUnion	11	7	0,246
	PersUnion	3	5	
WP_Big4	Kein WP Big4	14	11	0,462
	WP Big4	0	1	
<i>Compliance</i>		n = 13	n = 14	
Umsatz	< CHF 20 Mio.	10	14	0,098 [†]
	CHF 20-49,9 Mio.	3	0	
Bilanz	< CHF 10 Mio.	6	6	0,585
	CHF 10-49,9 Mio.	7	8	
PersUnion	Keine PersUnion	9	10	0,615
	PersUnion	4	4	
WP_Big4	Kein WP Big4	12	14	0,481
	WP Big4	1	0	

Abb. 64: Deskriptive Statistik und Vergleich von Charakteristika bei Heimen (II)

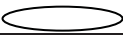
† Auf dem 0,1 Niveau signifikant.	
VZÄ	Anzahl Vollzeitäquivalente
Komplexität	Auf der Skala von 1 (überhaupt nicht komplex) bis 6 (äusserst komplex)
Alter	Alter der Gesellschaft in Jahren
Stakeholder	Anzahl Stakeholder, die Internal Control der Finanzberichterstattung fordern
Umsatz	Anzahl Gesellschaften einer Umsatzklasse
Bilanz	Anzahl Gesellschaften einer Klasse der Bilanzsumme
PersUnion	Anzahl Gesellschaften, die Personalunion haben von CEO = Verwaltungsratspräsident oder CEO = CFO oder CEO = Haupteigentümer
WP_Big4	Anzahl Gesellschaften, die durch eine der vier grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft werden
	Signifikantes Ergebnis

Abb. 65: Legende zu Abb. 63 bis Abb. 65

Die Resultate zur Beantwortung der Frage, wie sich die Drittel der Heime bzgl. der Charakteristika je nach Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien unterscheiden, sind tabellarisch in Abb. 66 zusammengefasst. Auch hier sind wegen des explorativen Charakters dieser Analyse die Vorzeichen als Vermutung in Klammern angegeben.

		Vermutung	Ergebnisse		
			O	F	C
Grösse	VZÄ	(+)			
	Umsatz	(+)			-
	Bilanzsumme	(+)			
Komplexität		(+)			
Alter		(+)			
Personalunion		(-)			
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4		(+)			
Anzahl Stakeholder		(+)	n/a		n/a

Abb. 66: Zusammenfassende Resultate zu Benchmarkanalysen der Charakteristika bei Heimen

Bei den Heimen zeigt sich nur beim Charakteristikum Umsatz hinsichtlich Internal Control der Compliance ein signifikantes Resultat, das der vermuteten Richtung entgegensteht. Hinsichtlich der weiteren Charakteristika lassen sich keine signifikanten Unterschiede zwischen den Dritteln nachweisen, weshalb die Felder in der Tabelle leer sind.

Zusätzlich zu den Analysen der Charakteristika werden nachfolgend die Internal Control-Komponenten je Zielkategorie für den Grosshandel analysiert.

5.5.2 Benchmarking zu Internal Control-Komponenten

Verbesserungspotenzial aufgrund von Benchmarkanalysen zu den Internal Control-Komponenten aufzuzeigen, ist grundsätzlich sowohl für die Grosshandelsgesellschaften als auch für die Heime von Interesse. Um jedoch den Rahmen nicht zu sprengen, wird sich zwecks einer kompakten Darstellung (auch in Relation zum Informationsgewinn) auf die Branche des

Grosshandels beschränkt. Die Wahl zugunsten dieser Branche ist damit zu begründen, dass die meisten Gesellschaften der Zielpopulation dieser Branche zuzuordnen sind (18%).⁸⁴²

Ein Benchmarking zu den Internal Control-Komponenten beinhaltet den Vergleich des mittleren bzw. unteren Drittels einerseits mit dem brancheninternen Top Drittel – *Best in Class* – und andererseits branchenübergreifend mit dem Top Drittel des Dienstleistungssektors – *Best Practice*.⁸⁴³ Bei Letzterem ist anzumerken, dass der Vergleich eines branchenspezifischen Drittels mit dem Dienstleistungssektor darauf beruht, dass diese Branche nicht in der Mittelwertberechnung des Top Drittels des Dienstleistungssektors berücksichtigt wird.⁸⁴⁴ Das Ziel dieser Benchmarkanalysen besteht darin, eine Priorisierung von Handlungsempfehlungen zu den Komponenten je Zielkategorie zu erarbeiten.⁸⁴⁵ Anhand der Differenzen zwischen den Mittelwerten der Drittel wird abgeleitet, hinsichtlich welcher Komponenten der grösste Handlungsbedarf im Vergleich zum jeweiligen Benchmark besteht.

(1) Operative Tätigkeiten

Der brancheninterne Benchmarkvergleich zwischen dem mittleren und Top Drittel zeigt bei Internal Control der operativen Tätigkeiten, dass die grösste Differenz gleichermassen bzgl. den *Steuerungs- und Kontrollmassnahmen* sowie der *Risikobeurteilung* (je 0,75 Pkt.) besteht (s. Abb. 67, Abb. 68). Gegenüber dem Top Drittel der Dienstleistungsgesellschaften weist die *Risikobeurteilung* (0,79 Pkt.) den grössten Unterschied auf.

Das untere Drittel hat im brancheninternen Vergleich die grösste Differenz bei der *Information und Kommunikation* (2,00 Pkt.), gefolgt von den *Steuerungs- und Kontrollaktivitäten* (1,94 Pkt.). Branchenübergreifend ist dies ebenfalls bei *Information und Kommunikation* (2,07 Pkt.) sowie beim *Monitoring* (1,97 Pkt.) der Fall.

⁸⁴² Vgl. BfS (2008c), Email.

⁸⁴³ Die Anzahl der Gesellschaften je Drittel und Zielkategorie ist identisch mit der Verteilung des vorhergehenden Abschnitts (s. Abb. 59). Das Top Drittel des Dienstleistungssektors umfasst bei Internal Control der operativen Tätigkeiten 30, der Finanzberichterstattung 29 und der Compliance 31 Gesellschaften.

⁸⁴⁴ Andernfalls würden die Mittelwerte des Top Drittels des Dienstleistungssektors verzerrt werden, was sich darin äusserte, dass sie sich an die des Top Drittels des Grosshandels annäherten.

⁸⁴⁵ Vgl. Mertins/Kohl (2004), S. 37; Kohl (2004a), S. 125.

Komponente	Brancheninternes Top Drittel vs.				Top Drittel des 3. Sektors vs.			
	Mittleres Drittel		Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Unteres Drittel	
	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)
Monitoring	5	0,38	3	1,63	2	0,72	2	1,97
Information & Kommunikation	3	0,50	1	2,00	4	0,57	1	2,07
Steuerungs- & Kontrollaktivitäten	1	0,75	2	1,94	3	0,65	3	1,83
Risikobeurteilung	1	0,75	5	1,50	1	0,79	4	1,52
Steuerungs- & Kontrollumfeld	4	0,48	4	1,56	5	0,29	5	1,37

Abb. 67: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (operative Tätigkeiten)

Diese Resultate sind in Form einer Priorisierung (niedrigste Nummer entspricht höchster Priorität) von Handlungsbedarf analog zur Grösse der Differenzen auf Basis des Benchmarking für das mittlere und untere Drittel tabellarisch in Abb. 67 aufgelistet. Damit wird aufgezeigt, in welchen Komponenten Verbesserungsbestrebungen zuerst erfolgen sollten. Zusätzlich können diese Zusammenhänge grafisch skizziert werden (s. Abb. 68).

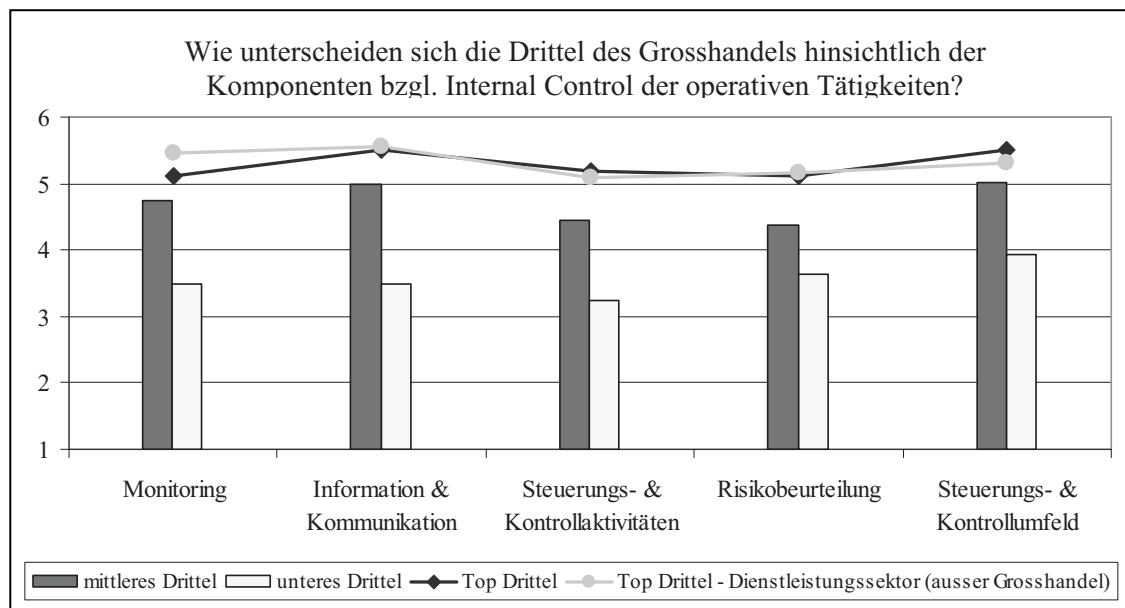


Abb. 68: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (operative Tätigkeiten)

(2) Finanzberichterstattung

Der Vergleich zwischen dem mittleren Drittel und dem brancheninternen Benchmark zeigt, dass die grösste Differenz beim *Monitoring* (0,75 Pkt.) besteht (s. Abb. 69, Abb. 70). Gegenüber dem branchenübergreifenden Top Drittel ist dies bei der *Risikobeurteilung* (0,67 Pkt.) der Fall.

Das untere Drittel weist im Verhältnis zum Top Drittel des Grosshandels beim *Monitoring* (2,19 Pkt.) das grösste Defizit und gegenüber dem der Dienstleistungsgesellschaften bei den *Steuerungs- und Kontrollaktivitäten* (1,95 Pkt.) sowie beim *Monitoring* (1,93 Pkt.) auf.

Komponente	Brancheninternes Top Drittel vs.				Top Drittel des 3. Sektors vs.			
	Mittleres Drittel		Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Unteres Drittel	
	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)
Monitoring	1	0,75	1	2,19	4	0,48	2	1,93
Information & Kommunikation	2	0,59	3	1,76	3	0,51	3	1,68
Steuerungs- & Kontrollaktivitäten	3	0,43	2	1,79	2	0,58	1	1,95
Risikobeurteilung	4	0,42	5	1,22	1	0,67	4	1,46
Steuerungs- & Kontrollumfeld	5	0,29	4	1,28	5	0,08	5	1,07

Abb. 69: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (Finanzberichterstattung)

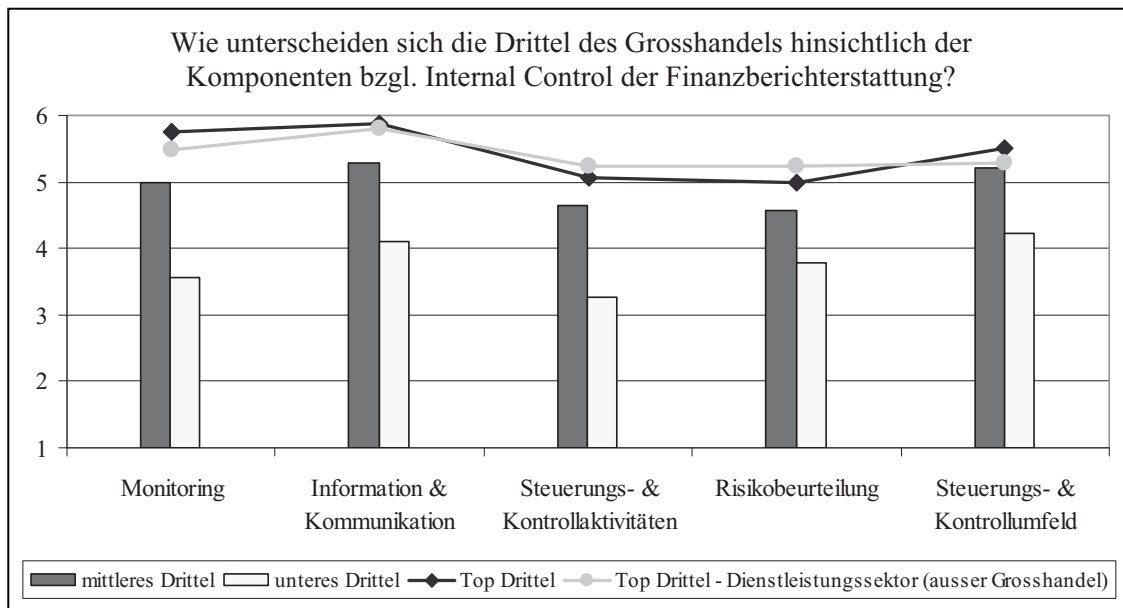


Abb. 70: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (Finanzberichterstattung)

(3) Compliance

Bei Internal Control der Compliance (s. Abb. 71, Abb. 72) zeigen sich sowohl für das mittlere als auch für das untere Drittel gegenüber dem Top Drittel des Grosshandels die grösste Differenz bzgl. der *Risikobeurteilung* (0,75 bzw. 2,56 Pkt.). Im Vergleich mit dem Benchmark des Dienstleistungssektors bestehen für das mittlere und untere Drittel diese in der *Information und Kommunikation* (0,92 bzw. 2,55 Pkt.).

Komponente	Brancheninternes Top Drittel vs.				Top Drittel des 3. Sektors vs.			
	Mittleres Drittel		Unteres Drittel		Mittleres Drittel		Unteres Drittel	
	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)	Nr.	Differenz (Pkt.)
Monitoring	5	0,31	4	1,81	4	0,31	4	1,81
Information & Kommunikation	2	0,63	3	2,25	1	0,92	1	2,55
Steuerungs- & Kontrollaktivitäten	2	0,63	2	2,35	3	0,45	3	2,17
Risikobeurteilung	1	0,75	1	2,56	2	0,60	2	2,39
Steuerungs- & Kontrollumfeld	4	0,56	5	1,68	5	0,14	5	1,26

Abb. 71: Priorisierungen von Handlungsbedarf bzgl. der Komponenten gemäss Benchmarking (Compliance)

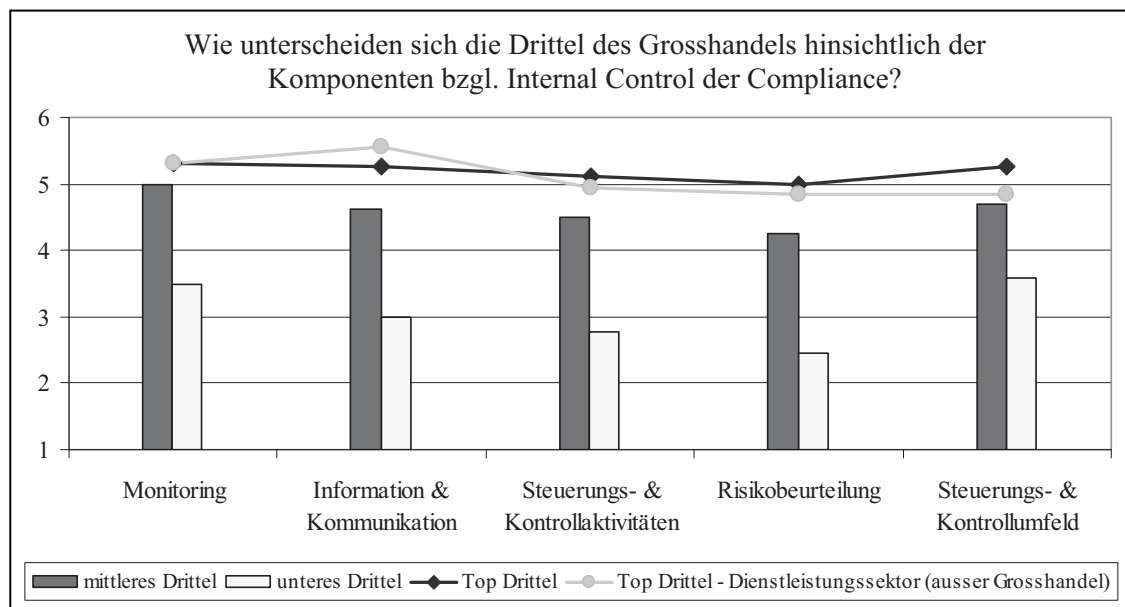


Abb. 72: Internal Control-Komponenten im Benchmarkvergleich (Compliance)

Somit ergeben sich für die Grosshandelsgesellschaften je Internal Control-Zielkategorie, mittleres bzw. unteres Drittel und Wahl des brancheninternen oder -übergreifenden Benchmarkvergleichs unterschiedliche Priorisierungen hinsichtlich möglicher Handlungsinitiativen. Bspw. weist das untere Drittel gegenüber dem brancheninternen Top Drittel bzgl. Internal Control der operativen Tätigkeiten die grösste Differenz bei der Information und Kommunikation auf. Bzgl. Internal Control der Finanzberichterstattung ist es hingegen beim Monitoring bzw. bzgl. der Compliance bei der Risikobeurteilung der Fall. Die höchste Priorität (wie auch die nachfolgenden Priorisierungsstufen) von Verbesserungsanstrengungen unterscheidet sich somit je nach Zielkategorie.

5.6 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die empirische Untersuchung hat wichtige Erkenntnisse in Bezug auf Internal Control bei mittelständischen Dienstleistungsgesellschaften in der Schweiz hervorgebracht. Wie in Kapitel 4.1 dargelegt, stand Internal Control und die Zielkategorien gemäss dem COSO-Modell im Mittelpunkt. Gegenstand war erstens deren Ausgestaltung hinsichtlich eines ausgeglichenen Niveaus. Zweitens wurde der Zusammenhang der Charakteristika von Gesellschaften und den Zielkategorien untersucht, was ebenfalls Benchmarking beinhaltet. Drittens wurde auf die Branche als wesentliches Charakteristikum separat eingegangen. Zusätzlich konnten viertens bei verschiedenen Analysen mögliche Entwicklungstendenzen aufgezeigt werden.

5.6.1 Einführende Fragestellungen

Im Rahmen der operativen Internal Control wird die Leistungsbeurteilung am häufigsten für die gemeinsame Erarbeitung von Massnahmen gegen Risiken/Unsicherheiten eingesetzt. Auch die Überwachung des Arbeitseinsatzes der Mitarbeiter sowie Diskussion potenzieller Risiken/Unsicherheiten sind weitere wichtige Verwendungszwecke.

Hinsichtlich Internal Control der Finanzberichterstattung zeigt sich, dass der Gesetzgeber den grössten Einfluss darauf hat, dass sich mittelständische Gesellschaften mit der Ausgestaltung dieser Zielkategorie zurzeit aktiv auseinandersetzen. Aber auch die Geschäftsleitung/Management und der Wirtschaftsprüfer gehören zu den wichtigen Stakeholdergruppen, die hier Anstrengungen von Seiten der Gesellschaften fordern.

Mittelfristig erwarten die Studienteilnehmer durch die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung primär ein erhöhtes Vertrauen in die Finanzberichterstattung. Auch ein effizienteres Finanz- und Rechnungswesen sowie eine höhere Bedeutung finanzieller Ziele stellen Effekte dar, die von den Befragten erwartet werden. Die weiteren vorgegebenen Auswirkungen erhalten geringere Zustimmungsteile.

In Bezug auf Internal Control der Compliance messen die Gesellschaften dem Verhindern deliktischer Handlungen aktuell die grösste Bedeutung bei, wenn nur eindeutige Zustimmungsteile berücksichtigt werden. Mittelfristig werden jedoch das Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement und das Befolgen von Datenschutzrichtlinien demgegenüber deutlich an Wichtigkeit gewinnen. Somit erwarten die Studienteilnehmer eine Verlagerung der Priorisierung verschiedener Compliance-Bereiche.

5.6.2 Zur Balance von Internal Control

Zuerst wurde das ausgewogene Verhältnis zwischen Effizienz und Effektivität im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten untersucht. Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass diesen beiden Aspekten in den Gesellschaften gleichermassen Wert beigemessen wird; sie befinden sich in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander, was auch mittelfristig – auf einem höheren Niveau – prognostiziert wird.

Die Untersuchung zur Ausgestaltung von Internal Control hatte das Verhältnis der Zielkategorien untereinander sowohl für 2008 als auch für 2010 zum Gegenstand. Die Ergebnisse weisen darauf hin, dass Internal Control insgesamt weder in 2008 auf einem ausbalancierten Niveau ausgestaltet ist, noch dass dies mittelfristig prognostiziert wird. Während Internal Control der Finanzberichterstattung und der operativen Tätigkeiten von den Studienteilnehmern in ihren Gesellschaften auf einem gleichen Stand eingestuft wurden, wurde die Ausgestaltung von Internal Control der Compliance dagegen auf einem deutlich niedrigeren Niveau für 2008 und 2010 eingeschätzt.

Auf Basis der Unterstützung und des Formalisierungsgrads wurde untersucht, inwiefern den Zielkategorien in den Gesellschaften eine gleiche Bedeutung beigemessen wird. Die Resultate zeigen auf, dass Internal Control der operativen Tätigkeiten von deutlich geringerer Bedeutung ist als die anderen beiden Zielkategorien, die hingegen als etwa gleichbedeutend angesehen werden.

5.6.3 Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking

Gemäss der Resultate der Regressionsanalyse besteht bei den beiden Zielkategorien der operativen Tätigkeiten und der Compliance jeweils ein signifikant positiver linearer Zusammenhang nur mit dem Charakteristikum der Komplexität. Zwischen Internal Control der Finanzberichterstattung und der Anzahl Stakeholder kann ein signifikant positiver linearer Zusammenhang festgestellt werden. Bei den übrigen Charakteristika liegen keine signifikanten linearen Zusammenhänge mit den Zielkategorien vor.

Summarisch können die Charakteristika die jeweiligen Varianzen der Zielkategorien nicht erklären, was sowohl am niedrigen korrigierten R^2 als auch der F -Statistik erkennbar ist. Daher ist kein linearer Zusammenhang zwischen der Summe der Charakteristika und der jeweiligen Internal Control-Zielkategorie nachweisbar.

Zusätzlich wurden die Charakteristika und die Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien anhand (branchenübergreifender) Benchmarkanalysen mit dem Ziel untersucht, ob sich die Drittel bzgl. der Charakteristika voneinander unterscheiden und ob diese Unterschiede

einem Trend unterliegen. Die Ergebnisse zeigen auf, dass sich die Drittel bei den drei Zielkategorien hinsichtlich der Komplexität unterscheiden und dabei jeweils auch ein positiver Trend vorliegt. Somit schätzen komplexere Gesellschaften das Niveau von Internal Control in den drei Zielkategorien höher ein als weniger komplexe Gesellschaften.

Darüber unterscheiden sich die Drittel bei Internal Control der Finanzberichterstattung in der Anzahl Stakeholder, die die Ausgestaltung dieser Zielkategorie fordern. Auch hier konnte ein positiver Trend nachgewiesen werden: Mit zunehmender Anzahl Stakeholder, die die Ausgestaltung dieser Zielkategorie fordern, stufen die Studienteilnehmer das Niveau dieser Zielkategorie höher ein.

Hinsichtlich der übrigen Charakteristika konnten keine Unterschiede oder Trends zwischen den Dritteln nachgewiesen werden.

5.6.4 Branchenspezifische Analysen

Die branchenspezifischen Analysen konzentrierten sich auf Grosshandelsgesellschaften und Heime. Der Grund dieser Auswahl lag darin, dass nur diese beiden Branchen eine ausreichende Anzahl von Studienteilnehmern aufwiesen. Insgesamt wurden drei Aspekte untersucht. Der erste bezog sich auf die Unterschiede von Charakteristika der Drittel der Internal Control-Zielkategorien. Die beiden weiteren betrafen das branchenübergreifende und -interne Benchmarking hinsichtlich der Internal Control-Komponenten nur bei den Grosshandelsgesellschaften.

Die Resultate zu den Unterschieden der Grosshandelsgesellschaften und Heime in Bezug auf die Charakteristika und der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien unterstreichen den wesentlichen Einfluss der Branche. Bspw. weisen kleinere Grosshandelsgesellschaften einen höheren Stand von Internal Control der operativen Tätigkeiten und der Finanzberichterstattung auf als grössere. Hingegen schätzen grosse Gesellschaften dieser Branche den Stand ihrer Internal Control der Compliance höher ein als kleinere; dies gilt ebenso für komplexere Gesellschaften.

Heime unterscheiden sich lediglich bei dem Charakteristikum Umsatz in Internal Control der Compliance. Demnach schätzen kleinere Heime ihr Internal Control der Compliance tendenziell auf einem höheren Niveau ein als grössere Gesellschaften.

Insgesamt konnte nachgewiesen werden, dass branchenspezifisch andere Unterschiede in den Charakteristika in Abhängigkeit der Niveaus der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien bestehen.

Der zweite und dritte Aspekt betraf das Benchmarking von Grosshandelsgesellschaften hinsichtlich der Internal Control-Komponenten je Zielkategorie. Diese Analysen geben im Sinne einer Priorisierung Anhaltspunkte dafür, hinsichtlich welchen Komponenten Verbesserungen im Vergleich zum gewählten Benchmark (branchenintern oder -übergreifend) zuerst angestrebt werden sollten.

Bspw. weisen Grosshandelsgesellschaften, die dem mittleren Drittel zuzuordnen sind, gegenüber dem brancheninternen Top Drittel bei Internal Control der operativen Tätigkeiten die grösste Differenz in Bezug sowohl auf die Risikobeurteilung als auch auf die Steuerungs- und Kontrollaktivitäten auf. Bei Internal Control der Finanzberichterstattung ist es dagegen beim Monitoring der Fall, während bei der Compliance erneut bzgl. der Risikobeurteilung die Differenz am grössten ist.

6 Konklusion

Im abschliessenden Kapitel dieser Arbeit wird die Forschungskonzeption kritisch reflektiert. Darauf aufbauend werden die zentralen Erkenntnisse diskutiert und Handlungsempfehlungen bzw. Implikationen für Praxis und Theorie abgeleitet. Zuletzt wird ein Ausblick auf weitere mögliche Forschungsfelder gegeben, die im Zusammenhang mit dieser Arbeit stehen.

6.1 *Kritische Reflexion der Forschungskonzeption*

Aufbauend auf einem Resümee der Arbeit wird kritisch auf Grenzen der Forschungskonzeption eingegangen, die bei der Interpretation der Ergebnisse zu beachten sind.

6.1.1 Resümee

Der Ausgangspunkt der Arbeit bestand darin, Internal Control in Verbindung mit einer praxisorientierten Problemstellung zu erforschen.⁸⁴⁶ Dies unterstreicht die Auffassung, dass die Thematik und Bedeutung von Internal Control aus theoretischer und praktischer Sicht unterschiedlich wahrgenommen werden.⁸⁴⁷ Verschiedene konzeptionelle Arbeiten und Frameworks haben sich auf internationaler und nationaler Ebene primär mit Internal Control bei grossen bis sehr grossen Gesellschaften auseinandergesetzt.⁸⁴⁸ Sie sind deswegen für kleinere Gesellschaften von geringerer praktischer Relevanz. In der Schweiz unterliegen aufgrund veränderter regulatorischer Anforderungen neu rechtsformunabhängig insbesondere auch mittelständische Gesellschaften einer Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung. In Kongruenz mit der Kritik einer eingeschränkten Sichtweise von Internal Control, liegt dieser Arbeit eine weit gefasste Interpretation zugrunde. Vor diesem Hintergrund besteht die Zielsetzung, Orientierungshilfen und Handlungsinitiativen für den Mittelstand aufzuzeigen. Sie ist in drei Teilziele untergliedert:

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

⁸⁴⁶ Vgl. z. B. Kinney (2000b), S. 88; FEE (2005b), S. 6, 10.

⁸⁴⁷ Vgl. Ausführungen in Kapitel 1.1.

⁸⁴⁸ Vgl. z. B. COSO (1994a); Bourqui/Blumer (1994); CICA (1995); Root (1998); Ruud/Jenal (2004); Jenal (2006).

Der Neuigkeitsgehalt dieser Arbeit und damit der Beitrag zu den Erkenntnissen bestehender Publikationen⁸⁴⁹ besteht darin, dass die Internal Control-Zielkategorien erstens in Form eines ausgewogenen Verhältnisses zueinander untersucht werden. Zweitens werden Zusammenhänge zwischen der Ausgestaltung von Internal Control bei mittelständischen Gesellschaften und die in der Literatur theoretisch formulierten wesentlichen Charakteristika eingehend analysiert. Anhand von Benchmarkanalysen können hierzu zusätzlich Handlungsoptionen aufgezeigt werden.⁸⁵⁰ Drittens wird anhand des Grosshandels und der Heime die Bedeutung der Branche herausgearbeitet und viertens werden verschiedene Entwicklungstendenzen bzgl. der Zielkategorien ermittelt.

Das Internal Control-Modell gemäss COSO wird als Analyserahmen für den empirischen Teil verwendet. Das methodologische Vorgehen orientiert sich sowohl an der Zielsetzung der Arbeit als auch am Kenntnisstand des Forschungsgebiets und beruht daher auf der Kombination deduktiver und induktiver Elemente. Der Schwerpunkt liegt auf einem quantitativ konfirmatorischen Testen von Hypothesen, das durch deskriptive Auswertungen bestimmter Fragestellungen ergänzt wird. Demzufolge wird mit der empirischen Untersuchung zweierlei erreicht:

- Die empirischen Ergebnisse sind erstens für die wissenschaftliche Forschung von Bedeutung. Auf Grundlage der empirischen Daten wird bspw. gezeigt, welche Charakteristika der Gesellschaften im Zusammenhang mit Internal Control eine Rolle spielen.
- Zweitens werden aufgrund der praktischen Problemlösungs- und Anwendungsorientierung interessante Befunde für mittelständische Gesellschaften erarbeitet. Aus den Ergebnissen können Hinweise z. B. bzgl. der Prioritätensetzung zur Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien abgeleitet werden.

Die beiden zu Beginn dieser Arbeit formulierten Fragen sind somit beantwortet:⁸⁵¹ Der theoretische Teil erläutert, *was Internal Control umfasst* (Frage 1), während die empirische Untersuchung den *Neuigkeitsgehalt dieser Studie* beinhaltet (Frage 2). Die Ergebnisse, die detailliert im vorhergehenden Kapitel dargestellt wurden, können hier kurz zusammengefasst werden:

⁸⁴⁹ Publikationen explizit für den Schweizer Mittelstand vgl. z. B. Nadig/Marti/Schmid (2006); Möller/Pfaff (2007a); Möller/Pfaff (2007b); Pfaff/Ruud (2008); IRC/PwC (2008); Ruud/Isufi/Friebe (2008).

⁸⁵⁰ Bspw. weist PwC explizit auf den Nutzen von Benchmarkanalysen im Zusammenhang mit Internal Control hin. Vgl. PwC (2007), S. 10.

⁸⁵¹ Vgl. Kapitel 1.1.

Erstens wurde anhand der einführenden Fragestellungen gezeigt, wie Leistungsbeurteilung in mittelständischen Gesellschaften im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten verschiedenartig eingesetzt wird. Der Gesetzgeber ist der am häufigsten genannte Stakeholder, der die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung fordert. Das spiegelt sich auch darin wider, dass mittelfristig der grösste Effekt in einem erhöhten Vertrauen in die Finanzberichterstattung erwartet wird. Hinsichtlich Internal Control der Compliance steht zurzeit das Verhindern deliktischer Handlungen im Vordergrund (bei der Berücksichtigung eindeutiger Zustimmungsanteile). Die Studienteilnehmer erwarten jedoch, dass das Befolgen von Datenschutzrichtlinien sowie das Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement in zwei Jahren von grösserer Bedeutung sein werden.

Zweitens weisen die Resultate in Bezug auf die Balance darauf hin, dass die Effizienz und Effektivität im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten aktuell auf einem ausgeglichenen Stand ist und dies auch mittelfristig prognostiziert wird. Des Weiteren zeigt sich, dass die Internal Control-Zielkategorien hinsichtlich ihrer Ausgestaltung nicht in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen. Dies ist mit dem tieferen Niveau von Internal Control der Compliance im Vergleich zu den Zielkategorien der Finanzberichterstattung und der operativen Tätigkeiten zu begründen. Das gleiche Bild wird auch mittelfristig prognostiziert. Die Resultate weisen ebenfalls auf eine ungleiche Bedeutung der Zielkategorien hin, weil die der operativen Tätigkeiten geringer eingeschätzt wird als die der Finanzberichterstattung und die der Compliance.

Drittens belegen die Ergebnisse zu den Charakteristika einen positiven linearen Zusammenhang einerseits zwischen Internal Control der Finanzberichterstattung und der Anzahl Stakeholder, die die Ausgestaltung dieser Zielkategorie fordern. Andererseits zeigen sie einen positiven linearen Zusammenhang zwischen der Komplexität und Internal Control der Compliance und der operativen Tätigkeiten auf. Diese Ergebnisse werden durch die Benchmarkanalysen gestützt. Eine weist darüber hinaus auch bzgl. der Komplexität bei Internal Control der Finanzberichterstattung Unterschiede zwischen den Dritteln nach.

Viertens kann anhand separater Benchmarkanalysen für Grosshandelsgesellschaften und Heime belegt werden, dass die Branche eine wesentliche Rolle in Bezug auf das Niveau der Ausgestaltung der drei Internal Control-Zielkategorien unter Berücksichtigung verschiedener Charakteristika spielt. Zusätzlich zeigt das Benchmarking zu den Internal Control-Komponenten, dass beim Grosshandel je nach Zielkategorie unterschiedlicher Handlungsbedarf besteht.

6.1.2 Evaluation und Grenzen

Vor der Diskussion der zentralen Ergebnisse und der darauf aufbauenden Erkenntnisse ist kritisch die Vorgehensweise zu diskutieren. Das betrifft die Interpretation und Übertragbarkeit der Ergebnisse und ist durch forschungsmethodische und inhaltliche Limitationen begründet.

6.1.2.1 Forschungsmethodische Kritik

Ausgehend von der Zielsetzung und dem Kenntnisstand zum Forschungsgebiet wurde dargelegt, warum die schriftlich postalische Umfrage als Erhebungsinstrument gewählt wurde.⁸⁵² Dies führt zum ersten Kritikpunkt: Die Ergebnisse beruhen auf subjektiven Einschätzungen der Studienteilnehmer. Somit ist nicht auszuschliessen, dass deren Angaben von der objektiven Ausprägung der jeweiligen Antworten abweichen.⁸⁵³ Gemäss COSO und der TREUHANDKAMMER existieren allerdings zur Beurteilung der Ausgestaltung von Internal Control keine objektiven Kriterien.⁸⁵⁴ Dies ist bei der Interpretation der Ergebnisse zu berücksichtigen, führt jedoch nicht zu einer wesentlichen Einschränkung der Ergebnisse. Einerseits gewährleistet das mehrstufige Pretesten der verwendeten Items, dass eine ausreichend eindeutige Einschätzung durch die Studienteilnehmer angenommen werden kann.⁸⁵⁵ Andererseits stehen primär vergleichende Analysen im Vordergrund der Untersuchung.⁸⁵⁶ Das spricht für die interne Validität der Ergebnisse dieser Arbeit.⁸⁵⁷

Zweitens ist die Konstruktion der Indices der Internal Control-Zielkategorien kritisch zu sehen. Vor dem Durchführen der Umfrage konnten mit einer intensiven Literaturrecherche nur wenige Studien mit direkt vergleichbaren deduktiv konfirmatorischen Analysen gefunden werden. Dies erschwerte es massgeblich, auf bereits bewährte Indices aufzubauen. Deswegen

⁸⁵² Vgl. Kapitel 5.1.4.

⁸⁵³ Eine Einschätzung der Wirtschaftsprüfer hätte den Vorteil, dass sie ihre Ansichten zu mehreren Gesellschaften äussern könnten. Neben der Gefahr der Pauschalisierung bietet dies allerdings nicht denselben Informationsgehalt, weil sich ihre Prüfungshandlungen primär auf die Finanzberichterstattung beziehen.

⁸⁵⁴ Vgl. COSO (1994a), S. 20; Treuhand-Kammer (2008), S. 17.

⁸⁵⁵ Darüber hinaus kann die Verwendung der gewählten Sechskerskalierung als quasimetrische Skala angezweifelt werden. Für die Begründung dieser Wahl vgl. Kapitel 5.1.4. Auch ist dieses Vorgehen in der betriebswirtschaftlichen Forschungspraxis weit verbreitet.

⁸⁵⁶ Statistisch gesehen sollten sich aufgrund der grossen Anzahl von Studienteilnehmer Unter- und Überschätzungen ausgleichen. Selbst im Falle von systematischen Antworttendenzen (bspw. Akquieszenz) wird lediglich die Ausprägung der Masse verschoben, ohne die Vergleichbarkeit zu beeinträchtigen.

⁸⁵⁷ Für eine ausführliche Diskussion möglicher Formen der Antwortverzerrung vgl. Kapitel 5.1.7. Die Schlussfolgerung besteht darin, dass insbesondere die Ergebnisse der Hypothesen testenden Analysen als robust gegen mögliche Verzerrungen einzustufen sind.

wurde im Rahmen des Pretests die Indexbildung durch verschiedene Expertengruppen validiert.⁸⁵⁸ Das schliesst nicht aus, dass sie weiter optimiert werden können.⁸⁵⁹

Drittens wurden wegen der Vielfältigkeit von Internal Control die Items sorgfältig ausgewählt und überlegt operationalisiert. Eine Einschränkung der Ergebnisse kann sich dennoch durch die geschlossenen Fragen bzw. die Auswahl und Vorgabe der Antwortmöglichkeiten ergeben. Bei der Entwicklung des Fragebogens wurde sich bewusst für diese Form entschieden, um die Konsistenz und Vergleichbarkeit der Antworten und damit die Objektivität der Ergebnisse zu erhöhen. Hätten die Studienteilnehmer zusätzlich eigene Punkte aufführen können, hätten zwar individuellere Ergebnisse resultiert. Jedoch hätten diese für eine Auswertung interpretiert und gruppiert werden müssen, was als eine wesentliche potenzielle Fehlerquelle anzusehen ist. BORTZ/DÖRING sehen das entscheidende Merkmal der Objektivität gerade darin, dass die Testergebnisse vom Forscher unbeeinflusst sind.⁸⁶⁰ Auch hätte dies aus wissenschaftstheoretischer Sicht insbesondere dem Charakter des Hypothesen testenden Teils widersprochen.

Die Verwendung einer schriftlichen Umfrage führt daher zu einem relativ hohen Abstraktionsgrad, weil es kaum möglich ist, alle Aspekte eines Modells abzudecken. Auch die Verwendung quantitativ statistischer Methoden impliziert eine unvermeidbare Unvollständigkeit, der aber die Möglichkeit der aufschlussreichen Beschreibung von vielseitigen Phänomenen gegenübersteht.⁸⁶¹ Erst ein bestimmtes notwendiges Abstraktionsniveau ermöglicht überhaupt die Analyse einer breiten Studienteilnehmeranzahl, was zum nächsten Punkt führt.

Viertens sind die Interpretationen der Resultate, die sich auf die mittelfristige Prognose (bis 2010) beziehen, mit Vorsicht vorzunehmen. Dies ist damit zu begründen, dass Querschnittsanalysen prinzipiell hinsichtlich der Entwicklung von Prognosen als nicht sehr genau einzuordnen sind.⁸⁶² Das hängt einerseits damit zusammen, dass erwartete Tendenzen (sowohl aufgrund einer einmaligen Erhebung als auch auf Basis eines Fortschreibens von Daten) generell mit Unsicherheiten behaftet sind. Daher wurde mit der Zweijahresprognose ein Zeitraum gewählt, der als von den Studienteilnehmern verhältnismässig gut überblick- und einschätzbar angenommen werden kann. Weil jedoch innerhalb dieses Zeitrahmens viele (mehr oder weni-

⁸⁵⁸ Für eine eingehende Darlegung der Gütekriterien vgl. Kapitel 5.1.4.

⁸⁵⁹ Bei den Charakteristika und den deskriptiven Fragestellungen wird hingegen auf Konstrukte anderer Studien aufgebaut. Vgl. z. B. die Publikationen von KPMG/IRC (2005); Ehrbar (2007); Möller/Steiner (2008).

⁸⁶⁰ Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 195.

⁸⁶¹ Vgl. Sachs (2002), S. 420.

⁸⁶² Im Vergleich weisen Längsschnittanalysen hingegen einen höheren Informationsgehalt auf. Vgl. Diekmann (2005), S. 269.

ger unvorhersehbare) Faktoren⁸⁶³ die Entwicklung von Internal Control beeinflussen können, stehen die Prognosen insgesamt auf relativ unsicheren Beinen.

Andererseits führt die aktuelle Auseinandersetzung mit Internal Control (insbesondere bzgl. der Finanzberichterstattung) in den Gesellschaften zu Lerneffekten. Dadurch könnte die Selbsteinschätzung der Zielkategorien bei einer nochmaligen Erhebung anders ausfallen.

Fünftens ist die relativ hohe Nettorücklaufquote von 28% (119 Gesellschaften) positiv hervorzuheben. Hier zeigt sich ein wesentlicher Vorteil der gewählten Vorgehensweise, weil eine grosse Anzahl von Gesellschaften analysiert werden konnte. Die Zielpopulation wurde aus inhaltlichen Gründen gezielt ausgewählt und die Stichprobenkonstruktion durch das BFS, die auch eine Zufallskomponente beinhaltet, dargelegt.⁸⁶⁴ Daraus lässt sich ableiten, dass eine Generalisierbarkeit der Ergebnisse nicht für alle Gesellschaften in der Schweiz zulässig ist.⁸⁶⁵ 24 Branchen des Dienstleistungssektors sind in der Studie enthalten, weshalb die Ergebnisse für Gesellschaften dieser Branchen eine relativ grosse Aussagekraft besitzen können (was für die externe Validität spricht). Allerdings muss bei der Interpretation der Ergebnisse beachtet werden, dass Verzerrungseffekte aufgrund von Brancheneinflüssen nicht vollständig ausgeschlossen werden können. Für Grosshandelsgesellschaften und Heime wurden zusätzliche Analysen durchgeführt, sodass diese Ergebnisse für diese beiden Branchen eine relativ hohe Validität haben.

Es ist darauf hinzuweisen, dass selbst im Fall einer nichtrepräsentativen Stichprobe zum wissenschaftlichen Testen von Hypothesen die Ergebnisse als gerechtfertigt anzusehen sind, wenn die Methode der Stichprobenauswahl sinnvoll begründet werden kann.⁸⁶⁶

Insgesamt können keine Allgemeingültigkeit oder umfassende Ergebnisse angenommen werden.⁸⁶⁷ Vielmehr ist bei der Interpretation die Relativierung der Erkenntnisse bspw. durch die Abstraktion, zeitliche Abhängigkeit, die zugrunde gelegten mathematisch statistischen Prämissen und die festgelegte Zielsetzung stets zu berücksichtigen.

⁸⁶³ Z. B. könnte sich die Einstellung der obersten Geschäftsleitung gegenüber den Internal Control-Zielkategorien verändern, weshalb deren Ausgestaltung mehr oder weniger Aufmerksamkeit gewidmet wird. Alternativ können gesamtwirtschaftliche Effekte die Gesellschaften zwingen, sich noch intensiver mit Internal Control auseinanderzusetzen, wenn bspw. die Banken aufgrund der aktuellen Krise mehr Sicherheiten verlangen bzw. weniger Risiken bei der Kreditvergabe eingehen wollen.

⁸⁶⁴ Vgl. Ausführungen in Kapitel 5.1.2 und 5.1.5.

⁸⁶⁵ Zur Repräsentativität vgl. Kapitel. 5.1.7.

⁸⁶⁶ Vgl. Diekmann (2005), 369; Van der Stede/Young/Chen (2006), S. 467.

⁸⁶⁷ Vgl. Atteslander (2003), S. 274.

6.1.2.2 Inhaltliche Kritik

Auch unter inhaltlichen Gesichtspunkten können sich Einschränkungen in Bezug auf die Generalisierbarkeit der Ergebnisse ergeben. Als erstes ist ausgehend von der Zielsetzung, die sich explizit auf den Mittelstand bezieht, die Definition dieser Gesellschaften als Zielpopulation ausschlaggebend.⁸⁶⁸ Es ist nicht auszuschliessen, dass eine alternative Abgrenzung mittelständischer Gesellschaften zu anderen Ergebnissen geführt hätte. Durch die gewählte Definition ist jedoch die Vergleichbarkeit zu ähnlichen Studien gegeben.⁸⁶⁹

Ein zweiter Kritikpunkt betrifft die Orientierung der empirischen Studie am COSO-Framework. Die Analysen bauen auf den drei Zielkategorien und Inhalten dieses Modells auf. Aspekte, die dieses Konzept nicht umfasst, finden entsprechend auch in den Analysen keine Berücksichtigung (z. B. Strategie als zusätzliche Zielkategorie). Auch ist hier erneut auf die Problematik des subjektiven Charakters der Einschätzung von Internal Control zu verweisen, weil COSO keine eindeutig verbindlichen Kriterien zur Beurteilung definiert.⁸⁷⁰ Auch zwingt das relativ umfangreiche Modell zu einer gewissen Abstraktion, weil nicht alle Aspekte gleichermaßen berücksichtigt werden können.⁸⁷¹ Die Vorteile der Ausrichtung an dem national und international weit verbreiteten Framework liegen insbesondere in der Möglichkeit, eine einheitliche und transparente Analyse durchführen zu können, deren Inhalte einer konsistenten Struktur folgen und daher für Praktiker und Forschende gleichermaßen klar und nachvollziehbar gestaltet sind.⁸⁷²

Drittens ist kritisch anzumerken, dass sich die Ergebnisse nicht einfach auf andere Länder übertragen lassen. Dies ist insbesondere mit den spezifischen regulatorischen Anforderungen in der Schweiz zu begründen. Z. B. unterliegen grundsätzlich alle Schweizer Gesellschaften der Existenzprüfung bzgl. der Internal Control der Finanzberichterstattung, sofern sie der ordentlichen Revision unterliegen.⁸⁷³

Auch weitere Aspekte des nationalen Kontexts können Internal Control beeinflussen. Bspw. ist es möglich, dass sich kulturelle Unterschiede in Internal Control widerspiegeln (z. B. in

⁸⁶⁸ Für eine ausführliche Diskussion der Abgrenzung des Mittelstands und der Definition der Zielpopulation vgl. Kapitel 3 und 5.1.2.

⁸⁶⁹ Vgl. z. B. Ehrbar (2007); IRC/PwC (2008).

⁸⁷⁰ Vgl. Root (1998), S. 137-139; Jenal (2006), S. 34-35.

⁸⁷¹ Das Vorgehen zur Gewährleistung einer angemessenen Inhaltsvalidität ist in Kapitel 5.1.4 dargelegt.

⁸⁷² Für eine ausführlichere Diskussion zur Verwendung und Eignung des COSO-Modells als Analyseframework vgl. Kapitel 4.1.

⁸⁷³ Das erschwert auch den Vergleich mit Ergebnissen anderer Studien, die vor dem Kontext anderer regulatorischer Vorgaben erarbeitet sind. Bspw. existieren ähnliche Studien in den USA, die aber im Kontext der Sec. 404 SOX zu interpretieren sind.

Risikoneigung, Rechnungslegungsgrundsätzen etc.). Weil solche (externen) Elemente nicht Gegenstand dieser Arbeit waren, lag der Fokus auf Deutschschweizer Gesellschaften.

Viertens ist auf weitere Kritik bei der Interpretation der Ergebnisse insbesondere in Bezug auf prognostizierte Entwicklungen hinzuweisen. Bei diesen Untersuchungen geben die Studienteilnehmer Einschätzungen auf mögliche Tendenzen innerhalb von zwei Jahren ab. Folglich kommt zum ohnehin subjektiven Charakter der Antworten noch die Unsicherheit hinzu, was sich alles in diesem Zeitraum in Bezug auf Internal Control bzw. den Frageformulierungen zukünftig tatsächlich verändern wird. Daher sind die Erkenntnisse mit grosser Vorsicht zu interpretieren. Dennoch können dadurch (grobe) Tendenzen abgeschätzt werden, die insbesondere durch die grosse Teilnehmeranzahl gestützt werden.

Zusammenfassend bestehen verschiedene Einschränkungen, aber auch Stärken, sowohl auf forschungsmethodischer als auch auf inhaltlicher Ebene. Diese sind bei der Diskussion und Interpretation der Ergebnisse stets zu berücksichtigen.

6.2 Diskussion der Erkenntnisse

Im Rahmen der Diskussion wird sich mit zentralen Erkenntnissen kritisch auseinandergesetzt und sie werden den Ergebnissen ähnlicher Studien gegenübergestellt.

6.2.1 Zu den einführenden Fragestellungen

Die unterschiedliche Bedeutung von Steuerungs- und Kontrollaktivitäten untersuchen bspw. IRC/PwC oder EHRBAR.⁸⁷⁴ Dabei unterscheiden sie zwischen präventiven, lenkenden, korrigierenden und aufdeckenden Massnahmen.⁸⁷⁵ Hierzu wird ein Beitrag in der Form geleistet, als dass diese Klassifizierung auf eine spezifische Zielkategorie, nämlich Internal Control der operativen Tätigkeiten, untersucht wird. Dabei steht die Verwendung der Leistungsbeurteilung im Vordergrund. Hier ist zu beachten, dass in der Praxis die Grenze bspw. zwischen den vier Massnahmen als fließend bezeichnet werden kann. So hat die häufigste Nennung *gemeinsame Erarbeitung von Gegenmassnahmen* (als Antwort auf die *Diskussion potenzieller*

⁸⁷⁴ Vgl. Ehrbar (2007), S. 57; IRC/PwC (2008), S. 18.

⁸⁷⁵ Reihenfolge nach abnehmender Bedeutung gemäss den Resultaten von IRC/PwC. Vgl. IRC/PwC (2008), S. 18. EHRBAR ermittelt eine andere Reihenfolge: Präventiv, direktiv, detektiv, korrektiv. Vgl. Ehrbar (2007), S. 57.

Risiken)⁸⁷⁶ einen primär präventiven Charakter mit lenkenden Elementen. Dies bestätigen die Ergebnisse von IRC/PwC und EHRBAR. Ebenso sind die Ergebnisse konsistent als dass dem *Aufdecken von Risiken* eine geringe Bedeutung beigemessen wird. Die Überschneidung der Massnahmen wird bei der *Überwachung der Arbeit der Mitarbeitenden* deutlich: Die Tatsache, dass diese Art der Verwendung von Leistungsbeurteilung am zweithäufigsten genannt wird, weist ihre Bedeutung auf. Hier spielt sowohl ein korrigierendes Element als auch die weiteren drei Massnahmentypen eine wichtige Rolle. Das zeigt, dass die in der Theorie scheinbar klare Unterteilung für die Praxis eher bedingt zutrifft.

Die Ergebnisse zeigen, dass der Gesetzgeber für mittelständische Gesellschaften der wichtigste Stakeholder in Bezug auf die Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung ist. Hier hat sich im Vergleich zum Resultat von EHRBAR somit eine deutliche Verschiebung ergeben, weil gemäss seinen Resultaten die Eigeninitiative der häufigste Grund dafür ist.⁸⁷⁷ Als mögliche Erklärung dieser Unterschiede kann auf den Zeitpunkt beider Studien verwiesen werden (Juni 2007 vs. März/April 2008), weil die gesetzliche Pflicht der Existenzprüfung für Geschäftsjahre ab 01. Januar 2008 gelten.⁸⁷⁸ Die hohe Bedeutung des Gesetzgebers spiegelt sich auch in der Einschätzung der prognostizierten mittelfristigen Auswirkungen wider, weil ein *höheres Vertrauen in die Finanzberichterstattung* als häufigster Effekt genannt wird. Dies steht allerdings nicht in Einklang zu den Ergebnissen von IRC/PwC.⁸⁷⁹ Das deutet darauf hin, dass sich die Erwartungen bzgl. der originären Zielsetzung der Existenzprüfung in der Schweiz je nach Zielgruppe unterscheiden können. Die niedrige Anzahl Nennungen für *geringerer Prüfaufwand durch Wirtschaftsprüfer* und *besseres Kreditrating* sind wiederum konsistent zu den Ergebnissen von KPMG/IRC, EHRBAR und IRC/PwC.⁸⁸⁰

Anhand der Priorisierung im Rahmen von Internal Control der Compliance können Handlungsempfehlungen insbesondere für die Gesellschaften abgeleitet werden, die eine Hilfestellung hinsichtlich einer Schwerpunktsetzung bzgl. der befragten Bereiche benötigen. Es zeigt sich, dass mittelfristig das *Befolgen von Datenschutzrichtlinien* sowie das *Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement* den grössten Bedeutungszuwachs aufweisen. Diese empirischen Resultate untermauern somit die in der Literatur bspw. von BUFF oder MOELLER eingeschätzte Tendenz nun auch explizit für mittelständische Gesellschaften in der

⁸⁷⁶ Vgl. Reihenfolge der Fragen des Fragebogens in Anhang 2.

⁸⁷⁷ Vgl. Ehrbar (2007), S. 54.

⁸⁷⁸ Warum Gesellschaften mit über 300-500 VZÄ im Vergleich zu Gesellschaften mit 50-299 VZÄ die Revisionsstelle als wichtigeren Stakeholder als die eigene Geschäftsleitung/Management einstufen, kann damit nicht erklärt werden. Hier besteht weiterer Forschungsbedarf.

⁸⁷⁹ Vgl. IRC/PwC (2008), S. 60.

⁸⁸⁰ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 69; Ehrbar (2007), S. 61-62; IRC/PwC (2008), S. 60.

Schweiz.⁸⁸¹ *Einhalten von Umweltschutzvorgaben* spielt hingegen nicht in gleichem Masse eine Rolle. Insgesamt können diese Resultate als wichtiger Input bspw. für die Ausrichtung von Internem Audit genutzt werden.

6.2.2 Zur Balance von Internal Control

Zurzeit bestehen noch viele Möglichkeiten, Internal Control in Bezug auf die Ausgestaltung der einzelnen Zielkategorien und deren Verhältnis zueinander differenziert zu untersuchen.

Das in der Literatur bspw. von RUUD/RÜDISSER geforderte ausgewogene Verhältnis von Effizienz und Effektivität im Rahmen von Internal Control der operativen Tätigkeiten wird gemäss den Ergebnissen in der Praxis tatsächlich umgesetzt.⁸⁸² Weil die Resultate aufzeigen, dass sich mittelfristig dieses Gleichgewicht weiter manifestieren wird, kann davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaften sich dieser Bedeutung bewusst sind.

Darüber hinaus ist Internal Control insgesamt in Balance zu halten. D. h. die Zielkategorien sollen in einem ausgeglichenen Verhältnis zueinander stehen.⁸⁸³ Die Ergebnisse dieser Arbeit weisen darauf hin, dass die Internal Control-Zielkategorien in der Praxis nicht in einer ausgewogenen Balance zueinander stehen. Die Studienteilnehmer stufen Internal Control der Compliance in ihren Gesellschaften auf einem niedrigeren Niveau im Vergleich mit Internal Control der Finanzberichterstattung und der operativen Tätigkeiten ein. Dieses Resultat ist konsistent zu dem von EHRBAR.⁸⁸⁴ Es ist deshalb von besonderem Interesse, weil erstens in der einschlägigen Literatur die eingeschränkte Interpretation von Internal Control kritisiert und auf die Wichtigkeit einer ausbalancierten Internal Control hingewiesen wird.⁸⁸⁵ Zweitens existieren bereits Praxisbeispiele, anhand derer negative Konsequenzen im Fall einer aus dem Gleichgewicht geratenen Internal Control offenkundig wurde (z. B. Korruptionsskandal von Siemens). Drittens geben die befragten Studienteilnehmer selber an, dass die *Bedeutung* von Internal Control der Compliance und der der Finanzberichterstattung im Verhältnis zu der der operativen Tätigkeiten signifikant höher eingestuft wird; dieses Ergebnis deckt sich mit dem von IRC/PwC.⁸⁸⁶ Hier liegt somit eine Lücke zwischen der Wahrnehmung der Bedeutung und der tatsächlichen Ausgestaltung vor. Weil sich das Ungleichgewicht bzgl. der Ausgestaltung von Internal Control auch mittelfristig gemäss den Resultaten nicht ändern wird, ist an dieser Stelle nachdrücklich auf Handlungsbedarf hinzuweisen: Mittelständische Gesellschaften ha-

⁸⁸¹ Vgl. Buff (2000), S. 509-514; Moeller (2005), S. 739-740.

⁸⁸² Vgl. Ruud/Rüdisser (2008), S. 33.

⁸⁸³ Vgl. Ruud/Rüdisser (2008), S. 33.

⁸⁸⁴ Vgl. Ehrbar (2007), S. 58.

⁸⁸⁵ Vgl. Ruud/Jenal (2004), S. 1045-1046; Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 5; Ruud/Rüdisser (2008), S. 33.

⁸⁸⁶ Vgl. IRC/PwC (2008), S. 16.

ben sich intensiver mit der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance auseinanderzusetzen. Hier kann die Priorisierung möglicher Bereiche des vorhergehenden Abschnitts eine wesentliche Hilfestellung leisten, um die richtigen Schwerpunkte zu setzen.

Anhand der Resultate ist es nicht möglich, die Hintergründe für das im Verhältnis niedrigere Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Compliance aufzuzeigen. Als Erklärungsmöglichkeit können weitere Publikationen herangezogen werden. So weisen bspw. FUEGLISTALLER oder PFOHL darauf hin, dass mittelständische Gesellschaften einerseits oft über mangelnde personelle Ressourcen und damit ggf. nicht über ausreichende Kapazitäten oder notwendiges Know-how verfügen und andererseits die Geschäftsleitung relativ stark im operativen Tagesgeschäft eingebunden ist.⁸⁸⁷ Diese Faktoren können es erschweren, eine systematische Struktur einer Internal Control der Compliance äquivalent zu den anderen beiden Zielkategorien auszugestalten.⁸⁸⁸ Auch ist es denkbar, dass sich die Gesellschaften der Möglichkeiten und Notwendigkeiten von Internal Control der Compliance zu wenig bewusst sind.⁸⁸⁹ Dies steht allerdings den vorliegenden Resultaten entgegen, weil dieser Zielkategorie im Zusammenhang mit Internal Control eine relativ hohe Bedeutung beigemessen wird.

Als Handlungsempfehlung lässt sich für die Gesellschaften ableiten, dass sie auch bei etwaiger Ressourcenrestriktionen Internal Control der Compliance nicht vernachlässigen sollten. Die Verantwortung hierzu obliegt dem mit der Oberleitung betrauten Organ (z. B. VR). So empfiehlt auch der Swiss Code, dass durch ihn mindestens jährlich zu überprüfen ist, inwiefern die relevanten Compliance-Grundsätze in der Gesellschaft hinreichend bekannt sind und tatsächlich gelebt werden.⁸⁹⁰

6.2.3 Zu den Charakteristika der Gesellschaften, Internal Control und Benchmarking

Ein weiterer zentraler Beitrag dieser Arbeit wird zum wachsenden Forschungszweig geleistet, der sich mit dem Zusammenhang von Charakteristika der Gesellschaften und dem jeweiligen Niveau der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien auseinandersetzt.

⁸⁸⁷ Vgl. Fueglistaller (2004), S. 23; Pfohl (2006a), S. 18.

⁸⁸⁸ Vgl. Pfaff/Ruud (2008), S. 86-87.

⁸⁸⁹ Die Eignung von Internal Control zur Vorbeugung von Wirtschaftskriminalität (als ein Beispiel für einen Compliance-Bereich) wird nur von 17% der Gesellschaften einer Schweizer Umfrage bejaht. Vgl. Möller/Steiner (2008), S. 28.

⁸⁹⁰ Vgl. Ziff. f Abs. 20 Swiss Code, Economiesuisse (2002), S. 13. Zu diesen Ergebnissen ist anzumerken, dass die Analyse der relativen Balance deshalb sinnvoll ist, weil keine objektiv definierten Kriterien zur Einschätzung der Zielkategorien existieren, an denen sich hätte angelehnt werden können. Eine Aussage über die absolute Ausprägung bzw. den Stand der Zielkategorien wäre daher zu Recht der Kritik der Subjektivität ausgesetzt. Nur über einen konsistenten Vergleich ist eine verhältnismässig verlässliche Aussage im Rahmen einer Umfrage dieser Art möglich. Vgl. Kapitel 4.3.2.

In der branchenübergreifenden Analyse bzgl. Internal Control der Finanzberichterstattung konnte nur bei der Anzahl Stakeholder ein positiver linearer Zusammenhang nachgewiesen werden. Die Benchmarkanalyse stützt dieses Resultat. Dies ergänzt die bestehende Forschung dahingehend, dass im Zusammenhang mit den Stakeholdern bislang primär deren unterschiedliche Sicht und Forderungen in Bezug auf eine freiwillige vs. regulatorisch vorgeschriebene Internal Control-Publikationen im Blickpunkt von empirischen Untersuchungen steht.⁸⁹¹

Sowohl Internal Control der Compliance als auch der operativen Tätigkeiten weisen einen linear positiven Zusammenhang mit der Komplexität auf. Diese Resultate werden ebenfalls durch die Benchmarkanalysen gestützt. Interessanterweise kann auf Basis des Benchmarking gezeigt werden, dass mit zunehmender Komplexität mittelständischer Gesellschaften auch das Niveau der Internal Control der Finanzberichterstattung steigt. Allerdings konnte dieser Trend nicht durch einen linearen Zusammenhang (im Rahmen einer Regressionsanalyse) bestätigt werden. Daher ist hierzu weitere Forschungsarbeit notwendig.

Die Ergebnisse zu den weiteren Charakteristika weisen auf keine linearen Zusammenhänge mit Internal Control der Finanzberichterstattung hin. Auch die Benchmarkanalysen zeigen hierbei keine Unterschiede oder Trends. Allerdings kann daraus nicht voreilig geschlossen werden, dass keine Zusammenhänge zwischen diesen Charakteristika und dem Niveau der Ausgestaltung von Internal Control vorliegen. Dieser Punkt wird erneut durch die branchenspezifischen Ergebnisse aufgegriffen.

Es konnte im Rahmen der branchenübergreifenden Untersuchungen somit nicht gezeigt werden, dass mittelständische Gesellschaften verschiedener Grössen unterschiedliche Niveaus in der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung, der Compliance oder der operativen Tätigkeiten aufweisen. Auch hinsichtlich des Alters, der Personalunion an der Führungsspitze und der eingesetzten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft können keine linearen Zusammenhänge bzw. Unterschiede bzgl. der Internal Control-Zielkategorien aufgedeckt werden. Das bedeutet, dass kleinere Gesellschaften ihr Internal Control ähnlich einschätzen wie grössere, jüngere wie ältere etc. Ebenso spielt es keine Rolle, ob der CEO gleichzeitig VR-Präsident, CFO oder Haupteigentümer ist. Auch lässt sich bei mittelständischen Gesellschaften mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der Big 4 kein anderes Niveau der Internal Control-Zielkategorien gegenüber denen mit kleineren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nachweisen.

⁸⁹¹ Vgl. z. B. Hermanson (2000).

Der Vergleich dieser vorläufigen Ergebnisse mit denen anderer Studien ist nicht unproblematisch.⁸⁹² Der Grund liegt primär darin, dass diese zwar auch Zusammenhänge zwischen Charakteristika und verschiedenen Internal Control-Bereichen analysieren. Jedoch werden erstens unterschiedliche Operationalisierungen der Charakteristika verwendet und zweitens werden andere Zielpopulationen zugrunde gelegt. Dies kann am Beispiel des Zusammenhangs der Grösse und Internal Control der Finanzberichterstattung erläutert werden.⁸⁹³

In dieser Arbeit wird die Grösse auf drei Arten operationalisiert (Anzahl VZÄ, Umsatz- und Bilanzklasse). Dabei stellt sich heraus, dass sich kleine mittelständische Gesellschaften im Niveau der Ausgestaltung von Internal Control der Finanzberichterstattung nicht von grösseren mittelständischen Gesellschaften unterscheiden. Bspw. kommen ASHBAUGH-SKAIFE/COLLINS/KINNEY oder DOYLE/GE/McVAY in ihren Studien zum Ergebnis, dass die Grösse (auf Basis des Marktwertes) das Risiko, Schwächen von Internal Control der Finanzberichterstattung zu publizieren, signifikant verringert.⁸⁹⁴ Daraus kann geschlossen werden, dass sich grosse Gesellschaften auf einem höheren Niveau bzgl. der Ausgestaltung dieser Zielkategorie befinden. Somit stimmen die Ergebnisse nicht überein. Der Grund der unterschiedlichen Operationalisierung wurde bereits angedeutet und hängt eng mit der Definition der Zielpopulation zusammen. Während in den beiden genannten Studien US-amerikanische AGs untersucht werden und der Marktwert des Eigenkapitals stellvertretend für die Grösse verwendet wird, ist dies für die vorliegende Arbeit nicht möglich und auch wenig zweckdienlich.⁸⁹⁵ Stattdessen orientiert sich die Operationalisierung der Grösse an den regulatorischen Vorgaben aus Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR. Inwiefern sind Ergebnisse von grossen US-amerikanischen AGs mit denen von mittelständischen Gesellschaften in der Schweiz vergleichbar? Selbst die Gegenüberstellung kleinerer amerikanischer AGs mit dem Schweizer Mittelstand sehen bspw. NADIG/MARTI/SCHMID oder PFAFF/RUUD bereits als nicht unproblematisch an.⁸⁹⁶

⁸⁹² Für ansatzweise vergleichbare Studien vgl. z. B. DeFond/Jiambalvo (1991); McKendall/Wagner (1997); Richardson/Tuna/Wu (2002); Bryan/Lilien (2005); KPMG/IRC (2005); Davila (2005); Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007); Doyle/Ge/McVay (2007); PwC/ECRC (2007).

⁸⁹³ Dieses Beispiel wird aus dem Grund gewählt, weil die Grösse eines der wesentlichen gesetzlich definierten Kriterien für die Abgrenzung von Gesellschaften (wirtschaftlich bedeutend vs. unbedeutend) darstellt und sie entsprechend auch vom Wirtschaftsprüfer bei der Existenzprüfung zu berücksichtigen ist. Vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR; Treuhand-Kammer (2008), S. 5. Bzgl. der Grösse werden im Rahmen der folgenden Ausführungen die Ergebnisse dieser Arbeit exemplarisch mit denen zweier Studien kontrastiert, die als die ersten dieser Art gelten. Vgl. Leone (2007), S. 224.

⁸⁹⁴ Vgl. Ashbaugh-Skaife/Collins/Kinney (2007), S. 186; Doyle/Ge/McVay (2007), S. 220.

⁸⁹⁵ Primär bilden nichtkотиerte Gesellschaften die Zielpopulation, weshalb auch nur 2,6% der Studienteilnehmer angeben, an einer Börse kotiert zu sein.

⁸⁹⁶ Vgl. Nadig/Marti/Schmid (2006), S. 5; Pfaff/Ruud (2008), S. 84.

Die verschiedenen Ergebnisse können daher sowohl anhand der unterschiedlichen Operationalisierungen als auch anhand der divergierenden Zielpopulationen erklärt werden.

Aufgrund der Aktualität der Neuregelung leistet daher die vorliegende Studie einen wichtigen Beitrag, weil der Fokus auf mittelständische Schweizer Gesellschaften auf Basis der gesetzlich definierten Grössenkriterien liegt und verschiedene Charakteristika im Zusammenhang mit Internal Control analysiert werden.

Auf den ersten Blick weisen die Ergebnisse darauf hin, dass die Grösse in Bezug auf die Ausgestaltung von Internal Control zumindest bei mittelständischen Gesellschaften vernachlässigt werden könnte. Dies wäre jedoch ein voreiliger Schluss, weil die branchenspezifischen Analysen aufzeigen, dass die Grösse durchaus zu beachten ist.

6.2.4 Zu den branchenspezifischen Analysen

Die Berücksichtigung der Branche als Kontrollvariable erweist sich im Rahmen der Analysen von Internal Control als sehr wichtig, was im Einklang mit einschlägigen Publikationen steht.⁸⁹⁷ Dies wird nachfolgend anhand der Charakteristika gezeigt. Zusätzlich werden anhand einer Branche die Ergebnisse des Benchmarking zu Internal Control-Komponenten diskutiert.

6.2.4.1 Benchmarking zu den Charakteristika unter Berücksichtigung der Branche

Die branchenspezifischen Ergebnisse offenbaren, dass sich der Grosshandel und die Heime z. T. deutlich voneinander unterscheiden. Bestehende Forschungsarbeiten werden dahingehend ergänzt, dass explizit Grosshandelsgesellschaften und Heime im Zusammenhang mit Internal Control analysiert werden. Somit wird nicht nur gezeigt, dass Branchenunterschiede bestehen, sondern die Ergebnisse zeigen auch, bei welchen Charakteristika diese auftreten.

Um das Beispiel der Grössenkriterien erneut aufzugreifen, ist festzustellen, dass grössere Grosshandelsgesellschaften ihr Internal Control sowohl der operativen Tätigkeiten als auch der Finanzberichterstattung niedriger einstufen als kleinere. Bei den Heimen ergeben sich hingegen hierbei keine Unterschiede. Grosshandelsgesellschaften schätzen ihr Internal Control der Compliance mit zunehmender Grösse auf einem höheren Stand ein. Bei Heimen ist dies genau umgekehrt: Kleinere Heime geben an, ein höheres Niveau von Internal Control der Compliance zu haben als grössere.

⁸⁹⁷ Vgl. Ginzberg (1980), S. 373; Ittner/Larcker (1998), S. 209, 214; Beasley et al. (2000); Ittner/Larcker (2001), S. 352; Ge/McVay (2005), S. 142-143, 146-148; Bryan/Lilien (2005), S. 5, 18, 23; FEE (2005a), S. 18; Jenal (2006), S. 190; Ehrbar (2007), S. 48, 130; IRC/PwC (2008).

Diese Resultate sind mit Vorsicht zu interpretieren. Möglicherweise sind Heime homogener organisiert als Grosshandelsgesellschaften, weshalb sich bei Ersteren nur bei der Compliance Grössenunterschiede ergeben. Es ist denkbar, dass die Auseinandersetzung mit Internal Control (insbesondere der Finanzberichterstattung aufgrund der aktuellen regulatorischen Anforderungen) bei kleineren Grosshandelsgesellschaften schneller zu greifbaren Verbesserungen der Zielkategorien geführt hat, weil grössere Grosshandelsgesellschaften weiter gefasste Internal Control-Strukturen ausgestalten und damit verbunden zusätzliche Herausforderungen meistern müssen. Das kann zu den unterschiedlichen Einschätzungen der Niveaus führen.

Zusammenfassend lässt sich in Bezug auf Charakteristika und Ausgestaltung von Internal Control festhalten, dass sich branchenspezifisch unterschiedliche Bedeutungen der Charakteristika ergeben und in diesem Rahmen dementsprechend die Branche als konstitutives Merkmal zu berücksichtigen ist.

6.2.4.2 Benchmarking zu den Internal Control-Komponenten

In Bezug auf die Komponenten wird ein Forschungsbeitrag dahingehend geleistet, dass anhand von Benchmarkanalysen konkrete Handlungsvorschläge in Form von Prioritätensetzungen aufgezeigt werden können. Somit werden die Resultate bspw. der Studie von KPMG/IRC weitergehend für die Grosshandelsbranche spezifiziert.⁸⁹⁸ Grundsätzlich besteht der Hauptnutzen darin, die Defizite gegenüber dem Benchmark zu identifizieren, um dadurch individuelles Verbesserungspotenzial aufzudecken und umzusetzen.⁸⁹⁹ Einerseits zeigt die branchenübergreifende Benchmarkanalyse den Gesellschaften ein Best Practice auf. Das bietet ein hohes Potenzial für innovative Lösungen oder eine Vergrösserung des Ideenspektrums.⁹⁰⁰ Andererseits bieten brancheninterne Vergleiche die Möglichkeit, Nachholbedarf gegenüber dem Best in Class aufzuzeigen, was insbesondere bei einer relativ eigenartigen Branche aufgrund einer grösseren Vergleichbarkeit sinnvoll sein kann.

Anhand der Benchmarkanalysen können Priorisierungen von Verbesserungsbestrebungen als erste Hilfestellungen erarbeitet werden, um Internal Control der jeweiligen Zielkategorie auf einem höheren Niveau auszugestalten. Daran angelehnt kann die Gelegenheit ergriffen werden, weitere individuelle Verbesserungs- und Lernprozesse zu initiieren.

⁸⁹⁸ Vgl. KPMG/IRC (2005), S. 62.

⁸⁹⁹ Vgl. Reichmann (2006), S. 482.

⁹⁰⁰ Vgl. Mertins/Kohl (2004), S. 38.

Zu diesen Ausführungen ist kritisch anzumerken, dass erstens die individuelle Selbsteinschätzung der jeweiligen Gesellschaft zu Verzerrungen führen kann. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn die Komponenten systematisch zu tief oder zu hoch eingeschätzt werden. Zweitens ist auf das relativ hohe Abstraktionsniveau des Fragebogens hinzuweisen. Andere Schwerpunkte der Items hätten ggf. zu anderen Resultaten bzw. Selbsteinschätzungen führen können. Daher sind die Erkenntnisse, die auf Basis der Benchmarkanalyse gewonnen werden, primär als ein erster Schritt für eine Prioritätensetzung zu sehen (auf welche Komponenten ist zuerst die Aufmerksamkeit zu richten?). Für tiefer gehende Analysen können Kontakte zu den jeweiligen Internal Control-Verantwortlichen anderer Gesellschaften, externen Beratern, Wirtschaftsprüfern oder Branchenverbänden hilfreich sein.

6.3 Zusammenfassende Implikationen für Praxis und Theorie

Im Rahmen der Implikationen werden einerseits die Handlungsempfehlungen für diverse Gruppen aus der Praxis zusammengefasst. Andererseits werden zukünftige Forschungsmöglichkeiten im Zusammenhang von Internal Control und Mittelstand durch potenzielle Fragestellungen vorgeschlagen.

6.3.1 Überblick über die Handlungsempfehlungen

Auf Basis der vorhergehenden Diskussion und den daraus abgeleiteten Handlungsempfehlungen lassen sich für Gesellschaften, die sich mit der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien auseinandersetzen, zusammenfassend beispielhaft vier Punkte festhalten:

1. Internal Control sollte in einem ausgewogenen Verhältnis der Zielkategorien ausgestaltet werden. Ein Ungleichgewicht kann sich negativ auf die Steuerung und Kontrolle einer Gesellschaft auswirken. Daher ist der Balance der Zielkategorien besonders dann Beachtung zu schenken, wenn unterschiedliche Niveaus erkennbar sind. Das ist hinsichtlich der Compliance sowohl aktuell als auch mittelfristig erkennbar. Anhand der Priorisierung der Bedeutung verschiedener Compliance-Bereiche können Gesellschaften wichtigen Input für Schwerpunktsetzungen ableiten.
2. Weil die in der Literatur im Zusammenhang mit Internal Control als wesentlich genannten Charakteristika nicht allgemeingültig für Gesellschaften des Dienstleistungssektors von Bedeutung sind, sind sie sowohl bei der Ausgestaltung der Zielkategorien als auch bei einer Prüfung individuell zu berücksichtigen.
3. Benchmarkanalysen können einen ersten wichtigen Einstieg bieten, um individuelle Verbesserungsmöglichkeiten einer Gesellschaft zu identifizieren. In Abhängigkeit der

Intention kann ein Best Practice (branchenübergreifender Vergleich) oder ein Best in Class (branchenspezifischer Vergleich) angestrebt werden. Insbesondere bei Ersterem ist auf wesentliche Charakteristika zu achten, die sich je nach Branche unterscheiden können.

4. Die Internal Control-Zielkategorien sind laufend anzupassen und an den aktuellen Entwicklungen auszurichten. Nur so kann eine angemessene und ausbalancierte Ausgestaltung von Internal Control gewährleistet werden.

Aus den Ergebnissen lassen sich nicht nur Implikationen für die Gesellschaften ableiten. Auch auf der (selbst-)regulatorischen Ebene können verschiedene Punkte angesprochen werden, z. B.:

1. Branchenverbände – Branchenverbände sollten Leitlinien für Gesellschaften ihrer jeweiligen Branche erarbeiten. So können sie wichtige branchenspezifische Hilfestellungen hinsichtlich der Ausgestaltung der Internal Control-Zielkategorien anbieten.
2. Wirtschaftsprüfer – Die Branche als wesentliches Charakteristikum kann im PS 890 aufgenommen werden. Dadurch wird diesem Merkmal auch auf regulatorischer Ebene explizit Rechnung getragen, weil weitere in diesem Standard bereits genannte Charakteristika (z. B. Grösse) von der Branche überlagert werden können.
3. Gesetzgeber – Die eingeschränkte regulatorische Interpretation auf Internal Control der Finanzberichterstattung kann um weitere Zielkategorien erweitert werden, um das ausgewogene Verhältnis von Internal Control zu gewährleisten. Hierbei ist die Gefahr einer Überregulation zu beachten und entsprechend zu vermeiden.

6.3.2 Weitere Forschungsmöglichkeiten

Mit dieser Arbeit wird zu bestehenden Forschungsarbeiten ein Beitrag geleistet, indem die Schnittstelle zwischen den Forschungsgebieten Internal Control und Mittelstand adressiert wird. Aufgrund des Fokus' der Arbeit und der daraus resultierenden Forschungskonzeption ergeben sich im Zusammenhang mit der Themenstellung mannigfaltige zukünftige Forschungsmöglichkeiten, die nachfolgend kurz umrissen werden. Daneben können Ergebnisse der vorliegenden Arbeit auch als Ansatz verwendet werden, relativ ähnliche Fragestellungen in einem abgewandelten Kontext zu beantworten. Das bietet die Möglichkeit, die Erkenntnisse zu validieren und tiefere Einsichten zu gewinnen.

In Bezug auf die Forschungskonzeption können andere Methoden gewählt werden. Bspw. bieten eher qualitativ orientierte Techniken, wie Action Research oder Fallstudien, die Mög-

lichkeit, detailliert auf individuelle Herausforderungen von mittelständischen Gesellschaften einzugehen und individuelle Lösungsansätze zu ermitteln. Auch anhand alternativer quantitativer Vorgehensweisen können zusätzliche Erkenntnisse erarbeitet werden. Bspw. bieten sich Korrelationsstudien an, um auf Basis der publizierten Prüfurteile der Existenzprüfung und Aktienkursverläufen (oder anderer Variablen) den Beitrag von Internal Control der Finanzberichterstattung zur Zielerreichung zu analysieren. Mögliche Forschungsbereiche können daher durch folgende oder ähnliche Frageformulierungen adressiert werden:

- Welche Erkenntnisse ergeben sich durch einen Perspektivenwechsel? Bspw. könnten Wirtschaftsprüfer befragt werden, um zu erforschen, wie sich Unterschiede zwischen mittelständischen und grossen Gesellschaften auf die Durchführung der Existenzprüfung von Internal Control der Finanzberichterstattung auswirken.
- Führt der Fokus auf weitere Zielpopulationen (z. B. Gesellschaften des Industriesektors) zu anderen Ergebnissen? Inwiefern können branchenspezifisch weitere Erkenntnisse erarbeitet werden?
- Inwiefern lassen sich zusätzliche Erkenntnisse zu Internal Control erarbeiten, wenn alternative theoretische Erklärungsansätze zugrunde gelegt werden (z. B. *resource based view of the firm*)?

Inhaltlich bieten sich ebenfalls eine Reihe weiterer Forschungsmöglichkeiten an, die durch folgende Fragen charakterisiert werden können:

- Inwiefern führt die Verwendung alternativer Internal Control-Frameworks oder die Konstruktion von Indices mit anderen Schwerpunkten zu gleichen oder weiteren Erkenntnissen?
- Inwiefern lassen sich Zusammenhänge weiterer interner Charakteristika von Gesellschaften und das Niveau der Ausgestaltung von Internal Control erforschen? Inwiefern spielen externe Faktoren eine Rolle (z. B. Kultur)?
- Wie gestalten mittelständische Gesellschaften verschiedener Länder mit unterschiedlichen gesetzlichen und regulatorischen Anforderungen Internal Control aus?
- Welche Elemente einer Gesellschaft beeinflussen die Ausgestaltung und zukünftigen Entwicklungen von Internal Control und wie können diese gesteuert werden?

Themenstellungen in Bezug auf Internal Control bieten interessierten Forschenden noch viele Möglichkeiten. Auch im Sinne der Praxisrelevanz können noch weitere Erkenntnisse erarbeitet werden.

ANHANG

Anhang 1 Für diese Arbeit relevante regulatorische Vorschriften

a) Internationale Bestimmungen

Sarbanes-Oxley Act (SOX)

SEC. 302. CORPORATE RESPONSIBILITY FOR FINANCIAL REPORTS

(a) REGULATIONS REQUIRED.—The Commission shall, by rule, require, for each company filing periodic reports under section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m, 78o(d)), that the principal executive officer or officers and the principal financial officer or officers, or persons performing similar functions, certify in each annual or quarterly report filed or submitted under either such section of such Act that—

- (1) the signing officer has reviewed the report;
- (2) based on the officer's knowledge, the report does not contain any untrue statement of a material fact or omit to state a material fact necessary in order to make the statements made, in light of the circumstances under which such statements were made, not misleading;
- (3) based on such officer's knowledge, the financial statements, and other financial information included in the report, fairly present in all material respects the financial condition and results of operations of the issuer as of, and for, the periods presented in the report;
- (4) the signing officers—
 - (A) are responsible for establishing and maintaining internal controls;
 - (B) have designed such internal controls to ensure that material information relating to the issuer and its consolidated subsidiaries is made known to such officers by others within those entities, particularly during the period in which the periodic reports are being prepared;
 - (C) have evaluated the effectiveness of the issuer's internal controls as of a date within 90 days prior to the report; and
 - (D) have presented in the report their conclusions about the effectiveness of their internal controls based on their evaluation as of that date;
- (5) the signing officers have disclosed to the issuer's auditors and the audit committee of the board of directors (or persons fulfilling the equivalent function)—
 - (A) all significant deficiencies in the design or operation of internal controls which could adversely affect the issuer's ability to record, process, summarize, and report financial data and have identified for the issuer's auditors any material weaknesses in internal controls; and

- (B) any fraud, whether or not material, that involves management or other employees who have a significant role in the issuer's internal controls; and
- (6) the signing officers have indicated in the report whether or not there were significant changes in internal controls or in other factors that could significantly affect internal controls subsequent to the date of their evaluation, including any corrective actions with regard to significant deficiencies and material weaknesses.

SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS

(a) **RULES REQUIRED.**—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to contain an internal control report, which shall—

- (1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and
- (2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) **INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.**—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.

8. EU RICHTLINIE

Ziff. 24

Prüfungsausschüsse und ein wirksames internes Kontrollsystem tragen dazu bei, finanzielle und betriebliche Risiken sowie das Risiko von Vorschriftenverstößen auf ein Mindestmaß zu begrenzen und die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern. Die Mitgliedstaaten können sich auf die Empfehlung der Kommission vom 15. Februar 2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren oder Aufsichtsratsmitgliedern börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs- oder Aufsichtsrats (1) berufen, die regelt, wie Prüfungsausschüsse gebildet werden und arbeiten sollten. Die Mitgliedstaaten können festlegen, dass die dem Prüfungsausschuss zugewiesenen Funktionen durch den Verwaltungs- oder Aufsichtsrat als Ganzes ausgeübt werden können. Bezüglich der Pflichten des Prüfungsausschusses nach Artikel 41 sollten der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaften in keiner Weise dem Ausschuss untergeordnet sein.

Art. 41 Abs. 2, 4, 5

(2) Unabhängig von der Verantwortung der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des geprüften Unternehmens oder anderer Mitglieder, die durch Mehrheitsentscheidung von der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung des geprüften Unternehmens bestellt werden, besteht die Aufgabe des Prüfungsausschusses unter anderem darin,

- a) den Rechnungslegungsprozess zu überwachen;
- b) die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, gegebenenfalls des internen Revisionssystems, und des Risikomanagementsystems des Unternehmens zu überwachen;
- c) die Abschlussprüfung des Jahres- und des konsolidierten Abschlusses zu überwachen;
- d) die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft, insbesondere die von diesen für das geprüfte Unternehmen erbrachten zusätzlichen Leistungen, zu überprüfen und zu überwachen.

(4) Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft berichten dem Prüfungsausschuss über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse, insbesondere über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses.

(5) Die Mitgliedstaaten können zulassen oder beschließen, dass die in den Absätzen 1 bis 4 enthaltenen Bestimmungen nicht auf Unternehmen von öffentlichem Interesse, mit einem Gremium, das einem Prüfungsausschuss obliegenden Aufgaben erfüllt, angewandt werden, das gemäß den in dem Mitgliedstaat geltenden Bestimmungen gebildet wurde und tätig ist, in dem das zu prüfende Unternehmen eingetragen ist. In einem solchen Fall erklärt das Unternehmen, welches Gremium diese Funktionen erfüllt und wie es zusammengesetzt ist.

b) Nationale Bestimmungen**Obligationenrecht (Stand: 01. August 2008)****Art. 663b OR (AG)**

Der Anhang enthält:

1. den Gesamtbetrag der Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter;
2. den Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeten oder abgetretenen Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt;
3. den Gesamtbetrag der nichtbilanzierten Leasingverbindlichkeiten;
4. die Brandversicherungswerte der Sachanlagen;
5. Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen;
6. die Beträge, Zinssätze und Fälligkeiten der von der Gesellschaft ausgegebenen Anleiheobligationen;
7. jede Beteiligung, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich ist;
8. den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüber hinausgehenden stillen Reserven, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird;
9. Angaben über Gegenstand und Betrag von Aufwertungen;
10. Angaben über Erwerb, Veräusserung und Anzahl der von der Gesellschaft gehaltenen eigenen Aktien, einschliesslich ihrer Aktien, die eine andere Gesellschaft hält, an der sie mehrheitlich beteiligt ist; anzugeben sind ebenfalls die Bedingungen, zu denen die Gesellschaft die eigenen Aktien erworben oder veräussert hat;
11. den Betrag der genehmigten und der bedingten Kapitalerhöhung;
12. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung;
13. allenfalls die Gründe, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben;
14. die anderen vom Gesetz vorgeschriebenen Angaben.

Art. 716a OR (AG)

2. Unübertragbare Aufgaben

¹ Der Verwaltungsrat hat folgende unübertragbare und unentziehbare Aufgaben:

1. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen;
2. die Festlegung der Organisation;
3. die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist;
4. die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen;
5. die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen;
6. die Erstellung des Geschäftsberichtes² sowie die Vorbereitung der Generalversammlung und die Ausführung ihrer Beschlüsse;
7. die Benachrichtigung des Richters im Falle der Überschuldung.

² Der Verwaltungsrat kann die Vorbereitung und die Ausführung seiner Beschlüsse oder die Überwachung von Geschäften Ausschüssen oder einzelnen Mitgliedern zuweisen. Er hat für eine angemessene Berichterstattung an seine Mitglieder zu sorgen.

Art. 727 OR (AG)

I. Revisionspflicht

1. Ordentliche Revision

¹ Folgende Gesellschaften müssen ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen:

1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die:
 - a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,
 - b. Anleiheobligationen ausstehend haben,
 - c. mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen;
2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:
 - a. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
 - b. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
 - c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.

² Eine ordentliche Revision muss auch dann vorgenommen werden, wenn Aktionäre, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen.

³ Verlangt das Gesetz keine ordentliche Revision der Jahresrechnung, so können die Statuten vorsehen oder kann die Generalversammlung beschliessen, dass die Jahresrechnung ordentlich geprüft wird.

Art. 727a OR (AG)

2. Eingeschränkte Revision

¹ Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben, so muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen.

² Mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre kann auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

³ Der Verwaltungsrat kann die Aktionäre schriftlich um Zustimmung ersuchen. Er kann für die Beantwortung eine Frist von mindestens 20 Tagen ansetzen und darauf hinweisen, dass das Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt.

⁴ Haben die Aktionäre auf eine eingeschränkte Revision verzichtet, so gilt dieser Verzicht auch für die nachfolgenden Jahre. Jeder Aktionär hat jedoch das Recht, spätestens zehn Tage vor der Generalversammlung eine eingeschränkte Revision zu verlangen. Die Generalversammlung muss diesfalls die Revisionsstelle wählen.

⁵ Soweit erforderlich passt der Verwaltungsrat die Statuten an und meldet dem Handelsregister die Löschung oder die Eintragung der Revisionsstelle an.

Art. 728a OR (AG)

2. Aufgaben der Revisionsstelle

a. Gegenstand und Umfang der Prüfung

¹ Die Revisionsstelle prüft, ob:

1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
3. ein internes Kontrollsystem existiert.

² Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.

³ Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats ist nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle.

Art. 728b OR (AG)

b. Revisionsbericht

¹ Die Revisionsstelle erstattet dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

² Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Dieser Bericht enthält:

1. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;
2. Angaben zur Unabhängigkeit;
3. Angaben zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung;
4. eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung und die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

³ Beide Berichte müssen von der Person unterzeichnet werden, die die Revision geleitet hat.

Art. 764 Abs. 2 OR (Kommanditaktiengesellschaft)

A. Begriff

² Für die Kommanditaktiengesellschaft kommen, soweit nicht etwas anderes vorgesehen ist, die Bestimmungen über die Aktiengesellschaft zur Anwendung.

Art. 801 OR (GmbH, Rechnungslegung)

H. Geschäftsbericht, Reserven und Offenlegung

Für den Geschäftsbericht, für die Reserven sowie für die Offenlegung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar.

Art. 818 OR (GmbH)

C. Revisionsstelle

¹ Für die Revisionsstelle sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar.

² Ein Gesellschafter, der einer Nachschusspflicht unterliegt, kann eine ordentliche Revision der Jahresrechnung verlangen.

Art. 906 OR (Genossenschaft)

C. Revisionsstelle

I. Im Allgemeinen

¹ Für die Revisionsstelle sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar.

² Eine ordentliche Revision der Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle können verlangen:

1. 10 Prozent der Genossenschafter;
2. Genossenschafter, die zusammen mindestens 10 Prozent des Anteilscheinkapitals vertreten;
3. Genossenschafter, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen.

Zivilgesetzbuch (ZGB) (Stand 01. Juli 2008)**Art. 61 Abs. 2 ZGB (Verein)**

² Der Verein ist zur Eintragung verpflichtet, wenn er:

1. für seinen Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt;
2. revisionspflichtig ist.

Art. 69a ZGB (Verein)

Der Vorstand führt Buch über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage des Vereins. Ist der Verein zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtet, so finden die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung Anwendung.

Art. 69b ZGB (Verein)

¹ Der Verein muss seine Buchführung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen, wenn zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken;
2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken;
3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

² Der Verein muss seine Buchführung durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen, wenn ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt.

³ Die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften sind entsprechend anwendbar.

⁴ In den übrigen Fällen sind die Statuten und die Vereinsversammlung in der Ordnung der Revision frei.

Art. 83a ZGB (Stiftung)

¹ Das oberste Stiftungsorgan führt die Geschäftsbücher der Stiftung nach den Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung.

² Betreibt die Stiftung für ihren Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung für Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar.

Art 83b Abs. 3 ZGB (Stiftung)

³ Soweit für Stiftungen keine besonderen Vorschriften bestehen, sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar.

Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel (BEGH)**Art. 8 Abs. 1-3 BEGH**

¹ Die Börse erlässt ein Reglement über die Zulassung von Effekten zum Handel.

² Das Reglement enthält Vorschriften über die Handelbarkeit der Effekten und legt fest, welche Informationen für die Beurteilung der Eigenschaften der Effekten und der Qualität des Emittenten durch die Anleger nötig sind.

³ Es trägt international anerkannten Standards Rechnung.

Corporate Governance Richtlinie der Swiss Exchange (RLCG)**Ziff. 3.7**

Ausgestaltung der Informations- und Kontrollinstrumente des Verwaltungsrats gegenüber der Geschäftsleitung des Emittenten wie z.B. interne Revision, Risikomanagement-System oder Management Information System (MIS).

Swiss Code of Best Practice (Swiss Code)**Ziff. 3 Swiss Code**

Der «Swiss Code» wendet sich im Sinne von Empfehlungen an die *schweizerischen Publikumsgesellschaften*. Auch *nicht kotierte* volkswirtschaftlich bedeutende Gesellschaften oder Organisationen (im Übrigen auch in anderer Rechtsform als derjenigen einer Aktiengesellschaft) können dem«Swiss Code» zweckmässige Leitideen entnehmen.

Ziff. II f 19 Swiss Code

- Das interne Kontrollsystem ist der Grösse, der Komplexität und dem Risikoprofil der Gesellschaft anzupassen.
- Das interne Kontrollsystem deckt, je nach den Besonderheiten der Gesellschaft, auch das Risikomanagement ab; dieses bezieht sich sowohl auf finanzielle wie auf operationelle Risiken.
- Die Gesellschaft richtet eine interne Revision ein. Diese erstattet dem Prüfungsausschuss («Audit Committee») oder gegebenenfalls dem Präsidenten des Verwaltungsrats Bericht.

Ziff. II f 20 Swiss Code

- Der Verwaltungsrat ordnet die Funktion der Compliance nach den Besonderheiten des Unternehmens; er kann die Compliance dem internen Kontrollsystem zuweisen.
- Er gibt sich mindestens einmal jährlich darüber Rechenschaft, ob die für ihn und das Unternehmen anwendbaren Compliance-Grundsätze hinreichend bekannt sind und ihnen dauernd nachgelebt wird.

Ziff. II g 23 Swiss Code

- Der Ausschuss setzt sich aus nicht exekutiven, vorzugsweise unabhängigen Mitgliedern des Verwaltungsrats zusammen.
- Die Mehrheit, darunter der Vorsitzende, soll im Finanz- und Rechnungswesen erfahren sein.

Ziff. II g 24 Swiss Code

- Der Prüfungsausschuss macht sich ein Bild von der Wirksamkeit der externen Revision (Revisionsstelle und gegebenenfalls Konzernrechnungsprüfer) und der internen Revision sowie über deren Zusammenwirken.
- Der Prüfungsausschuss beurteilt im Weiteren die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems mit Einbezug des Risikomanagements und macht sich ein Bild vom Stand der Einhaltung der Normen (Compliance) in der Gesellschaft.
- Der Prüfungsausschuss geht die Einzel- und Konzernrechnung sowie die zur Veröffentlichung bestimmten Zwischenabschlüsse kritisch durch; er bespricht die Abschlüsse mit dem Finanzchef und dem Leiter der internen Revision sowie, gegebenenfalls getrennt von ihnen, mit dem Leiter der externen Revision.
- Der Prüfungsausschuss entscheidet, ob der Einzel- und Konzernabschluss dem Verwaltungsrat zur Vorlage an die Generalversammlung empfohlen werden kann.

— Der Prüfungsausschuss beurteilt Leistung und Honorierung der externen Revision und vergewissert sich über ihre Unabhängigkeit. Er prüft die Vereinbarkeit der Revisionstätigkeit mit allfälligen Beratungsmandaten.

Anhang 2 Fragebogen

A) Allgemeine Fragen zu Ihrer Gesellschaft

1. Rechtsform

- Aktiengesellschaft (börsenkotiert) Kommanditgesellschaft Stiftung
 GmbH Einzelfirma Verein
 Kollektivgesellschaft Genossenschaft Andere _____

2. Anzahl der Mitarbeiter

Anzahl der Mitarbeiter in Vollzeitäquivalenten (ca.) _____

3. Gründungsjahr (ohne juristische Statusänderungen)

Jahr _____

B) Zum Stand der Internen Steuerung und Kontrolle in Ihrer Gesellschaft

Definition: Mit *Interner Steuerung und Kontrolle* sind die Prozesse in der Gesellschaft gemeint, die vom Verwaltungsrat¹, der Geschäftsleitung und den Mitarbeitern beeinflusst werden und darauf ausgelegt sind, das Erreichen von Zielen in folgenden Bereichen angemessen zu gewährleisten:

- Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung,
- Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und internen Richtlinien (Normenkonformität),
- Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten.

1. Werden mit Interner Steuerung und Kontrolle zurzeit Ziele in diesen Bereichen unterstützt?

	trifft gar nicht zu						trifft voll zu					
	---	--	-	+	++	+++	---	--	-	+	++	+++
Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und internen Richtlinien (Normenkonformität)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Effizienz und Effektivität operativer Geschäftstätigkeit	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Wie formalisiert schätzen Sie aktuell Ihr internes Steuerungs- und Kontroll-System ein?

	sehr in-formell						sehr formell					
	---	--	-	+	++	+++	---	--	-	+	++	+++
Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und internen Richtlinien (Normenkonformität)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Effizienz und Effektivität operativer Geschäftstätigkeit	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

¹ In Gesellschaften anderer Rechtsformen als Aktiengesellschaft entsprechendes Organ.

F) Zusammenfassende Fragen zum Steuerungs- und Kontrollumfeld

Elemente des Kontrollumfelds – heute und in 2 Jahren

	a) Heute, 2008 (IST)						b) 2010 (Prognose)					
	trifft gar nicht zu			trifft voll zu			trifft gar nicht zu			trifft voll zu		
	---	--	-	+	++	+++	---	--	-	+	++	+++
Anforderungsprofile an Mitarbeiter sind definiert	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
VR ² -Mitglieder hinterfragen wichtige Entscheidungen der Geschäftsleitung	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Wertschöpfungsprozess ist schriftlich abgebildet (z.B. mit Flussdiagramm)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mitarbeitern werden klare Verantwortungsbereiche zugewiesen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

G) Abschliessender Teil

1. Wie schätzen Sie die Komplexität Ihrer Gesellschaft ein?

	---	--	-	+	++	+++	
Beschaffung von Vorleistungen	sehr einfach	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr komplex
Forschungs- / Innovationsbestrebung	sehr gering	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr hoch
Anzahl der Produkte / Leistungen	sehr wenige	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr viele
Art der Leistungserbringung	sehr einfach	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr komplex
Art der Kundenbeziehungen	sehr einfach	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr komplex
Diversität der Absatzmärkte	sehr gering	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	sehr hoch

2. Weitere Funktionen des Geschäftsleiters (sofern passend zu Ihrer Rechtsform)

	Ja	Nein
Ist Geschäftsleiter gleichzeitig Verwaltungsratspräsident?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ist Geschäftsleiter gleichzeitig Finanzchef?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ist Geschäftsleiter gleichzeitig Haupteigentümer?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Finanzielle Grössenangaben zu Ihrer Gesellschaft

Umsatz	Bilanzsumme
<input type="checkbox"/> unter 20 Mio. CHF	<input type="checkbox"/> unter 10 Mio. CHF
<input type="checkbox"/> 20 - 49,9 Mio. CHF	<input type="checkbox"/> 10 - 49,9 Mio. CHF
<input type="checkbox"/> 50 - 99,9 Mio. CHF	<input type="checkbox"/> 50 - 99,9 Mio. CHF
<input type="checkbox"/> 100 - 500 Mio. CHF	<input type="checkbox"/> 100 - 300 Mio. CHF
<input type="checkbox"/> über 500 Mio. CHF	<input type="checkbox"/> über 300 Mio. CHF

² VR = Verwaltungsrat; in Gesellschaften anderer Rechtsformen als Aktiengesellschaft entsprechendes Organ.

4. Freiwillige Angaben

- Ich bin an den Ergebnissen interessiert und bitte daher um die elektronische Zusendung der anonymisierten und aggregierten Ergebnisse.
- Gerne stehe ich für ein Interview mit tiefer gehenden Fragen zur Verfügung.

Name

Email-Adresse

Vielen Dank für Ihre wertvolle Mitarbeit!

123

Diese Nummer dient der Identifikation Ihres Fragebogens und wird systembedingt vergeben. Sie wird nur zur Registrierung der eingehenden Fragebögen verwendet. Auf diese Weise wird verhindert, dass Sie nicht unnötigerweise einen weiteren Fragebogen erhalten.

Anhang 3 Alphabetisches Verzeichnis der Interviewpartner

Name	Funktion Gesellschaft	Ort	Datum Dauer
Büchel, Norbert	CFO Salzmann Holding AG	St. Gallen	25. Januar 2008 1 Stunde
Curcio, Domenico	Geschäfts und Finanzleiter Stiftung für Behinderte Region Brugg- Windisch	Hausen	11. Juni 2008 1 Stunde
de Bever, Benny	Head of Group Assurance Schindler Management AG	Ebikon	13. Juni 2008 1 Stunde
Hasler, Andreas	Leiter Finanz- und Rechnungswesen Kongress- und Kursaal Bern AG	Bern	17. Juni 2008 1 Stunde
Naef, Reto	Risiko-, Compliance- und Qualitätsverantwortung ABC Software GmbH	Buchs	29. Mai 2008 1 Stunde
Oppliger, Markus	Partner Ernst & Young AG	Zürich	06. Februar 2008 1,5 Stunden
Schweizer, Markus	Managing Partner Ernst & Young AG	Zürich	26. November 2007 2 Stunden
Stofer, Markus	Leiter Internal Audit Jura Holding	Aarau	22. Januar 2008 1 Stunde

Anhang 4 *Alphabetische Liste der angeschriebenen Branchen*

Branchenname	Anzahl erhaltener Datensätze
Architektur- und Ingenieurbüros; technische, physikalische und chemische Untersuchung	16
Beherbergung	30
Bibliotheken, Archive, Museen, botanische und zoologische Gärten	2
Detailhandel (ohne Handel mit Motorfahrzeugen)	41
Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie	20
Erbringung von Dienstleistungen des Sports, der Unterhaltung und der Erholung	2
Erbringung von wirtschaftlichen Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen a. n. g.	5
Erziehung und Unterricht	18
Forschung und Entwicklung	4
Gastronomie	14
Gebäudebetreuung; Garten- und Landschaftsbau	12
Grosshandel (ohne Handel mit Motorfahrzeugen)	77
Grundstücks- und Wohnungswesen	5
Handel mit Motorfahrzeugen; Instandhaltung und Reparatur von Motorfahrzeugen	15
Heime (ohne Erholungs- und Ferienheime)	60
Herstellung, Verleih und Vertrieb von Filmen und Fernsehprogrammen; Kinos; Tonstudios und Verlegen von Musik	1
Informationsdienstleistungen	3
Kreative, künstlerische und unterhaltende Tätigkeiten	3
Lagerei sowie Erbringung von sonstigen Dienstleistungen für den Verkehr	12
Landverkehr und Transport in Rohrfernleitungen	24
Luftfahrt	2
Post-, Kurier- und Expressdienste	2
Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung	6
Reisebüros, Reiseveranstalter und Erbringung sonstiger Reservierungsdienstleistungen	4
Schifffahrt	1
Sonstige freiberufliche, wissenschaftliche und technische Tätigkeiten	2
Sozialwesen (ohne Heime)	15
Spiel-, Wett- und Lotteriewesen	2
Telekommunikation	2
Verlagswesen	6
Vermietung von beweglichen Sachen	2
Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften	2
Verwaltung und Führung von Unternehmen und Betrieben; Unternehmensberatung	11
Wach- und Sicherheitsdienste sowie Detekteien	3
Werbung und Marktforschung	8
Summe	432

Anhang 5 *Deskriptive Statistik der Items*

Frage/Item	N	Min	Max	MW	Median	SA
Anzahl VZÄ	119	50	500	132,43	100,0	88,54
Alter der Gesellschaft	119	1	142	44,13	38,0	35,59
Werden mit Interner Steuerung und Kontrolle zurzeit Ziele in diesen Bereichen unterstützt?						
1. Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung	119	1	6	5,01	5,0	0,97
2. Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und internen Richtlinien (Normenkonformität)	118	1	6	5,04	5,0	0,93
3. Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten	119	2	6	4,49	5,0	0,95
Wie formalisiert schätzen Sie aktuell Ihr Internes Steuerungs- und Kontroll-System ein?						
1. Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung	119	1	6	4,57	5,0	1,06
2. Einhaltung von Gesetzen, Vorschriften und internen Richtlinien (Normenkonformität)	119	1	6	4,61	5,0	0,98
3. Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten	119	1	6	4,17	4,0	1,04
Wie schätzen Sie den Stand Interner Steuerungs- und Kontroll-Elemente im Bereich der Finanzberichterstattung ein – 2008 und 2010?						
Internal Control der Finanzberichterstattung 2008						
1. Die Geschäftsleitung legt hohen Wert auf einen verlässlichen Finanzbericht	118	3	6	5,32	6,0	0,83
2. Zielsetzungen der Finanzberichterstattung sind definiert	118	1	6	4,72	5,0	1,09
3. Risiken bzgl. dieser Ziele werden systematisch beurteilt	118	1	6	4,11	4,0	1,18
4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind definiert	117	1	6	4,01	4,0	1,24
5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken werden umgesetzt	117	1	6	4,21	4,0	1,17
6. Wichtige Informationen zur Finanzberichterstattung werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	117	2	6	5,03	5,0	1,02
7. Die Qualität der Steuerung und Kontrolle im Bereich der Finanzberichterstattung wird regelmässig überprüft	117	1	6	4,36	4,0	1,36
Internal Control der Finanzberichterstattung 2010						
1. Die Geschäftsleitung legt hohen Wert auf einen verlässlichen Finanzbericht	118	4	6	5,66	6,0	0,49
2. Zielsetzungen der Finanzberichterstattung sind definiert	118	3	6	5,33	5,0	0,72
3. Risiken bzgl. dieser Ziele werden systematisch beurteilt	118	1	6	5,00	5,0	0,93

4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind definiert	117	2	6	5,03	5,0	0,81
5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken werden umgesetzt	117	3	6	5,09	5,0	0,85
6. Wichtige Informationen zur Finanzberichterstattung werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	117	4	6	5,51	6,0	0,58
7. Die Qualität der Steuerung und Kontrolle im Bereich der Finanzberichterstattung wird regelmässig überprüft	117	3	6	5,21	5,0	0,80
Welche Effekte erwarten Sie realistischerweise durch die Ausgestaltung eines Internen Steuerungs- und Kontrollsystems im Bereich der Finanzberichterstattung in 2010?						
1. Höheres Vertrauen in die Finanzberichterstattung	118	1	6	4,60	5,0	1,37
2. Effizientere Gestaltung des Finanz- / Rechnungswesens	118	1	6	4,36	5,0	1,49
3. Besseres Kreditrating	117	1	6	3,60	4,0	1,61
4. Geringerer Prüfaufwand durch die externe Revisionsstelle	118	1	6	3,72	4,0	1,62
5. Höhere Bedeutung finanzieller Ziele für die Führung der Gesellschaft	119	1	6	4,20	4,0	1,36
Womit wird normenkonformes Verhalten gesteuert und kontrolliert – 2008 und 2010?						
Internal Control der Compliance 2008						
1. Geschäftsleitung pflegt regelmässigen Kontakt zur Rechtsberatung	119	1	6	3,89	4,0	1,43
2. Ein Verhaltenskodex wird gelebt	119	1	6	4,38	4,0	1,13
3. Risiken bzgl. Normenkonformität werden systematisch beurteilt	119	1	6	3,95	4,0	1,15
4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind <i>definiert</i>	119	1	6	3,95	4,0	1,17
5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden <i>umgesetzt</i>	119	1	6	4,13	4,0	1,12
6. Wichtige Informationen zur Normenkonformität werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	119	1	6	4,55	5,0	1,14
7. Nicht-konformes Verhalten von Mitarbeitern wird gemeldet	119	2	6	4,59	5,0	1,09
8. Geschäftsleitung überwacht Mitarbeiter bzgl. Normenkonformität	119	2	6	4,29	4,0	1,18
Internal Control der Compliance 2010						
1. Geschäftsleitung pflegt regelmässigen Kontakt zur Rechtsberatung	118	1	6	4,31	4,5	1,25
2. Ein Verhaltenskodex wird gelebt	118	1	6	4,80	5,0	1,00
3. Risiken bzgl. Normenkonformität werden systematisch beurteilt	118	1	6	4,79	5,0	0,93
4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind <i>definiert</i>	118	1	6	4,83	5,0	0,90

5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden <i>umgesetzt</i>	118	1	6	4,93	5,0	0,88
6. Wichtige Informationen zur Normenkonformität werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	118	1	6	5,17	5,0	0,85
7. Nicht-konformes Verhalten von Mitarbeitern wird gemeldet	118	2	6	5,11	5,0	0,77
8. Geschäftsleitung überwacht Mitarbeiter bzgl. Normenkonformität	118	2	6	5,00	5,0	0,88
In welchen Bereichen spielt normenkonformes Verhalten eine Rolle – heute und in 2 Jahren?						
Bereiche von Compliance 2008						
1. Befolgen von Datenschutzrichtlinien	119	1	6	4,66	5,0	1,02
2. Verhindern deliktischer Handlungen	119	1	6	4,79	5,0	1,18
3. Einhalten von Umweltschutzvorgaben	119	1	6	4,07	4,0	1,34
4. Umsetzen von Gesundheits- und Sicherheitsvorschriften	118	1	6	4,52	5,0	1,27
5. Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement	119	1	6	4,73	5,0	1,04
Bereiche von Compliance 2010						
1. Befolgen von Datenschutzrichtlinien	117	1	6	5,20	5,0	0,80
2. Verhindern deliktischer Handlungen	117	1	6	5,11	5,0	1,06
3. Einhalten von Umweltschutzvorgaben	117	1	6	4,56	5,0	1,37
4. Umsetzen von Gesundheits- und Sicherheitsvorschriften	117	1	6	4,89	5,0	1,25
5. Einhalten von Vorschriften zum Personalmanagement	117	1	6	5,16	5,0	0,86
Stand Interner Steuerungs- und Kontroll-Elemente von operativen Tätigkeiten – 2008 und 2010						
Internal Control der operativen Tätigkeiten 2008						
1. Geschäftsleitung pflegt engen Kontakt zu operativen Tätigkeiten	118	3	6	5,12	5,0	0,86
2. Die operativen Tätigkeiten sind auf die strategischen Ziele ausgerichtet	118	1	6	5,01	5,0	0,98
3. Operative Risiken werden systematisch beurteilt	118	2	6	4,36	4,0	0,95
4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind <i>definiert</i>	117	1	6	4,16	4,0	1,03
5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden <i>umgesetzt</i>	117	1	6	4,32	4,0	0,98
6. Wichtige Informationen zu operativen Tätigkeiten werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	118	1	6	4,86	5,0	0,93
7. Geschäftsleitung überwacht Zweckmässigkeit von Steuerung und Kontrolle operativer Tätigkeiten	117	1	6	4,52	5,0	1,03
Internal Control der operativen Tätigkeiten 2010						
1. Geschäftsleitung pflegt engen Kontakt zu operativen Tätigkeiten	117	2	6	5,25	5,0	0,80

2. Die operativen Tätigkeiten sind auf die strategischen Ziele ausgerichtet	117	1	6	5,40	6,0	0,79
3. Operative Risiken werden systematisch beurteilt	117	4	6	5,13	5,0	0,66
4. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen für diese Risiken sind <i>definiert</i>	117	1	6	5,05	5,0	0,82
5. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen werden <i>umgesetzt</i>	117	1	6	5,10	5,0	0,80
6. Wichtige Informationen zu operativen Tätigkeiten werden prompt an Entscheidungsträger kommuniziert	117	1	6	5,29	5,0	0,78
7. Geschäftsleitung überwacht Zweckmässigkeit von Steuerung und Kontrolle operativer Tätigkeiten	117	2	6	5,16	5,0	0,75
Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten – 2008 und 2010						
Effizienz und Effektivität 2008						
1. Verhältnis zwischen Arbeitseinsatz und Zielerreichung wird analysiert	117	1	6	4,14	4,0	1,05
2. Prozessoptimierung wird angestrebt	118	3	6	4,69	5,0	0,83
3. Kritische Erfolgsfaktoren werden regelmässig analysiert	117	1	6	4,50	5,0	1,03
4. Ressourcen werden gemäss den Zielsetzungen zugeteilt	118	2	6	4,53	5,0	1,03
Effizienz und Effektivität operativer Tätigkeiten 2010						
1. Verhältnis zwischen Arbeitseinsatz und Zielerreichung wird analysiert	115	2	6	4,98	5,0	0,75
2. Prozessoptimierung wird angestrebt	117	4	6	5,30	5,0	0,65
3. Kritische Erfolgsfaktoren werden regelmässig analysiert	117	1	6	5,15	5,0	0,78
4. Ressourcen werden gemäss den Zielsetzungen zugeteilt	117	2	6	5,12	5,0	0,83
Leistungsbeurteilung als Beispiel operativer Steuerung und Kontrolle 2008 <i>Aufgrund von Leistungsbeurteilung werden / wird...</i>						
1. Arbeitseinsatz der Mitarbeiter überwacht	119	1	6	4,40	4,0	1,07
2. Risiken / Unsicherheiten aufgedeckt	119	1	6	4,24	4,0	1,00
3. <i>potenzielle</i> Risiken / Unsicherheiten mit Mitarbeitern diskutiert	119	2	6	4,45	5,0	1,03
4. entsprechende Gegenmassnahmen gemeinsam erarbeitet	119	2	6	4,55	5,0	0,97
Elemente des Kontrollumfelds – 2008 und 2010						
Kontrollumfeld 2008						
1. Anforderungsprofile an Mitarbeiter sind definiert	119	2	6	4,62	5,0	1,07
2. VR-Mitglieder hinterfragen wichtige Entscheidungen der Geschäftsleitung	119	1	6	4,83	4,0	1,11

3. Wertschöpfungsprozess ist schriftlich abgebildet (z.B. mit Flussdiagramm)	119	2	6	3,67	5,0	1,50
4. Mitarbeitern werden klare Verantwortungsbereiche zugewiesen	119	2	6	4,76	5,0	0,99
Kontrollumfeld 2010						
1. Anforderungsprofile an Mitarbeiter sind definiert	118	2	6	5,18	5,0	0,74
2. VR-Mitglieder hinterfragen wichtige Entscheidungen der Geschäftsleitung	118	1	6	5,12	5,0	0,98
3. Wertschöpfungsprozess ist schriftlich abgebildet (z.B. mit Flussdiagramm)	118	1	6	4,47	5,0	1,40
4. Mitarbeitern werden klare Verantwortungsbereiche zugewiesen	118	3	6	5,17	5,0	0,71
Wie schätzen Sie die Komplexität Ihrer Gesellschaft ein?						
1. Beschaffung von Vorleistungen	114	1	6	3,80	4,0	1,21
2. Forschungs- / Innovationsbestrebung	114	1	6	3,57	4,0	1,57
3. Anzahl der Produkte / Leistungen	119	1	6	4,22	4,0	1,41
4. Art der Leistungserbringung	119	1	6	4,78	5,0	0,99
5. Art der Kundenbeziehung	118	1	6	4,79	5,0	1,12
6. Diversität der Absatzmärkte	117	1	6	3,84	4,0	1,41

LITERATURVERZEICHNIS

- Abernethy, M. A./Chua, W. F. (1996): A Field Study of Control System „Redesign“: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. In: Contemporary Accounting Research, Vol. 13 (2), S. 569-606.
- Abernethy, M. A./Stoelwinder, J. U. (1995): The Role of Professional Control in the Management of Complex Organizations. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 20 (1), S. 1-17.
- Anderson, S. W./Christ, M. H./Sedatole, K. L. (2006): Managing Strategic Alliance Risk: Survey Evidence of Control Practices in Collaborative Inter-Organizational Settings. Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Angelopoulou, A. (2008): Lidl soll 1,5 Millionen Euro Bußgeld zahlen. FAZ.net (Hrsg.), Online: <http://www.faz.net/s/RubD16E1F55D21144C4AE3F9DDDF52B6E1D9/Doc~E317CE00A949A4FDBB0C43432FA937195~ATpl~Ecommon~Scontent.html>, (12.09.08).
- Argyris, C. (1990): The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 15 (6), S. 503-511.
- Armistead, C. G./Clark, G. (1993): Resource Activity Mapping: The Value Chain in Service Operations Strategy. In: The Service Industries Journal, Vol. 13 (4), S. 221-239.
- Armstrong, M. (2006): Performance Management – Key Strategies and Practical Guidelines. 3. Aufl., London, Kogan Page.
- Ashbaugh-Skaife, H./Collins, D. W./Kinney, W. R., Jr. (2007): The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies prior to SOX-mandated Audits. In: Journal of Accounting and Economics, Vol. 44 (1-2), S. 166-192.
- Ashbaugh-Skaife, H./Collins, D. W./Kinney, W. R., Jr./LaFond, R. (2006): The Effect of Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity Capital. Working Paper, University of Wisconsin-Madison, University of Iowa, University of Texas at Austin, Massachusetts Institute of Technology, Online: <http://ssrn.com/abstract=896760>, (04.02.07).
- Atteslander, P. (2003): Methoden der empirischen Sozialforschung. 10., neu bearb. und erw. Aufl., Berlin, de Gruyter.
- Balachandran, B. V./Ramanan, R. (1988): Optimal Internal Control Strategy under Dynamic Conditions. In: Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 3 (1), S. 1-13.
- Beasley, M. S./Carcello, J. V./Hermanson, D. R./Lapides, P. D. (2000): Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms. In: Accounting Horizons, Vol. 14 (4), S. 441-454.

- Behr, G. (2006): Grundzüge des neuen Revisionsrechts – Überblick und internationaler Kontext. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 5, S. 306-309.
- Beneish, M. D./Billings, M. B./Hodder, L. D. (2007): Internal Control Weaknesses and Information Uncertainty. Working Paper, Indiana University, New York University, Online: <http://ssrn.com/abstract=896192>, (02.11.07).
- Benoit, R. (2006): The Lord & Benoit Report: Do the Benefits of 404 Exceed the Cost? Online: <http://www.section404.org/pdf/Lord%20&%20Benoit%20Report%20Do%20the%20Benefits%20of%20404%20Exceed%20the%20Cost.pdf>, (19.10.07).
- Berens, W./Schmitting, W. (2004): Zum Verhältnis von Controlling, Interner Revision und Früherkennung vor dem Hintergrund der Corporate Governance. In: Freidank, C.-C. (Hrsg.): Corporate Governance und Controlling. Heidelberg, Physica, S. 51-75.
- BfS - Bundesamt für Statistik (2007a): Betriebszählung 2005 – Die wichtigsten Ergebnisse in Kürze. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/news/publikationen.Document.89458.pdf>, (02.10.2007).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2007b): Marktwirtschaftliche Unternehmen nach Wirtschaftsabteilungen und Grössenklasse, 2005. Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/erhebungen__quellen/blank/blank/bz/08.Document.20927.xls, (18.01.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2007c): Regionale Verteilung – Anzahl Arbeitsstätten und Beschäftigte nach Kantonen, 2005. Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/key/01/regionale_verteilung.html, (05.01.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2007d): Überlebensraten neuer Unternehmen. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/data.Document.20939.xls>, (19.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008a): Anteil Lehrstellen an Arbeitsstellen. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/15/04/ind4.Document.89172.xls>, (30.10.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008b): Aufteilung nach NOGA und Kanton. Online: (nicht veröffentlichte Email), (17.03.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008c): Aufteilung nach NOGA und Kanton. Online: (nicht veröffentlichte Email), (02.05.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008d): Ausfuhr nach Wirtschaftsräumen und Bestimmungsländern. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/05/blank/data.Document.20975.xls>, (14.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008e): Betriebs- und Unternehmensregister (BUR) – Beschreibung. Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/inv_reg/02/01.html, (29.04.08).

- BfS - Bundesamt für Statistik (2008f): Einfuhr nach Wirtschaftsräumen und Bestimmungsländern. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/05/blank/data.Document.20973.xls>, (14.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008g): Entwicklung der Beiträge der Wirtschaftssektoren ans BIP. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/02/06/ind13.indicator.138401.html>, (07.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008h): Erhebungen, Quellen – Aktualisierungserhebung des Betriebs- und Unternehmensregisters (ERST). Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/erhebungen__quellen/blank/blank/erst/02.html, (18.04.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008i): Ihre Daten. Online: (nicht veröffentlichte Email), (25.02.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008j): Nomenklaturen – Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige (NOGA) – Revision NOGA 2008. Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/nomenklaturen/blank/blank/noga0/revision_noga_2007.html, (23.04.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (2008k): Revision NOGA 2008. Online: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/nomenklaturen/blank/blank/noga0/revision_noga_2007.html, (07.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (o. J.-a): KUBB 2008 – 46 Grosshandel (ohne Handel mit Motorfahrzeugen). Online: <http://www.kubb2008.bfs.admin.ch/Default.aspx?code=46>, (28.11.08).
- BfS - Bundesamt für Statistik (o. J.-b): KUBB 2008 – 87 Heime (ohne Erholungs- und Ferienheime). Online: <http://www.kubb2008.bfs.admin.ch/Default.aspx?code=87>, (28.11.08).
- Bhicknapahari, S., von (2008): Neuerungen im Accounting. Konferenzpaper: Neuerungen im Accounting, Zürich, veb.ch.
- Biermann, P. (2005): Marketinglösungen für das mittelständische Kundensegment der Schweizer Branche für Informationstechnologie. Diss. Univ. St. Gallen, Bonn.
- Bisbe, J./Otley, D. T. (2004): The Effects of the Interactive use of Management Control Systems on Product Innovation. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 (8), S. 709-737.
- BITKOM - Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e. V. (2008): Enterprise 2.0 – Analyse zu Stand und Perspektiven in der deutschen Wirtschaft. Online: http://www.bitkom.org/files/documents/BITKOMStudie_Enterprise_2Punkt0.pdf, (18.11.08).
- Böckli, P. (2002): Harte Stellen im Soft Law: Zum Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 11, S. 981-996.

- Böckli, P. (2003): Leitung eines „Audit Committee“: Gratwanderung zwischen Übereifer und Unsorgfalt. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 8, S. 559-572.
- Böckli, P. (2005): Audit Committee: Der Prüfungsausschuss des Verwaltungsrates auf Gratwanderung zwischen Übereifer und Unsorgfalt. Schriften zum Aktienrecht, 22, Druey, J. N./Forstmoser, P. (Hrsg.), Zürich, Schulthess.
- Böckli, P. (2007): Existenz eines internen Kontrollsystems – eine neue Pflichtübung der Revisionsstelle. In: Die Unternehmung, Vol. 6, S. 463-482.
- Bortz, J. (1993): Statistik für Sozialwissenschaftler. 4., vollst. überarb. Aufl., Berlin, Springer.
- Bortz, J./Döring, N. (2006): Forschungsmethoden und Evaluation – für Human- und Sozialwissenschaftler. 4., überarb. Aufl., Heidelberg, Springer.
- Bortz, J./Lienert, G. A. (2003): Kurzgefasste Statistik für die klinische Forschung – Leitfaden für die verteilungsfreie Analyse kleiner Stichproben. 2., akt. und bearb. Aufl., Berlin, Springer.
- Bourqui, C./Blumer, A. (1994): „Internal Control“: Problembestand und Entwicklungstendenzen – Verminderung von Vermögensverlusten als Zielsetzung. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 12, S. 1069-1080.
- Brockhaus (2005-07): Brockhaus – Die Enzyklopädie: in 30 Bänden. Online-Ausgabe (20.10.08), 21., neu bearb. Aufl., Leipzig, Brockhaus.
- Brümmer, E. (2001): Interne Auditierung als Instrument zur Weiterentwicklung von betrieblichem Umweltschutz und von Umweltmanagementsystemen – eine Fallstudie. Diss. Univ. St. Gallen, St. Gallen.
- Bruns, W. J., Jr./Waterhouse, J. H. (1975): Budgetary Control and Organizational Structure. In: Journal of Accounting Research, Vol. 13 (2), S. 177-203.
- Bryan, S./Lilien, S. (2005): Characteristics of Firms with Material Weaknesses in Internal Control: An Assessment of Section 404 of Sarbanes-Oxley. Working Paper, Wake Forest University, City University of New York, Online: <http://ssrn.com/abstract=682363>, (04.02.07).
- Buff, H. G. (2000): Compliance – Führungskontrolle durch den Verwaltungsrat. Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, 199, Forstmoser, P. (Hrsg.), Zürich, Schulthess.
- Bundesrat (2004): Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004. Online: <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2004/3969.pdf>, (11.04.2008).
- Burr, W./Musil, A./Stephan, M./Werkmeister, C. (2005): Unternehmensführung. Strategien der Gestaltung und des Wachstums von Unternehmen. München, Vahlen.

- Campbell, D. R./Campbell, M. V./Adams, G. W. (2006): Adding Significant Value with Internal Controls. In: The CPA Journal, Vol. 76 (6), S. 20-25.
- Camponovo, R. A. (2005): Gesetzesentwurf zum neuen Revisionsrecht – Offene Fragen aus Sicht der Revisionsstelle nach der Beratung im Nationalrat. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 4, S. 221-230.
- Carter, C. (2007): Compliance through Self Assessment. In: Internal Auditor, Vol. 64 (2), S. 69-72.
- Chenhall, R. H. (2003): Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 (2-3), S. 127-168.
- Chow, C. W./Kato, Y./Merchant, K. A. (1996): The Use of Organizational Controls and their Effects on Data Manipulation and Management Myopia: a Japan vs. U.S. Comparison. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 21 (2/3), S. 175-192.
- CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants (1995): Guidance on Control. Toronto, CICA.
- CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants (2004): CEO and CFO Certification – Improving Transparency and Accountability. Online: http://www.rmgbc.ca/multimedia/Download_Library/Research_Guidance/MDandA_Business_Reporting/English/CEOandCFO_Certification.pdf, (05.10.2007).
- Commission (2003): Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the Definition of Micro, Small and Medium-sized Enterprises. Online: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:EN:PDF>, (18.09.08).
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1994a): Internal Control: Integrated Framework. 2 Volume Edition, Jersey City, COSO.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1994b): Internal Control: Integrated Framework – Evaluation Tools. 2 Volume Edition, Jersey City, COSO.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2006): Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies – Volume II: Guidance. Jersey City, COSO.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2008): Internal Control – Integrated Framework – Guidance on Monitoring Internal Control Systems – Volume II – Guidance. Exposure Draft. Online: http://www.theiia.org/go?to=Monitoring_ICSVol2, (26.09.08).
- Crawford, D. B. (2000): Levels of Control. In: Internal Auditor, Vol. 57 (5), S. 42-45.
- Cunningham, C. (2005): Section 404 Compliance and ‚Tone at the Top‘. In: Financial Executive, Vol. 21 (5), S. 6.

- Cunningham, L. A. (2004): The Appeal and Limits of Internal Controls to Fight Fraud, Terrorism, Other Ills. In: *Journal of Corporation Law*, Vol. 29 (2), S. 267-336.
- Davila, T. (2005): An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30 (3), S. 223-248.
- De Franco, G./Guan, Y./Lu, H. (2005): The Wealth Change and Redistribution Effects of Sarbanes-Oxley Internal Control Disclosures. Working Paper, University of Toronto, Online: <http://ssrn.com/abstract=706701>, (02.11.07).
- Deakin, S./Konzelmann, S. J. (2004): Learning from Enron. In: *Corporate Governance*, Vol. 12 (2), S. 134-142.
- DeFond, M. L./Jiambalvo, J. (1991): Incidence and Circumstances of Accounting Errors. In: *The Accounting Review*, Vol. 66 (3), S. 643-655.
- DeZoort, F. T. (1997): An Investigation of Audit Committee's Oversight Responsibilities. In: *Abacus*, Vol. 33 (2), S. 208-227.
- Dibbern, F. F. (2002): Mittelstand im Wandel des Wettbewerbs – Möglichkeiten und Grenzen kooperativer Unternehmensnetzwerke als strategische Option. Diss. Univ. Freiburg i. Brsg., Freiburg i. Brsg.
- Diederichs, M. (2004): Risikomanagement und Risikocontrolling: Risikocontrolling – ein integrierter Bestandteil einer modernen Risikomanagement-Konzeption. *Controlling Praxis*, Horváth, P./Reichmann, T. (Hrsg.), München, Franz Vahlen.
- Diekmann, A. (2005): Empirische Sozialforschung – Grundlagen, Methoden, Anwendungen. 13. Aufl., Reinbek, Rowohlt.
- Dillerup, R./Stoi, R. (2006): Unternehmensführung. München, Vahlen.
- Donaldson, L. (1995): American Anti-Management Theories of Organization – A Critique of Paradigm Proliferation. *Cambridge Studies in Management*, Cambridge, University Press.
- Donaldson, L. (2001): The Contingency Theory of Organizations. *Foundations for Organizational Series*, Whetten, D. (Hrsg.), Thousand Oaks, Sage.
- Dörner, D./Doleczik, G. (2000): Prüfung des Risikomanagements. In: Dörner, D./Horváth, P./Kagermann, H. (Hrsg.): *Praxis des Risikomanagements – Grundlagen, Kategorien, branchenspezifische und strukturelle Aspekte*. Stuttgart, Schäffer-Poeschel, S. 193-217.
- Doss, M. (2004): Section 404 Reports on Internal Control: Impact on Ratings will Depend on Nature of Material Weaknesses Reported. Moody's Investors Service (Hrsg.), Online: <http://www.complianceweek.com/s/documents/Moodys%20Section%20404.pdf>, (19.02.07).

- Doyle, J./Ge, W./McVay, S. (2007): Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. In: Journal of Accounting and Economics, Vol. 44 (1-2), S. 193-223.
- Durand, R./Vargas, V. (2003): Ownership, Organization, and Private Firms' efficient Use of Resources. In: Strategic Management Journal, Vol. 24 (7), S. 667-675.
- Ebers, M./Gotsch, W. (2006): Institutionenökonomische Theorien der Organisation. In: Kieser, A./Ebers, M. (Hrsg.): Organisationstheorien. 6., erw. Aufl., Stuttgart, Kohlhammer, S. 247-308.
- Economiesuisse (2002): Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance. Online: http://www.economiesuisse.ch/web/de/PDF%20Download%20Files/PosPap_CorpLaw_20020725.pdf, (20.08.2007).
- Ehrbar, A. (2007): Internal Control in mittelständischen Unternehmen – Ein Vergleich zwischen den USA und der Schweiz. Diplomarbeit Univ. Zürich, Zürich.
- Eichkorn, J. (1996): Der Einbezug umweltrelevanter unternehmerischer Aktivitäten in die finanzielle Rechnungslegung in Deutschland, der Schweiz und den USA – Ein Vergleich länderspezifischer Rechnungslegungsunterschiede zur Entwicklung einer integrierenden Umweltrechnungslegung und eines neuen Kennziffernsystems. Diss. Univ. St. Gallen, Hallstadt.
- Eisenhardt, K. M. (1985): Control: Organizational and Economic Approaches. In: Management Science, Vol. 31 (2), S. 134-149.
- Eisenhardt, K. M. (1989): Agency Theory: An Assessment and Review. In: Academy of Management Review, Vol. 14 (1), S. 57-74.
- Epple, M. (2000): Prozessqualität – Ansätze zum Qualitätsmanagement bei innerbetrieblichen und zwischenbetrieblichen Prozessen. Diss. Univ. St. Gallen, St. Gallen.
- Eppler, M. J. (2003): Managing Information Quality – Increasing the Value of Information in Knowledge-intensive Products and Processes. Berlin, Springer.
- Erfurt, R. A. (2006): Corporate Governance in der Netzökonomie. Diss. Univ. St. Gallen, Berlin.
- EU - Europäische Union (2006): RICHTLINIE 2006/43/EG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTES UND DES RATES vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. Online: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2006/l_157/l_15720060609de00870107.pdf, (14.11.08).
- Fachstelle für Statistik Kanton St. Gallen (2007): Beschäftigte, Vollzeitäquivalente und Arbeitsstätten 1995-2005, nach Branchen, Rechtsform und Betriebsgrößenklassen. Online: <http://www.statistik.sg.ch/home/themen/b03/BZ.Par.0022.File.tmp/Branchen->

- alle-Sektoren_Betriebsgroessenklassen_Rechtsform_KantonSG_CH_1995-2005.pdf, (02.10.2007).
- Fama, E. F. (1980): Agency Problems and the Theory of the Firm. In: The Journal of Political Economy, Vol. 88 (2), S. 288-307.
- Fama, E. F./Jensen, M. C. (1983): Separation of Ownership and Control. In: Journal of Law and Economics, Vol. 26 (2), S. 301-325.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (2004): Avoiding Business Failure – A Guide for SMEs. Online: <http://www.fee.be/download.asp?private=False&filename=http://www.fee.be/fileupload/upload/Avoiding%20Business%20Failure%2004101532005191130.pdf>, (17.01.07).
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (2005a): How SMEs can reduce the Risk of Fraud. Online: <http://www.fee.be/download.asp?private=False&filename=http://www.fee.be/fileupload/upload/How%20SMEs%20can%20reduce%20the%20Risk%20of%20Fraud%2005117112005121149.pdf>, (17.01.07).
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (2005b): Risk Management and Internal Control in the EU – Discussion Paper. Online: <http://www.fee.be/download.asp?private=False&filename=http://www.fee.be/fileupload/upload/Risk%20Management%20and%20Internal%20Control%20in%20the%20EU%20Discussion%20Paper%2005031282005121024.pdf>, (17.01.07).
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (2006): Debate on Internal Control Reporting remains open. Online: <http://www.fee.be/fileupload/upload/PR75.Analysis%20of%20Responses%20Risk%20Management%20and%20Internal%20Control%20DP%20060504452006351523.pdf>, (18.01.07).
- FEI - Financial Executives International (2004): FEI Special Survey on Sarbanes-Oxley Section 404 Implementation – Executive Summary. Online: http://www2.fei.org/news/404_july.cfm?, (19.02.07).
- FEI - Financial Executives International (2006): FEI Survey on Sarbanes-Oxley Section 404 Implementation – Executive Summary. Online: http://www2.fei.org/files/spacer.cfm?file_id=2104, (19.02.07).
- FEW - Forschungsinstitut für Empirische Ökonomie und Wirtschaftspolitik (2008): KMU-Landschaft im Wandel. Online: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/22/publ.Document.105225.pdf>, (30.10.08).
- Franco-Santos, M./Kennerley, M./Micheli, P./Martinez, V./Mason, S./Marr, B./Gray, D./Neely, A. D. (2007): Towards a Definition of a Business Performance Measurement System. In: International Journal of Operations & Production Management, Vol. 27 (8), S. 784-801.
- Freidank, C.-C./Paetzmann, K. (2004): Bedeutung des Controlling im Rahmen der Reformbestrebungen zur Verbesserung der Corporate Governance. In: Freidank, C.-C. (Hrsg.): Corporate Governance und Controlling. Heidelberg, Physica, S. 1-24.

- Freiling, J. (2007): SME Management – What can we learn from Entrepreneurship Theory? Working Paper, Universität Bremen, Online: <http://ssrn.com/abstract=984658>, (08.01.08).
- Frey, U./Halter, F./Zellweger, T. (2004): Bedeutung und Struktur von Familienunternehmen in der Schweiz. Online: <http://www.kmu.unisg.ch/FamilyBusiness/Grundlagenstudie-neu2004.pdf>, (12.07.07).
- Fueglistaller, U. (2004): Charakteristik und Entwicklung von Klein- und Mittelunternehmen (KMU). St. Gallen, KMU HSG.
- Fueglistaller, U./Halter, F. (2005): Familienunternehmen in der Schweiz. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 1-2, S. 35-38.
- Fueglistaller, U./Schliesser, J. (2007): Administrative Belastung von Kleinunternehmen in der Schweiz – Kantone und Unternehmer sind gefragt. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 12, S. 961-964.
- Galloway, D. J. (1994): Control Models in Perspective. In: Internal Auditor, Vol. 51 (6), S. 46-52.
- Garengo, P./Bernardi, G. (2007): Organizational Capability in SMEs – Performance Measurement as a Key System in Supporting Company Development. In: International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 56 (5/6), S. 518-532.
- Garengo, P./Biazzo, S./Bititci, U. S. (2005): Performance Measurement Systems in SMEs: a Review for a Research Agenda. In: International Journal of Management Reviews, Vol. 7 (1), S. 25-47.
- Garengo, P./Bititci, U. S. (2007): Towards a Contingency Approach to Performance Measurement: an Empirical Study in Scottish SMEs. In: International Journal of Operations & Production Management, Vol. 27 (8), S. 802-825.
- Garengo, P./Nudurupati, S./Bititci, U. S. (2007): Understanding the Relationship between PMS and MIS in SMEs: An Organizational Life Cycle Perspective. In: Computers in Industry, Vol. 58 (7), S. 677-686.
- Gastl, R. (2005): Kontinuierliche Verbesserung von Umweltmanagementsystem und Umweltleistung. Diss. Univ. St. Gallen, St. Gallen.
- Ge, W./McVay, S. (2005): The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. In: Accounting Horizons, Vol. 19 (3), S. 137-158.
- Geiß, O./Jörns, T./Jung, C./Keller, T./Klischat, K./Kohlepp, J./Kullmann, S./Unmutz, A./Vogt, A. P. (2007): Die 8. EU-Richtlinie – Kein „SOX“ für Europa – Bestärkung der Tätigkeit der Internen Revision! In: Zeitschrift Interne Revision, Vol. 6, S. 238-241.
- Gigliani, G. B./Bedeian, A. G. (1974): A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972. In: The Academy of Management Journal, Vol. 17 (2), S. 292-305.

- Gillmann, J.-P. (2001): Performance Measurement in Professional Service Firms – Gestaltungsmodell am Beispiel von Wirtschaftsprüfungs- sowie Beratungsunternehmen auf Basis der Balanced Scorecard. Diss. Univ. St. Gallen, Bamberg.
- Ginzberg, M. J. (1980): An Organizational Contingencies View of Accounting and Information Systems Implementation. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 5 (4), S. 369-382.
- Gist, W. E./McClain, G./Shastri, T. (2004): User versus Auditor Perceptions of the Auditor's Report on Internal Control: Readability, Reliability and Auditor Legal Liability. In: American Business Review, Vol. 22 (2), S. 117-129.
- Gleich, R./Hofmann, S. (2006): Controlling. In: Pfohl, H.-C. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe – Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung. Berlin, Erich Schmidt. Bd. 44, 4., völlig neu bearb. Aufl., S. 331-355.
- Goodfellow, J. L./Willis, A. D. (2006a): Internal Control 2006: The next Wave of Certification – Guidance for Management. CICA - The Canadian Institute of Chartered Accountants (Hrsg.), Online: http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/33791/la_id/1.htm, (05.10.2007).
- Goodfellow, J. L./Willis, A. D. (2006b): Internal Control 2006: The next Wave of Certification – Helping smaller public Companies with Certification and Disclosure about Design of Internal Control over Financial Reporting. CICA - The Canadian Institute of Chartered Accountants (Hrsg.), Online: <http://www.rnmb.ca/3/3/5/0/5/index1.shtml>, (05.10.2007).
- Göthlich, S. E. (2006): Zum Umgang mit fehlenden Daten in großzahligen empirischen Erhebungen. In: Albers, S./Klapper, D./Konradt, U./Walter, A./Wolf, J. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung. Wiesbaden, Gabler, S. 133-150.
- Graumann, M. (2008): Controlling – Begriff, Elemente, Methoden und Schnittstellen. 2., vollst. überarb. Aufl., Düsseldorf, IDW.
- Greene, J. C./Caracelli, V. J./Graham, W. F. (1989): Toward a Conceptual Framework for Mixed-Method Evaluation Designs. In: Educational Evaluation and Policy Analysis, Vol. 11 (3), S. 255-274.
- Guilding, C./Cravens, K. S./Tayles, M. (2000): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. In: Management Accounting Research, Vol. 11 (1), S. 113-135.
- Guiral-Contreras, A./Gonzalo-Angulo, J. A./Rodgers, W. (2007): Information Content and Recency Effect of the Audit Report in Loan Rating Decisions. In: Accounting and Finance, Vol. 47 (2), S. 285-304.
- Günther, T. W./Beyer, D./Menninger, J. (2005): Does Relevance Influence Reporting about Environmental and Intangible Success Factors? – Empirical Results from a Survey of Executives from Intangible-driven Industries. In: Schmalenbach Business Review, Vol. 57 (5), S. 101-138.

- Habersaat, M./Schönenberger, A./Weber, W. (2002): Die KMU in der Schweiz und in Europa. Online: http://www.kmu.unisg.ch/subdir/Die_KMU_in_der_Schweiz_und_in_Europa.pdf, (24.02.08).
- Hahn, D./Hungenberg, H. (2001): PuK: Planung und Kontrolle: Planungs- und Kontrollsysteme: Planungs- und Kontrollrechnung: Wertorientierte Controllingkonzepte: Unternehmensbeispiele von Daimler-Chrysler, Siemens, Franz Haniel. Wiesbaden, Gabler.
- Hail, L./Leuz, C. (2006): International Differences in the Cost of Equity Capital: Do Legal Institutions and Securities Regulation Matter? In: *Journal of Accounting Research*, Vol. 44 (3), S. 485-531.
- Hair, J. F., Jr./Black, W. C./Barry, B. J./Anderson, R. E./Tatham, R. L. (2006): *Multivariate Data Analysis*. 6. Aufl., Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Halachmi, A. (2005): Performance Measurement ist only one Way of Managing Performance. In: *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 54 (7), S. 502-516.
- Haleblian, J./Finkelstein, S. (1993): Top Management Team Size, CEO Dominance, and Firm Performance: The moderating Roles of environmental Turbulence and Discretion. In: *Academy of Management Journal*, Vol. 36 (4), S. 844-863.
- Haller, S. (2002): *Dienstleistungsmanagement*. 2. überarb. u. erw. Aufl., Wiesbaden, Gabler.
- Halter, F. (2002): Schweizer KMU und Bankenrating (Basel II) – Resultate und deren Vergleich zweier Erhebungen. Online: http://www.kmu.unisg.ch/subdir/rating_schlussbericht.pdf, (24.02.08).
- Hamer, E. (2006): Volkswirtschaftliche Bedeutung von Klein- und Mittelbetrieben. In: Pfohl, H.-C. (Hrsg.): *Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe – Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung*. Berlin, Erich Schmidt. Bd. 44, 4. völlig neu bearb. Aufl., S. 25-49.
- Hattie, J. (1985): Methodology Review: Assessing Unidimensionality of Tests and Items. In: *Applied Psychological Measurement*, Vol. 9 (2), S. 139-164.
- Hauerding, M./Probst, H.-J. (2006): *Finanz- und Liquiditätsplanung in kleineren und mittleren Unternehmen*. München, Rudolf Haufe.
- Henri, J.-F. (2006): Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 (5), S. 529-558.
- Hermanson, H. M. (2000): An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control. In: *Accounting Horizons*, Vol. 14 (3), S. 325-341.
- Höck, M. (2005): *Dienstleistungsmanagement aus produktionswirtschaftlicher Sicht*. Habilitationsschrift. Betriebswirtschaftliche Forschung zur Unternehmensführung, Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, Gabler.

- Hoffmann, O. (1999): Performance Management – Systeme und Implementierungsansätze. Diss. Univ. St. Gallen, Bern.
- Hofstetter, K. (2002): Erkenntnisse aus der Corporate Governance-Diskussion in der Schweiz – Positive Zwischenbilanz und optimistischer Ausblick. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 11, S. 975-980.
- Hoitsch, H.-J./Winter, P./Baumann, N. (2006): Risikocontrolling bei deutschen Kapitalgesellschaften – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Controlling, Vol. 2, S. 69-78.
- Horváth, P./Gleich, R. (2000): Controlling als Teil des Risikomanagements. In: Dörner, D./Horváth, P./Kagermann, H. (Hrsg.): Praxis des Risikomanagements – Grundlagen, Kategorien, branchenspezifische und strukturelle Aspekte. Stuttgart, Schäffer-Poeschel, S. 99-126.
- Howe, K. R. (1988): Against the Quantitative-Qualitative Incompatibility Thesis or Dogmas Die Hard. In: Educational Researcher, Vol. 17 (8), S. 10-16.
- Hubbard, L. (2000): Control Self-Assessment: a practical Guide. Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors.
- IfM - Institut für Mittelstandsforschung (2008a): IfM Bonn Mittelstandsdefinition. Online: <http://www.ifm-bonn.de/index.php?id=89>, (18.09.08).
- IfM - Institut für Mittelstandsforschung (2008b): KMU-Definition. Online: <http://www.ifm-bonn.de/index.php?id=67>, (18.09.08).
- IfM - Institut für Mittelstandsforschung (2008c): Ziele und Aufgaben des IfM Bonn. Online: <http://www.ifm-bonn.de/index.php?id=60>, (18.09.08).
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2007a): Definition of Internal Auditing. Online: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/definition-of-internal-auditing/>, (22.08.07).
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2007b): International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Online: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/professional-practices-framework/standards/standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>, (20.10.08).
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2007c): The Professional Practices Framework. Altamonte Springs, IIA Research Foundation.
- IRC/PwC - Institut für Rechnungswesen und Controlling/PricewaterhouseCoopers (2008): Wie schneiden Sie ab? Studie über Kontroll- und Prüfungsaktivitäten bei mittelgroßen Unternehmen, Spitälern und Hochschulen in der Schweiz. Zürich.
- IRM/AIRMIC/ALARM - The Institute of Risk Management/The Association of Insurance and Risk Managers/The National Forum for Risk Management in the Public Sector (2002): A Risk Management Standard. Online: http://www.theirm.org/publications/documents/Risk_Management_Standard_030820.pdf, (30.01.07).

- ITGI - Information Technology Governance Institute (2008): CobIT 4.1. Online: <http://www.isaca.org/AMTemplate.cfm?Section=Downloads&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=34172>, (27.09.08).
- Ittner, C. D./Larcker, D. F. (1998): Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. In: *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, S. 205-238.
- Ittner, C. D./Larcker, D. F. (2001): Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: a Value-based Management Perspective. In: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32 (1-3), S. 349-410.
- Jans, V. (2003): Erfahrungen mit Control & Risk Self Assessment – Die Interne Revision als Katalysator für ein aktives Risikomanagement. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 1-2, S. 27-32.
- Jenal, L. (2006): Internal Control – Theoretisches und Empirisches zum ganzheitlichen Zusammenwirken der Control-Funktionen. Diss. Univ. St. Gallen, Bamberg.
- Jensen, K. L./Payne, J. L. (2003): Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise. In: *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22 (2), S. 99-119.
- Jensen, M. C./Meckling, W. (1976): Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs, and Ownership Structure. In: *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 (4), S. 305-360.
- Johnson, R. B./Onwuegbuzie, A. J. (2004): Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. In: *Educational Researcher*, Vol. 33 (7), S. 14-26.
- Jonas, G./Rosenberg, A./Gale, M./Hedges, L. (2007): The Third Year of Section 404 Reporting on Internal Control. Working Paper, Moody's Investors Service, Online: <http://ssrn.com/paper=985546>, (23.10.07).
- Jordan, G. S. (1995): Control Self-Assessment: Making the Choice. Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors.
- Kahnemann, D. (2003): Maps of Bounded Rationality: Psychology for Behavioral Economics. In: *The American Economic Review*, Vol. 93 (5), S. 1449-1475.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1992): The Balanced Scorecard – Measures that drive Performance. In: *Harvard Business Review*, Vol. 70 (1), S. 71-79.
- Kaptein, M./Avelino, S. (2005): Measuring Corporate Integrity: a Survey-based Approach. In: *Corporate Governance*, Vol. 5 (1), S. 45-54.
- Kaya, M. (2006): Verfahren der Datenerhebung. In: Albers, S./Klapper, D./Konradt, U./Wolf, J. (Hrsg.): *Methoden der empirischen Forschung*. Wiesbaden, Gabler, S. 55-72.

- Kelle, U. (2007): Die Integration qualitativer und quantitativer Methoden in der empirischen Sozialforschung – Theoretische Grundlagen und methodologische Konzepte. Wiesbaden, VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Khadjavi, K. (2005): Wertmanagement im Mittelstand. Diss. Univ. St. Gallen, Eschen.
- Kieser, A. (2006a): Der Situative Ansatz. In: Kieser, A./Ebers, M. (Hrsg.): Organisationstheorien. 6., erw. Aufl., Stuttgart, Kohlhammer, S. 215-245.
- Kieser, A. (2006b): Max Webers Analyse der Bürokratie. In: Kieser, A./Ebers, M. (Hrsg.): Organisationstheorien. 6., erw. Aufl., Stuttgart, Kohlhammer, S. 63-92.
- Kieser, A./Walgenbach, P. (2003): Organisation. 4., überarb. u. erw. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Kinney, W. R., Jr. (2000a): Information Quality Assurance and Internal Control for Management Decision Making. Boston, McGraw-Hill.
- Kinney, W. R., Jr. (2000b): Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance. In: Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19 (Supplement), S. 83-90.
- Kinney, W. R., Jr./Maher, M. W./Wright, D. W. (1990): Assertions-based Standards for Integrated Internal Control. In: Accounting Horizons, Vol. 4 (4), S. 1-8.
- Kinney, W. R., Jr./McDaniel, L. S. (1989): Characteristics of Firms Correcting Previously Reported Quarterly Earnings. In: Journal of Accounting and Economics, Vol. 11 (1), S. 71-93.
- Kirsch, W./Maaßen, H. (1989): Einleitung: Managementsysteme. In: Kirsch, W./Maaßen, H. (Hrsg.): Managementsysteme: Planung und Kontrolle. Herrsching, Kirsch. Bd. 56, S. 1-20.
- Kissling, M. (2007): Neue gesetzliche Anforderungen (Art. 728a und 663b OR) zum Internen Kontrollsystem aus Unternehmenssicht. Diplomarbeit Univ. Fachhochschule Nordwestschweiz, Olten.
- Kley, C. R. (2003): Mittelstands-Rating – Nutzen von externen Credit Ratings mittelgrosser Unternehmen bei der Finanzierung. Diss. Univ. St. Gallen, Konstanz.
- KMU-HSG (o. J.): Forschung. Online: <http://www.kmu.unisg.ch/org/kmu/web.nsf/wwwPubInhalteGer/Forschung?opendocument>, (24.09.08).
- Kohl, H. (2004a): Der richtige Benchmarking-Partner. In: Mertins, K. (Hrsg.): Benchmarking – Leitfaden für den Vergleich mit den Besten. Düsseldorf, Symposium, S. 123-139.
- Kohl, H. (2004b): Internationales Benchmarking kleiner und mittlerer Unternehmen. In: Mertins, K. (Hrsg.): Benchmarking – Leitfaden für den Vergleich mit den Besten. Düsseldorf, Symposium, S. 307-322.

- KPMG (2001): Achieving Measurable Performance Improvements in a Changing World: The Search for New Insights. Online: www.kpmg.com.au/aci/docs/measure-performance.pdf, (08.01.08).
- KPMG (2005): Sarbanes-Oxley Section 404 Benchmark Study. Online: <http://www.kpmg.com.cn/redirect.asp?id=6598>, (22.08.2007).
- KPMG/IRC - KPMG/ Institut für Rechnungswesen und Controlling (2005): Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis – Eine aktuelle Standortbestimmung. Zürich, KPMG.
- Krämer, W. (2006): Personalführung und Organisation im Wandel. In: Schauf, M. (Hrsg.): Unternehmensführung im Mittelstand – Rollenwandel kleiner und mittlerer Unternehmen in der Globalisierung. München, Rainer Hampp, S. 203-244.
- Krause, O. (2005): Performance Management – Eine Stakeholder-Nutzen-orientierte und Geschäftsprozess-basierte Methode. Diss. Technische Universität Berlin, Berlin.
- Krishnan, J. (2005): Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. In: *The Accounting Review*, Vol. 80 (2), S. 649-675.
- Kromrey, H. (2006): Empirische Sozialforschung. 11., überarb. Aufl., Opladen, Leske+Budrich.
- Krosnick, J. A. (1999): Survey Research. In: *Annual Review of Psychology*, Vol. 50 (1), S. 537-567.
- Künzle, A. (2005): Finanzcontrolling in KMU. Diss. Univ. St. Gallen, St. Gallen.
- Lambert, R./Leuz, C./Verrecchia, R. E. (2007): Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital. In: *Journal of Accounting Research*, Vol. 45 (2), S. 385-420.
- Lamnek, S. (2005): Qualitative Sozialforschung. 4., vollst. überarb. Aufl., Weinheim, Beltz.
- Lee, T. A. (1971): The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century. In: *Journal of Accounting Research*, Vol. 9 (1), S. 150-157.
- Lengauer, D./Holderegger, M./Amstutz, T. (2007): Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008. KPMG (Hrsg.), Zürich, Schulthess.
- Leone, A. J. (2007): Factors related to Internal Control Disclosure: A Discussion of Ashbaugh, Collins, and Kinney (2007) and Doyle, Ge, and McVay (2007). In: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44 (1-2), S. 224-237.
- Locatelli, M./Hotz, D. (1999): Achieving Business Benefits through Reporting on Internal Controls. In: *Bank Accounting & Finance (Euromoney Publications PLC)*, Vol. 12 (4), S. 40-48.
- Lück, W. (2000): Managementrisiken. In: Dörner, D./Horváth, P./Kagermann, H. (Hrsg.): Praxis des Risikomanagements – Grundlagen, Kategorien, branchenspezifische und strukturelle Aspekte. Stuttgart, Schäffer-Poeschel, S. 311-343.

- Lück, W. (2001): Lexikon der Internen Revision. Lück, W. (Hrsg.), München, Oldenbourg.
- Lührs, J.-C. (2001): Strategische Unternehmensführung im Kontext hoher Marktturbulenz – Entwicklung eines Systematisierungsmodells am Beispiel von Netzwerkbranchen. Diss. Univ. St. Gallen, Wiesbaden.
- Macharzina, K./Wolf, J. (2005): Unternehmensführung – Das internationale Managementwissen – Konzepte – Methoden – Praxis. 5., grundl. überarb. Aufl., Wiesbaden, Gabler.
- Maijoor, S. (2000): The Internal Control Explosion. In: International Journal of Auditing, Vol. 4 (1), S. 101-109.
- Maleri, R./Frietzsche, U. (2008): Grundlagen der Dienstleistungsproduktion. 5., vollst. überarb. Aufl., Berlin, Springer.
- Marti, S./Eberle, R. (2004): Qualität in der Wirtschaftsprüfung. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 5, S. 415-420.
- McKendall, M. A./DeMarr, B./Jones-Ridders, C. (2002): Ethical Compliance Programs and Corporate Illegality: Testing the Assumptions of the Corporate Sentencing Guidelines. In: Journal of Business Ethics, Vol. 37 (4), S. 367-383.
- McKendall, M. A./Wagner, J. A., III (1997): Motive, Opportunity, Choice, and Corporate Illegality. In: Organization Science, Vol. 8 (6), S. 624-647.
- Meier, C. (2006): Ratingmodelle bauen und validieren – Ein Ansatz für Schweizer KMU. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 8, S. 537-541.
- Melis, A. (2005a): Corporate Governance Failures: to what extent is Parmalat a particularly Italian Case? In: Corporate Governance: An International Review, Vol. 13 (4), S. 478-488.
- Melis, A. (2005b): Critical Issues on the Enforcement of the „True and Fair View“ Accounting Principle. Learning from Parmalat. In: Corporate Ownership and Control, Vol. 2 (2), S. 108-119.
- Menzies, C. (2004): Sarbanes-Oxley Act. Professionelles Management interner Kontrollen. Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Menzies, C. (2006): Sarbanes-Oxley und Corporate Compliance – Nachhaltigkeit, Optimierung, Integration. Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Mertins, K./Kohl, H. (2004): Benchmarking – der Vergleich mit den Besten. In: Mertins, K. (Hrsg.): Benchmarking – Leitfaden für den Vergleich mit den Besten. Düsseldorf, Symposium, S. 15-57.
- Meyer, C. (2006): Umsetzung der Corporate-Governance-Richtlinie – Analyse der Geschäftsberichte 2001 bis 2004. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 3, S. 132-137.

- Meyer, C./Widmer, D. (2005): Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis – Eine Standortbestimmung. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 10, S. 781-786.
- Michel, L. (2007): Understanding Decision Making in Organizations to focus its Practices where it matters. In: Measuring Business Excellence, Vol. 11 (1), S. 33-45.
- Miller, D./Friesen, P. H. (1984): A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. In: Management Science, Vol. 30 (10), S. 1161-1183.
- Mills, R. W. (1997): Internal Control Practices within Large UK Companies. In: Keasey, K./Wright, M./The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (Hrsg.): Corporate Governance – Responsibilities, Risks and Remuneration. Chichester, John Wiley & Sons, S. 121-143.
- Moeller, R. (2005): Brink's Modern Internal Auditing. 6. Aufl., Hoboken, John Wiley & Sons.
- Möller, M./Pfaff, D. (2007a): Die Prüfung von IKS bei KMU – Besonderheiten und Problem-bereiche sowie Auswirkungen auf die Prüfung. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 1-2, S. 49-55.
- Möller, M./Pfaff, D. (2007b): Gesetzliche Verankerung der IKS-Prüfungspflicht: Erhöhte materielle Anforderungen an die Revisionsstelle, oder bleibt alles beim alten? In: Schweizer Treuhänder, Vol. 1-2, S. 21-29.
- Möller, M./Steiner, A. (2008): Prüfung der Existenz des IKS gemäss Art. 728a OR – Eine Massnahme zur Vorbeugung von Wirtschaftskriminalität? In: Gesellschaft und Kapitalmarktrecht, Vol. 3 (1), S. 18-32.
- Moores, K./Yuen, S. (2001): Management Accounting Systems and Organizational Configuration: a Life-Cycle Perspective. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (4-5), S. 351-389.
- Mosch, T. (2004): Trends in der IT-Nutzung im Mittelstand. In: HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik, Vol. 240, S. 13-22.
- Moser, H./Eberle, R. (2006): Revisionsstelle und Unternehmensführung – wie wird kommuniziert? – Berichterstattung an den Verwaltungsrat und an die Generalversammlung. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 5, S. 339-345.
- Moser, H./Stenz, T. (2007): Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung – Art. 663b Ziff. 12 revOR. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 9, S. 591-600.
- Moullin, M. (2007): Performance Measurement Definitions – Linking Performance Measurement and organisational Excellence. In: International Journal of Health Care Quality Assurance, Vol. 20 (3), S. 181-183.
- Nadig, L./Marti, S./Schmid, M. (2006): Interne Kontrolle in mittelgrossen Schweizer Unternehmen – Kontrollminimum oder umfassendes IKS. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 3, S. 2-7.

- Neely, A. D. (2005): The Evolution of Performance Measurement Research – Developments in the last Decade and a Research Agenda for the next. In: *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 25 (12), S. 1264-1277.
- Neely, A. D./Adams, C./Kennerley, M. (2002): *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Stakeholder Relationships*. Financial Times (Hrsg.), London, Prentice Hall.
- Nötzli Breinlinger, U. G. (2006): *Situative Corporate Governance: Ein Modell für kleine und mittelgroße Familienunternehmen in der Schweiz*. Diss. Univ. St. Gallen, Schaan.
- O'Regan, N./Sims, M. A./Gallear, D. (2008): Leaders, Loungers, Laggards – The Strategic-Planning-Environment-Performance Relationship re-visited in Manufacturing SMEs. In: *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 19 (1), S. 6-21.
- OANDA (2008): FXHistory: Historical Currency Exchange Rates. Online: <http://www.oanda.com/convert/fxhistory>, (23.11.08).
- Ogneva, M./Subramanyam, K. R./Raghunandan, K. (2006): Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures. Konferenzpaper: Financial Accounting and Reporting Section (FARS), Atlanta, American Accounting Association.
- Onwuegbuzie, A. J./Leech, N. L. (2005): On Becoming a Pragmatic Researcher: The Importance of Combining Quantitative and Qualitative Research Methodologies. In: *International Journal of Social Research Methodology*, Vol. 8 (5), S. 375-387.
- Osburn, H. G. (2000): Coefficient Alpha and related Internal Consistency Reliability Coefficients. In: *Psychological Methods*, Vol. 5 (3), S. 343-355.
- Ostroff, C./Schmitt, N. (1993): Configurations of Organizational Effectiveness and Efficiency. In: *Academy of Management Journal*, Vol. 36 (6), S. 1345-1361.
- Otley, D. T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 (4), S. 413-428.
- Otley, D. T. (1999): Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research. In: *Management Accounting Research*, Vol. 10 (4), S. 363-382.
- Otley, D. T. (2003): Management Control and Performance Management: whence and whither? In: *The British Accounting Review*, Vol. 35 (4), S. 309-326.
- PAIB - Professional Accountants in Business Committee (2004): *Enterprise Governance*. IFAC/CIMA - International Federation of Accountants/The Chartered Institute of Management Accountants (Hrsg.), Online: <http://www.ifac.org/MediaCenter/files/EnterpriseGovernance.pdf>, (14.09.2007).
- PAIB - Professional Accountants in Business Committee (2006): *Internal Controls – A Review of Current Developments*. IFAC - International Federation of Accountants (Hrsg.), Online: <http://www.ifac.org>, (12.06.07).

- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board (2007): An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements. Stand: 01. Oktober 2008. Online: http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_5.pdf, (15.11.08).
- Peemöller, V. H. (2004): Interner Revisor. In: Förtschle, G./Peemöller, V. H. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung und Interne Revision. Heidelberg, Recht und Wirtschaft, S. 151-197.
- Perez-Freije, J. (2007): Design of Organizational Controls for Managing Innovation – Implications for Firms in high-velocity Environments. Diss. Univ. St. Gallen, St. Gallen.
- Pfaff, D./Ruud, T. F. (2008): Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS). 2. Aufl., veb.ch (Hrsg.), Zürich, Orell Füssli.
- Pfäffli, W. (2008): Internes Kontrollsystem als Reizwort für KMU. In: Neue Züricher Zeitung vom 08.01.08, S. 25.
- Pfister, J. (2007): Effective Internal Control: Why do Organizational Values Matter? Konferenzpaper: 12th Annual Ethics Research Symposium, Chicago, American Accounting Association.
- Pfohl, H.-C. (2006a): Abgrenzung der Klein- und Mittelbetriebe von Großbetrieben. In: Pfohl, H.-C. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe – Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung. Berlin, Erich Schmidt. Bd. 44, 4., völlig neu bearb. Aufl., S. 1-24.
- Pfohl, H.-C. (2006b): Unternehmensführung. In: Pfohl, H.-C. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe – Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung. Berlin, Erich Schmidt. Bd. 44, 4., völlig neu bearb. Aufl., S. 79-111.
- Picot, A./Dietl, H./Franck, E. (2005): Organisation – Eine ökonomische Perspektive. 4., überarb. u. erw. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Piser, M. (2004): Strategisches Performance Management – Performance Measurement als Instrument der strategischen Kontrolle. Diss. Univ. Bamberg, Wiesbaden (Gabler Edition Wissenschaft. Unternehmensführung und Controlling).
- Pleitner, H. J. (2008): Bürokratiebelastung und KMU. Konferenzpaper: Innovation, Competitiveness, Growth and Tradition in SMEs – Rencontres de St-Gall 2008, St. Gallen, Fueglistaller, Urs/Volery, Thierry/Weber, Walter, KMU-HSG (Hrsg.).
- Pratt, J. W./Zeckhauser, R. J. (1985): Principals and Agents – the Structure of Business. Boston, Harvard Business School Press.
- Prüfer, P./Rexroth, M. (1996): Verfahren zur Evaluation von Survey-Fragen: Ein Überblick. In: ZUMA-Nachrichten, Vol. 20 (39), S. 95-116.
- Pümpin, C./Wunderlin, C. (2005): Unternehmensentwicklung. Corporate Life Cycles. Metamorphose statt Kollaps. Bern, Haupt.

- PwC - PricewaterhouseCoopers (2006): The Internal Control System: a Rapidly Changing Management Instrument. Online: http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_ass/pwc_ics_changing_e.pdf, (01.11.2006).
- PwC - PricewaterhouseCoopers (2007): Noch ein Jahr – wie fit sind die Schweizer Unternehmen? Online: http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_ass/pwc_iks_umfrage_07_d.pdf, (01.03.2008).
- PwC/ECRC - PricewaterhouseCoopers/Economy & Crime Research Center (2007): Economic Crime: People, Culture and Controls – The 4th biennial Global Economic Crime Survey. PwC (Hrsg.), Online: [http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/1E0890149345149E8525737000705AF1/\\$file/PwC_2007GECS.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/1E0890149345149E8525737000705AF1/$file/PwC_2007GECS.pdf), (05.07.08).
- Rae, K./Subramaniam, N. (2008): Quality of Internal Control Procedures – Antecedents and moderating Effect on organisational Justice and Employee Fraud. In: *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 (2), S. 104-124.
- Rappaport, A. (1999): *Shareholder Value – Ein Handbuch für Manager und Investoren*. 2., vollst. überarb. und akt. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Ray, G./Barney, J. B./Muhanna, W. A. (2004): Capabilities, Business Processes, and Competitive Advantage: Choosing the Dependent Variable in Empirical Tests of the Resource-based View. In: *Strategic Management Journal*, Vol. 25 (1), S. 23-37.
- Reichmann, T. (2006): *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools – Die systemgestützte Controlling-Konzeption*. 7., überarb. und erw. Aufl., München, Franz Vahlen.
- Richardson, S./Tuna, I./Wu, M. (2002): Predicting Earnings Management: The Case of Earnings Restatements. Working Paper, University of Pennsylvania, Hong Kong University of Science and Technology, Online: <http://ssrn.com/abstract=338681>, (24.02.08).
- Richartz, H. (2006): Interne Kontrollen für KMU – Andere Bedürfnisse, andere Lösungsansätze? In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 11, S. 846-850.
- Riesenhuber, F. (2006): Großzahlige empirische Forschung. In: Albers, S./Klapper, D./Konradt, U./Walter, A./Wolf, J. (Hrsg.): *Methodik der empirischen Sozialforschung*. Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, Gabler Edition Wissenschaft, S. 1-18.
- Rikhardsson, P./Best, P./Green, P./Rosemann, M. (2006): Business Process Risk Management, Compliance and Internal Control: A Research Agenda. Second Asia/Pacific Research Symposium on Accounting Information Systems, University of Melbourne.
- Ritchie, B./Brindley, C. (2007): Supply Chain Risk Management and Performance – A Guiding Framework for Future Development. In: *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 27 (3), S. 303-322.

- Ritchie, J./Richardson, S. (2000): Smaller Business Governance: Exploring Accountability and Enterprise from the Margins. In: *Management Accounting Research*, Vol. 11 (4), S. 451-474.
- Rittenberg, L. E. (2006): Internal Control: no small Matter. In: *Internal Auditor*, Vol. 63 (5), S. 47-51.
- Rittenberg, L. E./Martens, F./Landes, C. E. (2007): Internal Control Guidance – Not just a small Matter. In: *Journal of Accountancy*, Vol. 203 (3), S. 46-50.
- Rittenberg, L. E./Miller, P. K. (2005): Sarbanes-Oxley Section 404 Work – Looking at the Benefits. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (Hrsg.), Online: <http://www.theiia.org/download.cfm?file=343>, (24.01.2007).
- Root, S. J. (1998): *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York, John Wiley & Sons, Inc.
- Ruud, T. F./Bodenmann, J. M. (2001): Corporate Governance und interne Revision – Neuorientierung der internen Revision, um einen zentralen Beitrag zu einer effektiven Corporate Governance zu leisten. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 6-7, S. 521-534.
- Ruud, T. F./Bodenmann, J. M. (2002): Corporate Governance in der Schweiz – Standpunkte der Verwaltungsräte von SWX-kotierten Unternehmen. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 4, S. 273-282.
- Ruud, T. F./Hess, N. (2007): Internationale Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung – Konsequenzen für die Schweiz. In: *IRZ - Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, Vol. 4, S. 259-267.
- Ruud, T. F./Isufi, S./Friebe, P. (2008): Pflicht zur Prüfung der Existenz des Internen Kontrollsystems – Bestandesaufnahme zur Steuerung und Kontrolle mittelgrosser Unternehmen in der Schweiz. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 11, S. 938-942.
- Ruud, T. F./Jenal, L. (2004): Internal Control – Ganzheitliche Interne Steuerung und Kontrolle (ISK). In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 12, S. 1045-1050.
- Ruud, T. F./Jenal, L. (2005): Licht im Internal-Control Dschungel – Begriffsdefinitionen sind unerlässlich. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 6-7, S. 455-460.
- Ruud, T. F./Jenal, L./Haymoz, Y. (2005): Leitlinie zum Internen Audit. SVIR - Schweizer Verband für Interne Revision (Hrsg.), Zürich, SKV.
- Ruud, T. F./Pfister, J. (2005): Das interne Kontrollsystem soll man ernst nehmen – Plädoyer für ein gründliches Prüfen durch die Revisoren. In: *Neue Züricher Zeitung* vom 26.05.2005, S. 29.
- Ruud, T. F./Pfister, J./Hanselmann, Y. (2006a): Die Umsetzung des Sarbanes-Oxley Act: Am Beispiel der NYSE-kotierten Schweizer Unternehmen. In: *Zeitschrift Interne Revision*, Vol. 4, S. 166-169.

- Ruud, T. F./Pfister, J./Hanselmann, Y. (2006b): Ein adäquates Mittel zur Finanzberichterstattung? In: IO New Management, Vol. 11, S. 30-36.
- Ruud, T. F./Rüdiger, M. F. (2008): Wie Unternehmen ausser Kontrolle geraten können – Führung als Suche nach dem Gleichgewicht in der unternehmerischen Steuerung und Kontrolle. In: Neue Zürcher Zeitung vom 26.01.08, S. 33.
- Ruud, T. F./Sommer, K. (2006): Enterprise Risk Management – Das COSO-ERM-Framework. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 3, S. 126-131.
- Sachs, L. (2002): Angewandte Statistik – Anwendung statistischer Methoden. 10., überarb. und akt. Aufl., Berlin, Springer.
- Schade, S. (2006): Kennzahlengestütztes Controlling für mittelständische Unternehmenskooperationen. Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung, Bd. 75, zugl. Diss. Univ. Bochum, Abramovici, M./Colbe, W. B., von/Engelhardt, W. H./Gabriel, R./Laßmann, G./Maßberg, W./Meier, H./Pellens, B./Rese, M./Steven, M./Wartmann, R./Werners, B. (Hrsg.), Frankfurt/Main, Peter Lang.
- Schedler, B. H. (2005): Leistungsmessung in multinationalen Unternehmen. Diss. Univ. St. Gallen, Zürich.
- Schendera, C. (2007): Datenqualität mit SPSS. München, Oldenbourg.
- Scherer, A. G. (2006): Kritik der Organisation oder Organisation der Kritik? – Wissenschaftstheoretische Bemerkungen zum kritischen Umgang mit Organisationstheorien. In: Kieser, A./Ebers, M. (Hrsg.): Organisationstheorien. 6., erw. Aufl., Stuttgart, Kohlhammer, S. 19-61.
- Schmiemann, M. (2008): Unternehmen nach Größenklassen – Überblick über KMU in der EU. Online: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-08031/DE/KS-SF-08-031-DE.pdf, (22.09.08).
- Schnatterly, K. (2003): Increasing Firm Value through Detection and Prevention of White Collar-Crime. In: Strategic Management Journal, Vol. 24 (7), S. 587-614.
- Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (1989): Methoden der empirischen Sozialforschung. 2. überarb. u. erw. Aufl., München, Oldenbourg.
- Schnell, R./Hill, P. B./Esser, E. (2005): Methoden der empirischen Sozialforschung. 7., völlig überarb. u. erw. Aufl., München, Oldenbourg.
- Sharma, M. K./Bhagwat, R. (2006): Performance Measurements in the Implementation of Information Systems in Small and Medium-sized Enterprises: a Framework and Empirical Analysis. In: Measuring Business Excellence, Vol. 10 (4), S. 8-21.
- Shaw, H. (2006): The Trouble with COSO – Critics say the Treadway Commission's Controls Framework is outdated, onerous, and overly complicated. But is there an Alternative? In: CFO, Vol. 22 (4), S. 74-77.

- Short, H./Keasey, K./Wright, M./Hull, A. (1999): Corporate Governance: from Accountability to Enterprise. In: Accounting and Business Research, Vol. 29 (4), S. 337-352.
- Siegel, S. (1987): Nichtparametrische statistische Methoden. 3., unveränd. Aufl., Eschborn, Fachbuchhandlung für Psychologie.
- Siemens (2003a): Geschäftsbericht der Siemens AG zum 30. September 2003. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/siemens_ag_281103_final_1129115.pdf, (04.08.08).
- Siemens (2003b): Konzernabschluss gemäss §292a HGB der Siemens AG zum 30. September 2003. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/292a_hgb_konzernabschluss_281103_final_1129113.pdf, (05.08.08).
- Siemens (2004a): Geschäftsbericht der Siemens AG zum 30. September 2004. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/sag04_op04-11-24_1230953.pdf, (04.08.08).
- Siemens (2004b): Konzernabschluss gemäss §292a HGB der Siemens AG zum 30. September 2004. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/hgb_d_04-11-29_1230952.pdf, (05.08.08).
- Siemens (2005a): Geschäftsbericht der Siemens AG zum 30. September 2005. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/siemens_ag_133799.pdf, (04.08.08).
- Siemens (2005b): Konzernabschluss gemäss §292a HGB der Siemens AG zum 30. September 2005. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/292a_e_2005_1337942.pdf, (05.08.08).
- Siemens (2006a): Geschäftsbericht 2006. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/d06_00_gb2006_1417680.pdf, (05.08.08).
- Siemens (2006b): Geschäftsbericht der Siemens AG zum 30. September 2006. Online: http://w1.siemens.com/pool/en/investor_relations/downloadcenter/sag_d_op061212_1425057.pdf, (04.08.08).
- Siemens (2007a): Geschäftsbericht 2007. Online: http://w1.siemens.com/annual/07/pool/download/pdf/d07_00_gb2007.pdf, (04.08.08).
- Siemens (2007b): Geschäftsbericht der Siemens AG zum 30. September 2007. Online: http://w1.siemens.com/pool/de/investor_relations/finanzpublikationen/geschäftsbericht/gb2007/jahresabschluss_siemens_ag.pdf, (04.08.08).
- Simons, R. (1995): Levers of Control. How Managers use innovative Control Systems to drive strategic Renewal. Boston, Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000): Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy. Upper Saddle River, Prentice-Hall.

- Snyder, N. H./Broome, O. W./Zimmerman, K. (1989): Using Internal Controls to reduce Employee Theft in Small Businesses. In: Journal of Small Business Management, Vol. 27 (3), S. 48-55.
- Solomon, D./Bryan-Low, C. (2004): Companies Complain about Cost of Corporate-Governance Rules. In: The Wall Street Journal Online vom 10.02.04, <http://online.wsj.com/ad/article/ironmountain/SB107636732884524922.html>, (23.02.07).
- SpiegelOnline (2008): Handel mit Millionen Melderegisterdaten aufgedeckt. Online: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/0,1518,575097,00.html>, (29.08.08).
- Spira, L. F./Page, M. (2003): Risk Management – The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit. In: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 (4), S. 640-661.
- Stadler, C./Matzler, K./Hinterhuber, H./Renzl, B. (2006): The CEO's Attitude towards the Shareholder Value and the Stakeholder Model. A Comparison between the Continental European and the Anglo-Saxon Perspectives. In: Problems & Perspectives in Management, Vol. 3, S. 41-48.
- Ständerat (2005): Wintersession, vierte Sitzung. Online: http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/s/4710/210572/d_s_4710_210572_210681.htm, (23.05.06).
- Stehmann, A. (1996): Instrumente zur strategischen Planung in kleinen und mittleren Unternehmen. Diss. Univ. Zürich, Bern.
- Stenz, T. (2006): Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag – Eingeschränkte und ordentliche Revision: zwei verschiedene Paar Stiefel. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 5, S. 346-350.
- Stenz, T./Csibi, C. (2008): Was bedeutet die Existenz des IKS gemäss PS 890? – Die Verantwortung von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und die Aufgaben der Revisionsstelle sind definiert. In: Schweizer Treuhänder, Vol. 4, S. 186-190.
- Sveiby, K.-E. (2007): Methods for Measuring Intangible Assets. Online: <http://www.sveiby.com/Portals/0/articles/IntangibleMethods.htm>, (10.01.08).
- SWX - Swiss Exchange (2006): Richtlinie betreffend Informationen zur Corporate Governance. Online: http://www.swx.com/download/admission/regulation/guidelines/swx_guideline_20070101-1_de.pdf, (20.08.2007).
- Tabachnick, B. G./Fidell, L. S. (2007): Using Multivariate Statistics. 5. Aufl., Boston, Pearson.
- Tee, S. W./Bowen, P. L./Doyle, P./Rohde, F. H. (2007): Factors influencing Organizations to improve Data Quality in their Information Systems. In: Accounting and Finance, Vol. 47 (2), S. 335-355.
- Thommen, J.-P. (2003): Glaubwürdigkeit und Corporate Governance. 2., vollst. überarb. Aufl., Zürich, Versus.

- Tomaskovic-Devey, D./Leiter, J./Thompson, S. (1994): Organizational Survey Nonresponse. In: *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39 (3), S. 439-457.
- Treuhand-Kammer (1998): Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998. Bd. 2, Zürich, Treuhand-Kammer.
- Treuhand-Kammer (2004): Schweizer Prüfungsstandards (PS). Zürich, Sihl.
- Treuhand-Kammer (2006): IKS-Positionspapier der Treuhand-Kammer: Berücksichtigung des internen Kontrollsystems in der Abschlussprüfung – Änderungen Obligationenrecht. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 5, S. 360-366.
- Treuhand-Kammer (2008): Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems (PS 890). Online: <http://www.treuhand-kammer.ch/pix/files/PS890.pdf>, (28.03.2008).
- Tritter, R. P./Zittnan, D. S./DeHaas, D. L. (1996): Control Self-Assessment: Experience, Current Thinking, and Best Practices. Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Tuomela, T.-S. (2005): The Interplay of different Levers of Control: a Case Study of introducing a new Performance Measurement System. In: *Management Accounting Research*, Vol. 16 (3), S. 293-320.
- Ulrich, H. (1984): Management. Schriftenreihe Unternehmung und Unternehmensführung; Bd. 13, Dyllick, T./Probst, G. (Hrsg.), Bern, Haupt.
- Vahs, D. (2007): Organisation – Einführung in die Organisationstheorie und -praxis. 6., überarb. u. erw. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel.
- Van de Ven, A. H./Johnson, P. E. (2006): Knowledge for Theory and Practice. In: *Academy of Management Review*, Vol. 31 (4), S. 802-821.
- Van der Stede, W. A./Young, S. M./Chen, C. X. (2006): Doing Management Accounting Survey Research. In: Chapman, C. S./Hopwood, A. G./Shields, M. D. (Hrsg.): *Handbooks of Management Accounting Research*. Oxford, Elsevier. Bd. Two Volume Edition, S. 449-483.
- Verschoor, C. C. (2002): Reflections on the Audit Committee's Role. In: *Internal Auditor*, Vol. 59 (2), S. 26-35.
- Vorhies, J. B. (2004): Key Controls: The Solution for Sarbanes-Oxley Internal Control Compliance. IIAFR - The Institute of Internal Auditors Research Foundation (Hrsg.), Altamonte Springs, IIAFR.
- Wallau, F. (2006): Mittelständische Unternehmen in Deutschland – das Rückrat der Wirtschaft. In: Schauf, M. (Hrsg.): *Unternehmensführung im Mittelstand – Rollenwandel kleiner und mittlerer Unternehmen in der Globalisierung*. München, Rainer Hampp, S. 9-33.

- Walsh, J. P./Seward, J. K. (1990): On the Efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms. In: *Academy of Management Review*, Vol. 15 (3), S. 421-458.
- Waser, P. (2006): Über drei Jahre Corporate-Governance-Richtlinie der SWX: Analysen und Hinweise für Verbesserungen. In: *Schweizer Treuhänder*, Vol. 9, S. 648-656.
- Weber, J. (2007): Planung. In: Freidank, C.-C./Lachnit, L./Tesch, J. (Hrsg.): *Vahlens großes Auditing Lexikon*. München, Vahlen, S. 1032-1033.
- Widener, S. K. (2007): An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32 (7-8), S. 757-788.
- Widmer, D./Pfyffer, H.-U. (2004): Interne Kontrolle. KPMG (Hrsg.), Online: http://www.sgvw.ch/schwerpunkt/archiv/dossier22_pfyffer_handbuch.pdf, (27.06.07).
- Wiesen, J. (2003): Congress enacts SOX of 2002: a two-ton Gorilla awakes and speaks. In: *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 2, S. 429-448.
- Wild, C. (2007): Excellence durch integriertes Performance Management. Diss. Technische Universität Berlin, Berlin.
- Willingham, J. J./Wright, W. F. (1985): Financial Statement Errors and Internal Control Judgments. In: *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5 (1), S. 57-70.
- Winkler, M. M. (2008): From whipped Cream to Multibillion Euro Financial Collaps: The European Regulation on Transnational Insolvency in Action. In: *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 26 (1), S. 352-371.
- Winter, P. (2007): Risikocontrolling in Nicht-Finanzunternehmen – Begriffe, Konzeptionen und Praxis. In: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, Vol. 1, S. 25-30.
- Wolf, J. (2008): *Organisation, Management, Unternehmensführung*. 3. Aufl., Wiesbaden, Gabler.
- Wolf, K. (2003): *Risikomanagement im Kontext der wertorientierten Unternehmensführung*. Diss. Univ. Bayreuth, Wiesbaden.
- Wright, A./Wright, S. (1996): The Relationship between Assessments of Internal Control Strength and Error Occurrence, Impact and Cause. In: *Accounting and Business Research*, Vol. 27 (1), S. 58-71.

Lebenslauf

Zur Person

Name: Felix Reichert
Geburtsdatum: 27. Oktober 1979
Geburtsort: Kassel, Deutschland

Zur Ausbildung

2005 – 2009 Doktorandenstudium, Universität Zürich
2007 Certified Internal Auditor
2002 – 2005 Studium der Betriebswirtschaftslehre, Universität Zürich
2001 ERASMUS-Stipendium, Universität Parma, Italien
1999 – 2001 Wirtschaftsinformatik (Vordiplom), Universität Erlangen-Nürnberg
1996 Strathcona Composite High School, Edmonton, Kanada
1990 – 1999 Abitur, Wilhelmsgymnasium Kassel

Berufliche Tätigkeiten

2004 – 2009 Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Internes Audit des Instituts für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich
2005 Praktikant, Business Risk Services bei Ernst & Young AG, Zürich
2003 Praktikant, World Class Finance bei BearingPoint GmbH, Düsseldorf
2002 Praktikant, Marketing bei SERTO Jacob GmbH, Kassel
1996 – 1999 Diverse Temporärjobs bei Bernhard Starke GmbH, Kassel

