

André Meier

Interne Kontrollsysteme in mittelgrossen Schweizer Unternehmen

Konzeption, Anwendung und Beurteilung



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



Interne Kontrollsysteme in mittelgrossen Schweizer Unternehmen





INTERNE KONTROLLSYSTEME IN MITTELGROSSEN SCHWEIZER UNTERNEHMEN

KONZEPTION, ANWENDUNG UND BEURTEILUNG

Dissertation

eingereicht an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaften
in Betriebswirtschaftslehre

vorgelegt von

André Meier
von Deutschland

genehmigt im Oktober 2013 auf Antrag von
Prof. Dr. Dieter Pfaff
Prof. Dr. Conrad Meyer



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

Zürich, 23.10.2013

Der Vorsitzende des Doktoratsausschusses: Prof. Dr. Josef Zweimüller

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2013

Zugl.: Zürich, Univ., Diss., 2013

978-3-95404-540-2

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2013

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, 2013

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

978-3-95404-540-2



Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Assistent am Institut für Betriebswirtschaftslehre der Universität Zürich entstanden. Hierbei habe ich ein optimales Umfeld vorgefunden, das erheblich zum Gelingen meiner Doktorarbeit beitragen hat.

Zu besonderem Dank bin ich meinem akademischen Lehrer und Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dieter Pfaff für das entgegengebrachte Vertrauen und seine uneingeschränkte Unterstützung und ständige Diskussionsbereitschaft verbunden mit wertvollen Anregungen und Denkanstössen verpflichtet. Herrn Prof. Dr. Conrad Meyer danke ich sehr herzlich für die Übernahme des Koreferats und die ebenfalls wertvollen Diskussionen.

Mein herzlicher Dank gilt des Weiteren allen Mitarbeitenden des Instituts für Betriebswirtschaftslehre und insbesondere den Kolleginnen und Kollegen an den beiden Accounting-Lehrstühlen für die kooperative und angenehme Arbeitsatmosphäre. Ferner danke ich den Studienteilnehmern von über 200 mittelgrossen Schweizer Unternehmen, die als Interviewpartner oder als Teilnehmer an der Befragung die empirische Grundlage dieser Arbeit bilden.

Im privaten Umfeld gilt mein herzlicher Dank einer ganzen Reihe guter Freunde, die mich mit Beistand und guten Ratschlägen durch alle Höhen und Tiefen der Promotionszeit begleitet haben. Ein ganz besonderer Dank gilt meinen Eltern für die stets grosszügige und intensive Unterstützung sowie den jahrelangen Rückhalt in allen Phasen meines bisherigen Lebensweges.

Den grössten Dank schulde ich zweifellos meiner Frau Laurence, die mich mit Geduld und Verständnis in der Zeit der Erstellung der Arbeit begleitet hat. Mit ihrer liebevollen und selbstlosen Unterstützung, den vielen Aufmunterungen und Bestätigungen hielt sie mir trotz ihrer eigenen Berufstätigkeit stets den Rücken für die Forschungstätigkeit frei. Diese Freiheit war schliesslich das Fundament für den erfolgreichen Abschluss des Promotionsprojektes, so dass ich Dir, liebe Laurence, gerne dieses Buch widmen möchte.

André Meier





Inhaltsverzeichnis

Vorwort	II
Inhaltsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	VIII
Abbildungsverzeichnis	XII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Teil I: Theoretische Grundlagen	1
1. Kapitel: Einleitung	1
1.1 Ausgangslage und Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	6
1.3 Terminologische Abgrenzungen	9
1.3.1 Der Begriff «interne Kontrolle»	9
1.3.2 Der Begriff «mittelgrosses Unternehmen»	13
1.4 Stand der Forschung	14
1.5 Forschungskonzeption	18
1.5.1 Wissenschaftstheoretische Grundposition	18
1.5.2 Forschungsleitende theoretische Ansätze	19
1.5.3 Forschungsvorgehen	20
2. Kapitel: Präzisierung der Faktoren und theoretischen Konstrukte	23
2.1 Situativer Kontext interner Kontrollsystem	23
2.1.1 Unternehmensinterne Faktoren	23
2.1.1.1 Unternehmensgrösse und Branche	23
2.1.1.2 Organisationsstruktur und Organisationsform	24
2.1.1.3 Risikobereitschaft	34
2.1.1.4 Interne Komplexität	36
2.1.1.5 Restrukturierung	37
2.1.1.6 Mittelstand und Familienunternehmen	38
2.1.2 Unternehmensexterne Faktoren	41
2.1.2.1 Dynamik der Unternehmensumwelt	42
2.1.2.2 Komplexität der Unternehmensumwelt	42
2.1.2.3 Wettbewerbsintensität	43

2.1.3	Erweiterung des Bezugsrahmens um die Kontextfaktoren	43
2.2	Konzeption interner Kontrollsysteme	45
2.2.1	Konzeption als originäre Aufgabe der Unternehmensleitung	45
2.2.2	Rahmenwerke zur Konzeption und Beurteilung interner Kontrollsysteme	46
2.2.2.1	Verschiedene Rahmenwerke im Überblick	46
2.2.2.2	COSO Internal Control - Integrated Framework	49
2.2.2.3	COSO Enterprise Risk Management Framework	50
2.2.2.4	COSO-Leitfaden für börsennotierte KMU	51
2.2.3	Komponenten interner Kontrollsysteme	54
2.2.3.1	Kontrollumfeld	54
2.2.3.2	Risikobeurteilung	58
2.2.3.3	Kontrollaktivitäten	60
2.2.3.4	Information und Kommunikation	62
2.2.3.5	Überwachung	65
2.2.4	Ausgestaltung interner Kontrollsysteme	66
2.2.5	Erweiterung des Bezugsrahmens um die Konzeptionsfaktoren	69
2.3	Anwendung interner Kontrollsysteme	71
2.3.1	Ziele interner Kontrollsysteme (COSO-Zielkategorien)	71
2.3.1.1	Effektivität und Effizienz der operativen Geschäftstätigkeit	71
2.3.1.2	Verlässlichkeit und Ordnungsmässigkeit der finanziellen Berichterstattung	73
2.3.1.3	Einhaltung anwendbarer Normen (Compliance)	76
2.3.2	Funktionen interner Kontrollsysteme	77
2.3.2.1	Informationsfunktion interner Kontrollsysteme	78
2.3.2.2	Sicherungsfunktion interner Kontrollsysteme	79
2.3.3	Risikoadressierung interner Kontrollsysteme	80
2.3.4	Erweiterung des Bezugsrahmens um die Anwendungsfaktoren	81
2.4	Wirksamkeit interner Kontrollsysteme	83
2.4.1	Beurteilung durch die Revisionsstelle	83
2.4.2	Beurteilung des internen Kontrollsystems durch die Geschäftsführung	86
2.4.2.1	Reifegradmodell zur Beurteilung interner Kontrollsysteme	87
2.4.2.2	Schwächen im internen Kontrollsystem	89

2.4.3	Erweiterung des Bezugsrahmens um die Beurteilungsfaktoren	91
3.	Kapitel: Ableitung der Forschungsfragen und Hypothesen	93
3.1	Forschungsfragen zum Forschungsziel 1	93
3.1.1	Situativer Kontext interner Kontrollsysteme	93
3.1.2	Konzeption interner Kontrollsysteme	95
3.1.3	Anwendung interner Kontrollsysteme	96
3.1.4	Wirksamkeit Interner Kontrollsysteme	97
3.2	Hypothesen zum Forschungsziel 2	98
3.2.1	Unternehmensgrösse und Branche	98
3.2.2	Organisationsstruktur und Organisationsform	102
3.2.3	Risikobereitschaft	104
3.2.4	Interne Komplexität	106
3.2.5	Restrukturierung	107
3.2.6	Mittelstand und Familienunternehmen	108
3.2.7	Unsicherheit der Unternehmensumwelt	109
3.3	Hypothesen zu den Forschungszielen 3 und 4	113
Teil II:	Empirische Untersuchung	115
4.	Kapitel: Operationalisierung der theoretischen Konstrukte	115
4.1	Grundlagen der Operationalisierung	115
4.1.1	Systematisierung der Messmodelle	116
4.1.2	Systematisierung der Skalenniveaus	119
4.1.3	Rückgriff auf bestehende und Entwicklung neuer Konstrukte	120
4.1.4	Verwendung von 1-Item-Messungen	122
4.1.5	Implikationen für die weitere Untersuchung	123
4.2	Operationalisierung der Messmodelle	125
4.2.1	Situativer Kontext interner Kontrollsysteme	125
4.2.1.1	Unternehmensgrösse und Branche	125
4.2.1.2	Organisationsstruktur und Organisationsform	127
4.2.1.3	Risikobereitschaft	128
4.2.1.4	Interne Komplexität	129
4.2.1.5	Restrukturierung	129
4.2.1.6	Mittelstand und Familienunternehmen	130
4.2.1.7	Unsicherheit der Unternehmensumwelt	131
4.2.2	Konzeption interner Kontrollsysteme	134

4.2.3	Anwendung interner Kontrollsysteme	137
4.2.4	Wirksamkeit interner Kontrollsysteme	139
4.3	Zusammenfassung	141
5. Kapitel:	Datenerhebung und Datengrundlage	143
5.1	Erhebung der Datengrundlage	143
5.1.1	Festlegung der Grundgesamtheit	143
5.1.2	Bildung der Stichprobe	146
5.1.3	Verlauf der Datenerhebung	150
5.1.3.1	Erhebungsmethode und Erhebungsinstrument	150
5.1.3.2	Vor- und Hauptuntersuchung	156
5.1.3.3	Rücklauf	158
5.2	Aufbereitung der Datengrundlage	160
5.2.1	Überprüfung auf Kodierungsfehler	160
5.2.2	Behandlung fehlender Werte	160
5.3	Beurteilung der Messung	165
5.3.1	Grundlagen zur Gütebeurteilung	165
5.3.1.1	Beurteilung der Objektivität	167
5.3.1.2	Beurteilung reflektiver Messmodelle	168
5.3.1.3	Beurteilung formativer Messmodelle	173
5.3.2	Beurteilung der Operationalisierungen	174
5.3.2.1	Beurteilung der reflektiven Konstrukte	175
5.3.2.2	Beurteilung der formativen Konstrukte	184
5.4	Beurteilung der Datengrundlage	186
5.4.1	Repräsentativität der Stichprobe	186
5.4.1.1	Beurteilung der Rücklaufquote	186
5.4.1.2	Beurteilung der Stichprobenstruktur	187
5.4.2	Überprüfung auf Verzerrungen	189
5.4.2.1	Überprüfung auf Nonresponse Bias	190
5.4.2.2	Überprüfung auf Single Informant Bias	191
5.4.2.3	Überprüfung auf Method Source Bias	192
5.4.2.4	Überprüfung auf Common Method Bias	192
5.5	Zusammenfassung	194

6. Kapitel: Datenanalyse	195
6.1 Grundlagen zur Datenanalyse	195
6.2 Univariate Analyse	200
6.2.1 Analyse des situatives Kontextes interner Kontrollsysteme	200
6.2.2 Analyse der Konzeption interner Kontrollsysteme	204
6.2.3 Analyse der Anwendung interner Kontrollsysteme	208
6.2.4 Angaben zur Beurteilung interner Kontrollsysteme	212
6.3 Bivariate Analyse	216
6.3.1 Situativer Kontext und Konzeption interner Kontrollsysteme	216
6.3.1.1 Unternehmensgrösse und Branche	216
6.3.1.2 Organisationsstruktur und Organisationsform	220
6.3.1.3 Risikobereitschaft	223
6.3.1.4 Interne Komplexität	224
6.3.1.5 Restrukturierung	225
6.3.1.6 Mittelstand und Familienunternehmen	226
6.3.1.7 Unsicherheit der Unternehmensumwelt	229
6.3.2 Konzeption, Anwendung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme	231
6.4 Multivariate Analyse	233
7. Kapitel: Zusammenfassung und weiterer Forschungsbedarf	243
7.1 Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	243
7.1.1 Erkenntnisse über die Konzeption interner Kontrollsysteme	243
7.1.2 Erkenntnisse über Zusammenhänge zwischen Kontextfaktoren und Konzeption interner Kontrollsysteme	245
7.1.3 Erkenntnisse über Zusammenhänge zwischen der Konzeption, Anwendung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme	247
7.1.4 Implikationen für die Praxis	247
7.2 Kritische Reflexion und weiterer Forschungsbedarf	249
Literaturverzeichnis	252
Anhang	289

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1-1:	Aufbau der Arbeit	8
Tabelle 1-2:	Übergeordnete Zielsetzung interner Kontrollsysteme	10
Tabelle 1-3:	Klassierung von Unternehmen anhand quantitativer Kriterien	14
Tabelle 1-4:	Deutschsprachige Untersuchungen zur Konzeption interner Kontrollsysteme	15
Tabelle 1-5:	Relevante konzeptionelle Untersuchungen zur Gestaltung interner Kontrollsysteme	16
Tabelle 1-6:	Weitere kontingenztheoretische Untersuchungen zum internen Kontrollsystem	17
Tabelle 1-7:	Zugrunde liegende wissenschaftstheoretische Grundposition	19
Tabelle 2-1:	Schwellenwerte für ordentliche Revision	84
Tabelle 2-2:	Zugrunde liegende wissenschaftstheoretische Grundposition	88
Tabelle 3-1:	Forschungsfrage zu den Beweggründen für die Implementierung eines internen Kontrollsystems ^{FB}	94
Tabelle 3-2:	Forschungsfrage zum Kosten-Nutzen-Verhältnis interner Kontrollsysteme ^{FB}	94
Tabelle 3-3:	Forschungsfragen zur OR-Anpassung	94
Tabelle 3-4:	Forschungsfragen zur Struktur und Ausgestaltung Interner Kontrollsysteme ^{FB}	95
Tabelle 3-5:	Forschungsfragen zur Anwendung interner Kontrollsysteme	97
Tabelle 3-6:	Hypothesen zur Wirksamkeit Interner Kontrollsysteme ^{FB}	98
Tabelle 3-7:	Hypothesen zur Wirksamkeit Interner Kontrollsysteme ^{FB}	101
Tabelle 3-8:	Hypothesen zum Einfluss der Branche und des Wirtschaftssektors auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	102
Tabelle 3-9:	Hypothesen zum Einfluss der Organisationsstruktur auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	103
Tabelle 3-10:	Hypothesen zum Einfluss der Organisationsform auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	104
Tabelle 3-11:	Hypothesen zum Einfluss der Risikobereitschaft auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	105
Tabelle 3-12:	Hypothesen zum Einfluss der internen Komplexität auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	107
Tabelle 3-13:	Hypothesen zum Einfluss von Restrukturierungen auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	108
Tabelle 3-14:	Hypothesen zum Einfluss der Mittelstandsausprägung auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	108



Tabelle 3-15:	Hypothesen zum <i>Familieneinfluss</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB} bei Familienunternehmen	109
Tabelle 3-16:	Hypothesen zum Einfluss der <i>Unternehmensumwelt</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	111
Tabelle 3-17:	Hypothesen zum Einfluss der Marktdynamik und der Marktkomplexität auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	112
Tabelle 3-18:	Hypothesen zum Einfluss der Wettbewerbsintensität auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	113
Tabelle 3-19:	Hypothesen zu den Wirkungszusammenhängen zwischen Konzeption, Anwendung und Wirksamkeit interner Kontrollsysteme ^{FB}	114
Tabelle 4-1:	Entscheidungsregeln für die Konstruktspezifikation	119
Tabelle 4-2:	Vorgehen zur Entwicklung von neuen und zur Modifizierung bestehender Messmodellen	122
Tabelle 4-3:	Operationalisierung: <i>Unternehmensgrösse</i>	126
Tabelle 4-4:	Operationalisierung: <i>Branchenzugehörigkeit</i>	127
Tabelle 4-5:	Operationalisierung: <i>Organisationsstruktur</i>	127
Tabelle 4-6:	Operationalisierung: <i>Organisationsform</i>	128
Tabelle 4-7:	Operationalisierung: <i>Risikobereitschaft</i>	128
Tabelle 4-8:	Operationalisierung: <i>Interne Komplexität</i>	129
Tabelle 4-9:	Operationalisierung: <i>Restrukturierung</i>	130
Tabelle 4-10:	Operationalisierung: <i>Mittelstandsausprägung</i>	130
Tabelle 4-11:	Operationalisierung: <i>Familieneinfluss</i>	131
Tabelle 4-12:	Operationalisierung: <i>Unsicherheit der Unternehmensumwelt</i>	132
Tabelle 4-13:	Operationalisierung: <i>Dynamik der Unternehmensumwelt</i>	132
Tabelle 4-14:	Operationalisierung: <i>Komplexität der Unternehmensumwelt</i>	133
Tabelle 4-15:	Operationalisierung: <i>Wettbewerbsintensität</i>	133
Tabelle 4-16:	Operationalisierung: <i>Struktur interner Kontrollsysteme</i>	135
Tabelle 4-17:	Operationalisierung: <i>Ausgestaltung interner Kontrollsysteme</i>	136
Tabelle 4-18:	Operationalisierung: <i>Ziele interner Kontrollsysteme</i>	138
Tabelle 4-19:	Operationalisierung: <i>Funktionen interner Kontrollsysteme</i>	138
Tabelle 4-20:	Operationalisierung: <i>Risikoorientierung interner Kontrollsysteme</i>	139
Tabelle 4-21:	Operationalisierung: <i>Wirksamkeit interner Kontrollsysteme</i> ^{FB}	140
Tabelle 5-1:	Marktwirtschaftliche Schweizer Unternehmen nach Grössenklassen	144
Tabelle 5-2:	Grundgesamtheit der vorliegenden Untersuchung	146
Tabelle 5-3:	Übersicht Rücklauf	158
Tabelle 5-4:	Gütekriterien für reflektive Messmodelle	172
Tabelle 5-5:	Gütekriterien für formative Messmodelle	174



Tabelle 5-6:	Beurteilung der Messung: <i>Risikobereitschaft</i>	175
Tabelle 5-7:	Beurteilung der Messung: <i>Mittelstandsausprägung</i>	176
Tabelle 5-8:	Beurteilung der Messung: <i>Dynamik der Unternehmensumwelt</i>	176
Tabelle 5-9:	Beurteilung der Messung: <i>Komplexität der Unternehmensumwelt</i>	177
Tabelle 5-10:	Beurteilung der Messung: <i>Wettbewerbsintensität</i>	177
Tabelle 5-11:	Beurteilung der Messung: <i>Kontrollumfeld interner Kontrollsysteme</i>	178
Tabelle 5-12:	Beurteilung der Messung: <i>Risikoorientierung interner Kontrollsysteme</i>	179
Tabelle 5-13:	Beurteilung der Messung: <i>Kontrollmassnahmen</i>	179
Tabelle 5-14:	Beurteilung der Messung: <i>Information und Kommunikation</i>	180
Tabelle 5-15:	Beurteilung der Messung: <i>Überwachung interner Kontrollsysteme</i>	181
Tabelle 5-16:	Beurteilung der Messung: <i>Spezialisierung interner Kontrollsysteme</i>	181
Tabelle 5-17:	Beurteilung der Messung: <i>Zentralisierung interner Kontrollsysteme</i>	182
Tabelle 5-18:	Beurteilung der Messung: <i>Formalisierung interner Kontrollsysteme</i>	183
Tabelle 5-19:	Beurteilung der Messung: <i>Integration/Koordination interner Kontrollsysteme</i>	183
Tabelle 5-20:	Beurteilung der Messung: <i>Wirksamkeit interner Kontrollsysteme</i>	184
Tabelle 5-21:	Gütebeurteilung formativ spezifizierter Konstrukte	185
Tabelle 6-1:	Univariate Auswertungsverfahren	196
Tabelle 6-2:	Bivariate Auswertungsverfahren	197
Tabelle 6-3:	Beurteilung interner Kontrollsysteme ^{FB} durch die Revisionsstelle	212
Tabelle 6-4:	Einfluss der <i>Unternehmensgrösse</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	218
Tabelle 6-5:	Einfluss der <i>Branche</i> und des <i>Wirtschaftssektors</i> auf die Konzeption interner Kontrollsystem ^{FB}	220
Tabelle 6-6:	Einfluss der <i>Organisationsstruktur</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	222
Tabelle 6-7:	Einfluss der <i>Organisationsform</i> und der <i>Standardisierung</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	223
Tabelle 6-8:	Einfluss der <i>Risikobereitschaft</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	224
Tabelle 6-9:	Einfluss der <i>internen Komplexität</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	225
Tabelle 6-10:	Einfluss von <i>Restrukturierungen</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	226
Tabelle 6-11:	Einfluss der <i>Mittelstandsausprägung</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	227
Tabelle 6-12:	Verteilung der Stichprobe: <i>Familienunternehmen</i> (McEachern-Typologie)	228



Tabelle 6-13:	<i>Familieneinfluss</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	228
Tabelle 6-14:	Einfluss der <i>Unsicherheit, Dynamik und Komplexität der Unternehmensumwelt</i> sowie der <i>Wettbewerbsintensität</i> auf die Konzeption interner Kontrollsysteme ^{FB}	231
Tabelle 6-15:	Korrelationsanalyse: Wirkungszusammenhänge zwischen Konzeption, Anwendung und Beurteilung interner Kontrollsysteme	232
Tabelle 6-16:	Mann-Whitney-Test: Wirkungszusammenhänge zwischen Konzeption, Anwendung und objektiver Beurteilung	232
Tabelle 6-17:	Übersicht der abhängigen, unabhängigen und Kontrollvariablen	234
Tabelle 6-18:	Ergebnisse der Regressionsanalyse - Modellzusammenfassung	235
Tabelle 6-19:	Ergebnisse der Regressionsanalyse - ANOVA	236
Tabelle 6-20:	Regressionskoeffizienten zur <i>Struktur interner Kontrollsysteme</i>	237
Tabelle 6-21:	Regressionskoeffizienten zur <i>Struktur interner Kontrollsysteme</i>	237
Tabelle 6-22:	Regressionsgerade zum <i>Kontrollumfeld interner Kontrollsysteme</i>	238
Tabelle 6-23:	Regressionsgerade zur <i>Risikobeurteilung interner Kontrollsysteme</i>	238
Tabelle 6-24:	Regressionsgerade zu den <i>Kontrollmassnahmen interner Kontrollsysteme</i>	238
Tabelle 6-25:	Regressionsgerade zur <i>Information / Kommunikation</i> interner Kontrollsysteme	239
Tabelle 6-26:	Regressionsgerade zur <i>Überwachung</i> interner Kontrollsysteme	239
Tabelle 6-27:	Regressionsgerade zur <i>Struktur</i> interner Kontrollsysteme	239
Tabelle 6-28:	Regressionsgerade zur <i>Spezialisierung</i> interner Kontrollsysteme	239
Tabelle 6-29:	Regressionsgerade zur <i>Zentralisierung</i> interner Kontrollsysteme	239
Tabelle 6-30:	Regressionsgerade zur <i>Formalisierung</i> interner Kontrollsysteme	240
Tabelle 6-31:	Regressionsgerade zur <i>Integration / Koordination</i> interner Kontrollsysteme	240
Tabelle 6-32:	Regressionsgerade zur <i>Ausgestaltung</i> interner Kontrollsysteme	240
Tabelle 6-33:	Ergebnisse der Prüfung auf <i>Multikollinearität</i>	241

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1-1:	Interne Kontrolle mit engem und breitem Fokus	12
Abbildung 1-2:	Erste Konkretisierungsstufe des Bezugsrahmens	21
Abbildung 2-1:	Forschungsmodell zur Messung der Organisationsstruktur	27
Abbildung 2-2:	Zentralisierung: Zusammenfassung gleichartiger Aufgaben	29
Abbildung 2-3:	Entscheidungscentralisation und Entscheidungsdecentralisation	30
Abbildung 2-4:	Stellenstruktur-Prinzipien	33
Abbildung 2-5:	Organisationsformen	34
Abbildung 2-6:	Mittelgrosses Unternehmen, Mittelstand und Familienunternehmen	40
Abbildung 2-7:	Bezugsrahmen, erweitert um relevante Kontextfaktoren	44
Abbildung 2-8:	COSO-IC und COSO-ERM im Vergleich	51
Abbildung 2-9:	Vergleich der Kontrollkomponenten	53
Abbildung 2-10:	Systematisierung von Kontrollaktivitäten	62
Abbildung 2-11:	Managementsysteme und deren Abdeckung verschiedener Kontrollziele	68
Abbildung 2-12:	Bezugsrahmen, erweitert um relevante Konzeptionsfaktoren	70
Abbildung 2-13:	Schutzbedürfnisse der verschiedenen Stakeholder	74
Abbildung 2-14:	Funktionen interner Überwachungssysteme	80
Abbildung 2-15:	Bezugsrahmen, erweitert um relevante Anwendungsfaktoren	82
Abbildung 2-16:	Bezugsrahmen, erweitert um die Beurteilungsfaktoren	91
Abbildung 4-1:	Konzepte reflektiver und formativer Messmodelle	117
Abbildung 5-1:	Rücklauf auf Tagesbasis	159
Abbildung 5-2:	Ausfallmechanismen und Verfahren zur Behandlung fehlender Daten	162
Abbildung 5-3:	Vergleich der Stichprobenstruktur anhand der Branchenzugehörigkeit	188
Abbildung 5-4:	Vergleich der Stichprobenstruktur anhand der geographischen Zuordnung	188
Abbildung 5-5:	Vergleich der Stichprobenstruktur anhand der Rechtsform	189
Abbildung 6-1:	Abgrenzung Mediator- und Moderator-Variablen	199
Abbildung 6-2:	Erläuterung Diagrammdarstellung	200
Abbildung 6-3:	<i>Beweggründe für die Implementierung</i> interner Kontrollsysteme ^{FB}	201
Abbildung 6-4:	Bewertung des <i>Kosten-Nutzen-Verhältnisses</i> interner Kontrollsysteme ^{FB}	201
Abbildung 6-5:	Angaben der Respondenten zur <i>massgeblichen</i> <i>Rechnungslegungsnorm</i>	202

Abbildung 6-6:	Verteilung der Stichprobe: <i>Führung der Buchhaltung</i>	202
Abbildung 6-7:	Verteilung der Stichprobe: <i>Revisionsart</i>	202
Abbildung 6-8:	Verteilung der Stichprobe: <i>Betroffenheit OR-Revision</i>	203
Abbildung 6-9:	Verteilung der Stichprobe: <i>Zukünftige Revisionsform</i>	203
Abbildung 6-10:	Verteilung der von der OR-Anpassung betroffenen Unternehmen nach Erwartung an gewählte Revision	204
Abbildung 6-11:	Struktur interner Kontrollsysteme ^{FB} – Konstruktebene	205
Abbildung 6-12:	Struktur interner Kontrollsysteme ^{FB} – Faktorebene	205
Abbildung 6-13:	Standardisierungsgrad interner Kontrollsysteme ^{FB}	206
Abbildung 6-14:	Standardisierungsgrad interner Kontrollsysteme ^{FB} – Annahme	207
Abbildung 6-15:	Ausgestaltung interner Kontrollsysteme ^{FB} – Konstruktebene	207
Abbildung 6-16:	Ausgestaltung interner Kontrollsysteme ^{FB} – Faktorebene	208
Abbildung 6-17:	Ziele interner Kontrollsysteme – Konstruktebene	208
Abbildung 6-18:	Ziele interner Kontrollsysteme – Indikatorebene	209
Abbildung 6-19:	Funktionen interner Kontrollsysteme ^{FB} – Konstruktebene	210
Abbildung 6-20:	Funktionen interner Kontrollsysteme ^{FB} – Indikatorebene	210
Abbildung 6-21:	Risikoadressierung interner Kontrollsysteme ^{FB} – Konstruktebene	211
Abbildung 6-22:	Risikoadressierung interner Kontrollsysteme ^{FB} – Indikatorebene	211
Abbildung 6-23:	Beurteilung interner Kontrollsysteme ^{FB} durch die Geschäftsführung	213
Abbildung 6-24:	Beurteilung interner Kontrollsysteme ^{FB} durch die Geschäftsführung (Indikatorebene)	213
Abbildung 6-25:	Reifegrad interner Kontrollsysteme ^{FB}	214
Abbildung 6-26:	Schwächen im internen Kontrollsystem ^{FB}	214
Abbildung 6-27:	Hauptursachen für Schwächen im internen Kontrollsystem ^{FB}	215
Abbildung 6-28:	Verteilung der Stichprobe: <i>Mitarbeiterzahl</i>	217
Abbildung 6-29:	Verteilung der Stichprobe: <i>Umsatz</i>	217
Abbildung 6-30:	Verteilung der Stichprobe: <i>Bilanzsumme</i>	217
Abbildung 6-31:	Verteilung der Stichprobe: <i>Branche und Wirtschaftssektor</i>	219
Abbildung 6-32:	Lage- und Streuparameter: <i>Organisationsstruktur</i>	220
Abbildung 6-33:	Verteilung der Stichprobe: <i>Organisationsform</i>	221
Abbildung 6-34:	Lage- und Streuparameter: <i>Risikobereitschaft</i>	223
Abbildung 6-35:	Lage- und Streuparameter: <i>Interne Komplexität</i>	224
Abbildung 6-36:	Lage- und Streuparameter: <i>Restrukturierung</i>	226
Abbildung 6-37:	Lage- und Streuparameter: <i>Mittelstandsausprägung</i>	227
Abbildung 6-38:	Lage- und Streuparameter: <i>Dynamik der Unternehmensumwelt</i>	229
Abbildung 6-39:	Lage- und Streuparameter: <i>Komplexität der Unternehmensumwelt</i>	229

Abbildung 6-40: Lage- und Streuparameter: <i>Wettbewerbsintensität</i>	230
Abbildung 6-41: Lage- und Streuparameter: <i>Unsicherheit der Unternehmensumwelt</i>	230



Abkürzungsverzeichnis

AAA	American Accounting Association
ACA	Available Case Analysis
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AGT	Anderson-Gerbing-Test
AMOS	Analysis Of Moment Structures
ASGG	Allgemeines Sozialversicherungsrecht
AVE	Average variance extracted
BfS	Bundesamt für Statistik
BG	Börsengesetz
BoD	Board of Directors
CCA	Complete Case Analysis
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CMB	Common Method Bias
CMMI	Capability Maturity Model Integration
CR	Composite Reliability
CobiT	Control Objectives for Information and Related Technology
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
COSO-	ERM Enterprise Risk Management - Integrated Framework
COSO-	IC Internal Control - Integrated Framework
COSO-SME	Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies
CSA	Control Self Assessment
DEV	durchschnittlich erfasste Varianz
DIP	Differenzierungs-Integrations-Paradigma
EG	Europäische Gemeinschaft
ELRB	Early- vs. Late-Respondent Bias
EM	Expectation-Maximization
ERM	Enterprise Risk Managements
eSAC	Electronic Systems Assurance and Control
EU	Europäischen Union
FEI	Financial Executives Institute
FRC	Financial Reporting Council
IIA	The Institute of Internal Auditors
IIARF	Institute of Internal Auditors Research Foundation
INR	Item Non-Response
KG	Kartellgesetz
IK	Interne Konsistenz
IRC	Institut für Rechnungswesen und Controlling
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ITTK	Item-To-Total-Korrelation

KMO	Kaiser-Meyer-Olkin-Kriterium
KMU	Kleinere und mittlere Unternehmen
LM	Lagrange-Multiplikator-test
ML	Maximum Likelihood
MAR	Missing At Random
MCAR	Missing Completely At Random
MIMIC	Multiple Indicators and Multiple Causes Model
MNAR	Missing Not At Random
MSB	Method Source Bias
MU	Mittelunternehmen
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
NAA	National Association of Accountants
NACE	Nomenclature Générale des Activités Économiques dans les Communautés Européennes
NOGA	Nomenclature Générale des Activités Économiques
NRB	Nonresponse Bias
OR	Obligationenrecht
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PS	Schweizer Prüfungsstandard
PwC	PricewaterhouseCoopers
UNR	Unit Non-Response
SBA	Small Business Administration
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs
SEC	Securities and Exchange Commission
SIB	Single Informant Bias
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SPSS	Statistical Package For Social Sciences
StG	Steuergesetz
StGB	Strafgesetzbuch
SQL	Structured Query Language
TDM	Tailored Design Method
TMS	Total Mean Substitution
TVE	Total Variance Explained
VIF	Variance Inflation Factors
VMS	Valid Mean Substitution
VZÄ	Vollzeitäquivalent
Zefix	Firmenindex des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch



Teil I: Theoretische Grundlagen

1. Kapitel: EINLEITUNG

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

1.1 AUSGANGSLAGE UND PROBLEMSTELLUNG

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

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

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

¹ Vgl. ZÄPFEL (2000), S. 8.

² Vgl. SOMMER (2010), S. 1.

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

⁴ Vgl. BUXEL / HALSTRUP (2011), S. 1.

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

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

⁵ Vgl. BERGMANN / CRESPO (2009), S. 5.

⁶ Vgl. zu den Zielen interner Kontrollsysteme Abschnitt 2.3.1, S. 71 ff.

⁷ Vgl. KPMG (o.J.), Internet.

⁸ Vgl. BUNGARTZ (2012), S. 141.

⁹ Vgl. GCD (2003), S. 1.

¹⁰ Vgl. zu den veränderten regulatorischen Veränderungen Abschnitt 2.4.1, S. 83 ff.

¹¹ Vgl. GUNKEL (2010), S. 1.

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

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

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

¹² Vgl. zu der *Bedeutung des COSO* Abschnitt 2.2.2, S. 46 ff.

¹³ Vgl. SOMMER (2010), S. 2.

¹⁴ Vgl. PWC (2006), S. 38.

¹⁵ Vgl. PWC (2007), S. 13.

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

¹⁷ Vgl. PWC (2006), S. 5; PWC (2007), S. 13.

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

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

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

¹⁸ Vgl. zum *Kontingenzansatz* Abschnitt 1.5.1, S.18.

¹⁹ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), PS 890.

²⁰ Vgl. INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 35.

²¹ PFAFF / PETERS (2011), S. 69.

²² Vgl. SOMMER (2010), S. 2

²³ PWC (2006b), S. 39.

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

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

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

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

²⁵ Vgl. INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 34.

²⁶ INSTITUT FÜR INTERNE REVISION ÖSTERREICH (2009), S. 35.

²⁷ Vgl. ANNEN (2008), S. 273.

²⁸ Vgl. ANNEN (2010), S. 87.

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

1.2 ZIELSETZUNG UND AUFBAU DER ARBEIT

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

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

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

³⁰ Die für die vorliegende Untersuchung relevanten Rahmenwerke werden in Abschnitt 2.3.2 ausführlich diskutiert.

³¹ Vgl. JOKIPII (2011), S. 116.

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

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

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

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

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

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

Kapitel 1	Einleitung
Kapitel 2	Präzisierung der Faktoren und theoretischen Konstrukte • Situativer Kontext interner Kontrollsysteme • Konzeption interner Kontrollsysteme • Anwendung interner Kontrollsysteme • Beurteilung interner Kontrollsysteme
Kapitel 3	Ableitung der Forschungsfragen und Hypothesen
Kapitel 4	Operationalisierung der theoretischen Konstrukte
Kapitel 5	Datenerhebung und Datengrundlage • Erhebung der Datengrundlage • Aufbereitung der Datengrundlage • Beurteilung der Datenerhebung • Beurteilung der Datengrundlage
Kapitel 6	Datenanalyse • Univariate Analyse • Bivariate Analyse • Multivariate Analyse
Kapitel 7	Zusammenfassung und weiterer Forschungsbedarf

Tabelle 1-1: Aufbau der Arbeit³²

³² Eigene Darstellung.



1.3 TERMINOLOGISCHE ABGRENZUNGEN

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

1.3.1 DER BEGRIFF «INTERNE KONTROLLE»

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

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

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

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

³³ Vgl. IRC (2005), S. 17; SOMMER (2010), S. 20.

³⁴ Vgl. PFAFF / RUUD (2011), S. 19.

³⁵ Vgl. JENATSCHEK (2003), S. 53.

³⁶ Vgl. SOMMER (2010), S. 20.

³⁷ Vgl. RUUD (2005), S. 456.

³⁸ IIA (2007); COSO (1992).

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

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

Tabelle 1-2: Übergeordnete Zielsetzung interner Kontrollsysteme⁴¹

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

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

³⁹ Vgl. LEHMANN (2009), S. 18.

⁴⁰ Vgl. SBVG (2002), S. 4.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁵ Vgl. PFAFF / RUUD (2011), S. 19.

⁴⁶ Vgl. zu diesem Vorgehen LEHMANN (2009), S. 17.

⁴⁷ TREUHAND-KAMMER (2010), S. 83.

⁴⁸ Vgl. NEUMANN (1998), S. 357.

⁴⁹ Vgl. PWC (2006), S. 4.

⁵⁰ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), S. 362.

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

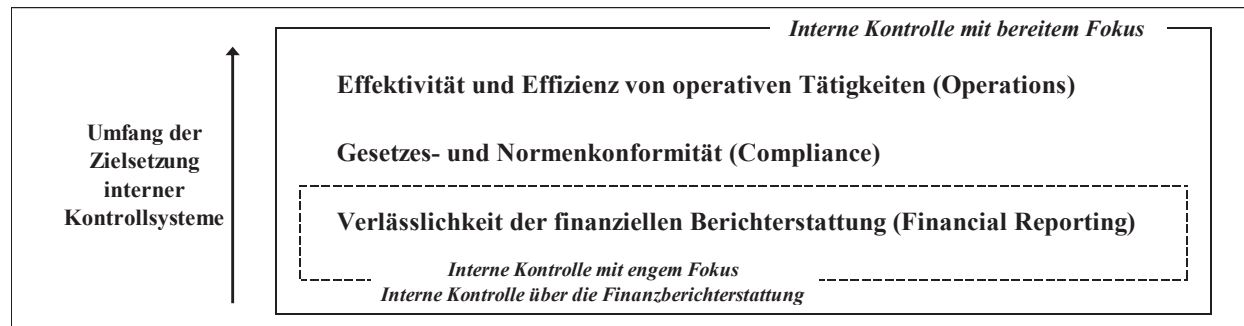


Abbildung 1-1: Interne Kontrolle mit engem und breitem Fokus⁵²

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

Die bisherigen Ausführungen zum internen Kontrollsystem lassen dessen Nähe zum Konzept des *Enterprise Risk Managements (ERM)* erkennen, wenngleich zwischen beiden Konzepten auch deutliche Unterschiede bestehen. Während *interne Kontrollsysteme mit engerem Fokus* auf Vorgänge und Massnahmen zur Sicherstellung der ordnungsmässigen Buchführung und finanziellen Berichterstattung ausgerichtet sind, ist der Fokus des *ERM* insofern breiter, als er finanzielle sowie auch Management- und Corporate-Governance-Risiken von der betriebswirtschaftlich-operativen Seite her berücksichtigt.⁵⁴ Eine weitergehende Diskussion der Gemeinsamkeiten und Unterschiede von *ERM* und interner Kontrolle erfolgt in Abschnitt 2.3.3.⁵⁵

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

⁵¹ Vgl. SOMMER (2010), S. 21.

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

⁵³ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2010), PS 890.

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

⁵⁵ Vgl. zur *Risikoadressierung interner Kontrollsysteme* Abschnitt 2.3.2, S. 77 ff.

COSO-Rahmenwerk dar. Eine detaillierte Beschreibung und Diskussion der Komponenten erfolgt in Abschnitt 2.2.⁵⁶

1.3.2 DER BEGRIFF «MITTELGROSSES UNTERNEHMEN»

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

Für die vorliegende Untersuchung stehen die *mittelgrossen Unternehmen (MU)* im Mittelpunkt der Betrachtungen. Deren präzise Abgrenzung ist anhand quantitativer Kriterien möglich, so dass an dieser Stelle zunächst nur die *quantitative* Dimension diskutiert wird. Die Diskussion der qualitativen Dimension und die dezierte Abgrenzung der mittelgrossen Unternehmen vom Mittelstand und den Familienunternehmen erfolgt in Abschnitt 2.1.1.6.⁶¹

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

⁵⁶ Vgl. zur Konzeption interner Kontrollsysteme Abschnitt 2.2, S. 45 ff.

⁵⁷ Vgl. WEBER / KABST (2009), S. 13.

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

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

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

⁶¹ Vgl. zur Abgrenzung von Mittelstand und Familienunternehmen Abschnitt 2.1.1.6, S. 38 ff.

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

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

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

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

Tabelle 1-3: Klassierung von Unternehmen anhand quantitativer Kriterien⁶⁷

1.4 STAND DER FORSCHUNG

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

⁶⁴ Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2005): S. 6.

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

⁶⁶ Auch: *Kleinstunternehmen*.

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