

**Internationale regulatorische Massnahmen hatten Auswirkungen auf die neusten Anpassungen im schweizerischen Obligationenrecht. Ein Teil der Schweizer Unternehmen muss sich gemäss dem revidierten Revisionsrecht vermehrt mit der internen Kontrolle auseinandersetzen. Das ist nicht nur eine Bürde, sondern auch eine Chance.**

LINARD NADIG  
SIMON MARTI  
MICHAEL SCHMID

# INTERNE KONTROLLE IN MITTELGROSSEN SCHWEIZER UNTERNEHMEN

## Kontrollminimum oder umfassendes IKS ?

### 1. EINLEITUNG

Die interne Kontrolle wird in der Schweiz mit Art. 716a OR [1] auch explizit eine der unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrates bleiben. Mit dem Inkrafttreten des Art. 728a OR (voraussichtlich ab Mitte 2007) werden ausserdem künftig alle Schweizer Unternehmungen, welche einer ordentlichen Revision unterliegen, über ein überprüfbares *internes Kontrollsystem (IKS)* verfügen müssen. Verbunden mit diesen Gesetzesänderungen ist ebenfalls eine gewisse Unsicherheit bezüglich der effizienten und effektiven Ausgestaltung eines solchen IKS beziehungsweise der internen Kontrolle im allgemeinen. Die Herausforderung für mittelgrosse Schweizer Unternehmen besteht darin, sich nicht nur an den noch klarer zu definierenden Minimalstandards auszurichten, sondern das IKS als Führungsinstrument zu nutzen.

### 2. INTERNE KONTROLLE GEMÄSS REVIDIERTEM OR

Nach Art. 716a OR gehört die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der internen Kontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist, zu den unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrates.

Art. 728a OR umschreibt die Aufgaben der Revisionsstelle und schliesst im Gegenstand und Umfang der Prüfung ein, dass die Revisionsstelle prüft, ob ein IKS existiert.

Betroffen von Art. 716a OR sind neu alle Gesellschaften. Art. 728a OR gilt für Gesellschaften, die einer ordentlichen Revision unterliegen. Das heisst, alle Publikumsgesellschaf-

ten, Gesellschaften, die mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes der Konzernrechnung ausmachen, Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind sowie Gesellschaften, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren zwei der nachfolgenden Grössen überschreiten:

→ Bilanzsumme CHF 10 Mio.; → Umsatz CHF 20 Mio.; → 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Des weiteren ist eine ordentliche Revision vorgeschrieben, wenn es von den Investoren (mindestens 10% des Aktienkapitals) verlangt wird oder ein Beschluss der Generalversammlung vorliegt beziehungsweise durch eine entsprechende Festlegung in den Statuten gefordert wird.

Wird beispielsweise die Anzahl Vollzeitstellen zugrunde gelegt, so sind in der Schweiz ca. 6500 Unternehmungen von einer ordentlichen Revision betroffen [2]. *Abbildung 1* verdeutlicht diesbezüglich die Verteilung der Schweizer Unternehmungen, geordnet nach Grössenklassen.

Der Schweizer Gesetzgeber liess dabei die betroffenen Unternehmen beziehungsweise die Prüfungsgesellschaften im Unklaren darüber, mit welchen konkreten Anforderungen der Art. 728a OR verbunden ist. In der Wintersession des Ständerates am 1. Dezember 2005 hat Herr Bundesrat Christoph Blocher mit folgendem Statement für Klarheit gesorgt [4]:

«Wenn im neuen Revisionsrecht vom internen Kontrollsystem gesprochen wird, dann nur in bezug auf die Buchführung und Rechnungslegung. Andere Bereiche, wie die Geschäftsführung oder die Compliance, werden von der Vorlage – soweit keine Auswirkungen auf die Jahresrechnung bestehen – nicht berührt.»



LINARD NADIG, PROF. DR. OEC. PUBL., INSTITUTSLEITER IFZ ZUG, MITGLIED DER SCHULLEITUNG HSW, LUZERN



SIMON MARTI, DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER, SENIOR MANAGER, LEITER KPMG KOMPETENZZENTRUM INTERNAL CONTROL SWITZERLAND, ZÜRICH, SMARTI@KPMG.COM

Abbildung 1: **GRÖSSENKLASSEN** [3]

Grössenklassen	Unternehmen		Beschäftigte	
	Anzahl	%	Anzahl	%
Nach Vollzeit- äquivalenten				
Mikro (bis 9)	269 742	88,0	842 657	26,3
Kleine (10–49)	30 472	9,9	680 728	21,2
Mittlere (50–249)	5 593	1,8	619 863	19,3
Grosse (250 und mehr)	1 064	0,3	1 063 437	33,2

Demnach ist der Art. 728a OR als «IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung» zu verstehen.

**3. IKS IN SCHWEIZER UNTERNEHMEN**

Die interne Kontrolle kann nicht alleine auf Kontrollmassnahmen reduziert werden, sondern ein integriertes Rahmenkonzept, wie beispielsweise demjenigen des *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* [5], ist zutreffender [6]. Die Gestaltung des Kontrollumfeldes, des Risikomanagements, der Information und Kommunikation sowie der Überwachung sind somit genauso wie Kontrollmassnahmen wichtige Aspekte der internen Kontrolle. Schweizer Unternehmen weisen im Hinblick auf eine integrierte interne Kontrolle einen grossen Nachholbedarf auf [7].

Interne Kontrolle im Sinne eines ganzheitlichen Ansatzes sollte neben dem Bereich Financial Reporting (finanzielle Berichterstattung) auch die Bereiche Operations (Effektivität und Effizienz der Tätigkeiten), Compliance (Gesetzes- und Normenkonformität) und Strategic (Unternehmensziele, abgestimmt auf die Mission) umfassen. Im Hinblick auf die neuen Bestimmungen wird von Schweizer Unternehmen jedoch lediglich das Vorhandensein eines überprüfbareren IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung gefordert. Diese Art von Kontrollsystem wird im folgenden als «Kontrollminimum» bezeichnet. Einerseits wird durch die Implementierung eines solchen Minimumkonzeptes der für das Unternehmen entstehende Aufwand reduziert, andererseits natürlich auch das mögliche Nutzenpotential der internen Kontrolle nicht voll ausgeschöpft. Der primäre Zweck der internen Kontrolle besteht darin, die Risiken der Unternehmung adäquat zu managen und damit einen wichtigen Beitrag zum zukünftigen Erfolg der Unternehmung zu leisten.



MICHAEL SCHMID,  
DIPL.-KAUFMANN,  
WISSENSCHAFTLICHER  
MITARBEITER IFZ ZUG  
DER HSW, LUZERN

Ein weiterer kritischer Aspekt bei der Gestaltung der internen Kontrolle sind die Schnittstellen zwischen Risikomanagement, Qualitätsmanagement, Controlling, Interner und externer Revision sowie dem eigentlichen IKS [8]. Diesbezüglich sollten die verschiedenen Bereiche auf Synergien untersucht werden, um Kontrolllücken und Doppelspurigkeiten vermeiden und somit Effizienzsteigerungen realisieren zu können.

Abbildung 2 veranschaulicht die Einflussfaktoren sowie die Bestandteile der internen Kontrolle bei Schweizer Unternehmen.

**4. COSO ALS RAHMENKONZEPT**

Angesichts der immer stärker werdenden wirtschaftlichen Globalisierung ist es erforderlich, dass sich die Schweizer Definition von interner Kontrolle an einem international anerkannten Rahmenkonzept, wie beispielsweise demjenigen des COSO ausrichtet.

COSO ist hierbei das in der Schweiz – aber auch weltweit – am meisten verbreitete und anerkannte Rahmenkonzept. Oftmals wird es im alltäglichen Sprachgebrauch mit dem SOX gleichgesetzt und verfügt daher in der Schweiz schon über eine gewisse negative Reputation. An dieser Stelle ist zu betonen, dass COSO und SOX nicht identisch sind und somit eine auf COSO basierende Schweizer Lösung der internen

*«Die Herausforderung für mittelgrosse Schweizer Unternehmen besteht darin, sich nicht nur an den noch klarer zu definierenden Minimalstandards auszurichten, sondern das IKS als Führungsinstrument zu nutzen.»*

Kontrolle nicht notwendigerweise in ebenso hohen Kosten wie SOX resultieren muss. Vielmehr gilt es, basierend auf COSO ein IKS zu etablieren, welches effizient und effektiv und mit einem vertretbaren Aufwand für Schweizer Unternehmen anzuwenden ist.

Im Oktober 2005 wurde vom COSO ein Leitfaden für kleine und mittlere Unternehmen zur Implementierung eines IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung im Entwurf veröffentlicht. Dieser wurde von der US Securities and Exchange Commission (SEC) in Auftrag gegeben, um kleineren kotierten Unternehmen und deren Wirtschaftsprüfern eine Hilfestellung zu bieten, um das COSO-Rahmenkonzept umzusetzen. Er ist konsistent mit dem ursprünglichen COSO-Rahmenkonzept von 1992 in Bezug auf Definitionen, Komponenten und Kriterien für die Beurteilung des IKS. Des weiteren vervollständigt der Leitfaden das COSO-Rahmenkonzept und reflektiert die Änderungen im Unternehmensumfeld sowie Verbesserungen aus der Praxiserfahrung, die seit der Veröffentlichung des COSO-Rahmenkonzeptes gesammelt wurden. Er ist somit nicht als Ersatz, sondern als zusätzliche

Hilfestellung gedacht. Im Vergleich zum ursprünglichen COSO-Rahmenkonzept fokussiert der Leitfaden jedoch nur auf die interne Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung und nicht auf die Wirksamkeit und Effizienz der Tätigkeiten beziehungsweise die Gesetzes- und Normenkonformität. In einem sekundären Sinne zeigt der Leitfaden auch Möglichkeiten auf, wie das Kosten-Nutzen-Verhältnis bezüglich der Compliance mit SOX 404 optimiert werden kann. Folgende Aspekte werden diesbezüglich aufgezeigt:

- Stärkung des Verwaltungsrates und des Audit Committee durch Finanzexperten;
- Einbettung der Kontrollen in die Unternehmenskultur;
- Fokussierung auf signifikante Risiken;
- Einsatz von Standardsoftware in der Buchführung und Rechnungslegung;
- Einbezug der Geschäftsleitung in die Überwachung des Prozesses der finanziellen Berichterstattung;
- Outsourcing von Aktivitäten (z. B. Internal Auditing)[9].

In *Abbildung 3* wird der Unterschied des ursprünglichen COSO-Rahmenkonzeptes verglichen mit dem Leitfaden für kleinere und mittlere Unternehmen in bezug auf die fünf Kontrollkomponenten dargestellt.

Bei kleinen und mittleren Unternehmen sollten nach *Abbildung 3* die Komponenten Überwachung und Kontrollum-

feld deutlich stärker gewichtet werden, wobei den Kontrollmassnahmen bei diesen Unternehmen, relativ gesehen, eine geringere Bedeutung beigemessen wird.

Um eine effektive interne Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung gewährleisten zu können, schlägt der COSO-Leitfaden die Erfüllung von 26 Prinzipien vor. 23 Prinzipien zu den 5 Kontrollkomponenten und 3 zusätzliche Prinzipien zu den Aufgaben und Verantwortungen der involvierten Parteien, namentlich Verwaltungsrat, Audit Committee, Geschäftsleitung und weiteres Personal. In *Abbildung 4* werden diese 26 Prinzipien dargestellt.

**5. HERAUSFORDERUNGEN**

Im Hinblick auf die Anwendung des COSO-Leitfadens für kleinere und mittlere Schweizer Unternehmungen ist die Terminologie Small Enterprises ein kritischer Aspekt. Bei COSO handelt es sich um ein amerikanisches Konzept der internen Kontrolle. Es gilt hierbei zu berücksichtigen, dass das amerikanische Verständnis einer kleineren und mittleren Unternehmung nicht unbedingt mit dem Schweizer Verständnis identisch ist. Vielmehr sind Small Enterprises nach COSO im Schweizer Verständnis mit mittelgrossen bis grossen Unternehmungen gleichzusetzen. Ebenso ist es aufgrund des kulturellen Unterschiedes fraglich, ob alle 26 Prinzipien

Abbildung 2: **EINFLUSSFAKTOREN UND BESTANDTEILE DER INTERNEN KONTROLLE**

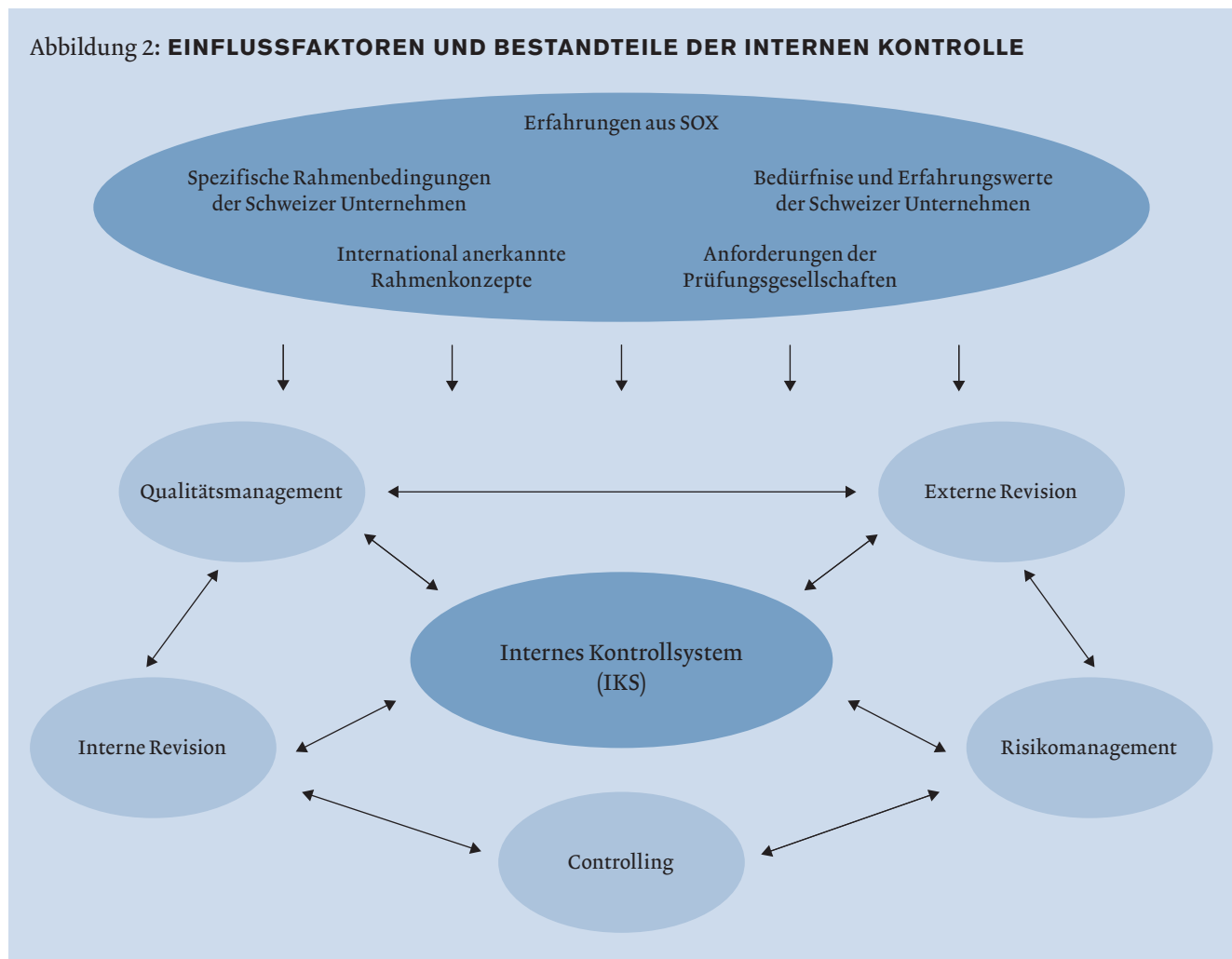
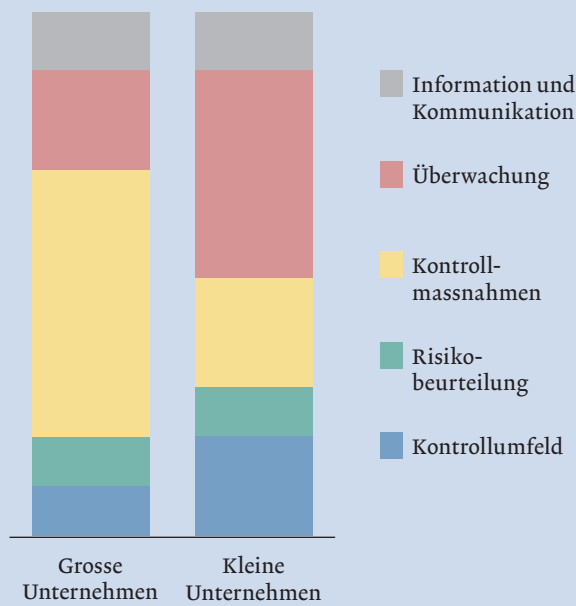


Abbildung 3: VERGLEICH DER KONTROLLKOMPONENTEN [10]



**FORSCHUNGSPROJEKT**

KPMG und das IFZ Institut für Finanzdienstleistungen Zug, ein Institut der Hochschule für Wirtschaft, HSW Luzern, sind am Aufbau eines Forschungsprojektes zum Thema «Interne Kontrolle bei mittelgrossen Schweizer Unternehmungen». Es setzt sich mit den in diesem Artikel genannten Problematiken auseinander. In Zusammenarbeit mit mehreren Schweizer Unternehmen wird untersucht, inwieweit z. B. die von COSO definierten Prinzipien für Schweizer Unternehmungen von Relevanz sind, beziehungsweise wie diese Prinzipien konkret auszugestalten und über die finanzielle Berichterstattung hinaus zu ergänzen sind. Besonderes Gewicht soll auch der Prozessdokumentation und den Schnittstellen zu anderen Funktionen im Unternehmen beigemessen werden. Im Vordergrund steht dabei das IKS als effektives und effizientes Führungsinstrument. Ziel ist das Aufzeigen einer Good Practice der internen Kontrolle für mittel-grosse Schweizer Unternehmen. Informationen zum Forschungsprojekt sind erhältlich unter [iks@hsw.fhz.ch](mailto:iks@hsw.fhz.ch).

eins zu eins auf Schweizer Unternehmen angewendet werden sollen beziehungsweise können. Auch die starke Fokussierung auf den Bereich der finanziellen Berichterstattung und die damit verbundene Einschränkung des Nutzenpotentials der internen Kontrolle muss kritisch überprüft werden. Die Diskussionen um die interne Kontrolle zeigen, dass sich einerseits die Frage des gesetzlichen Minimums stellt, andererseits die betroffenen Unternehmen vor allem an einem effektiven und effizienten IKS im Sinne eines Führungsinstrumentes interessiert sind.

Viele Unternehmen haben heute sowohl Company Level Controls (Kontrollen auf Unternehmensebene mit durchgreifendem Charakter) als auch Kontrollmassnahmen (Kontrollen auf Prozessebene) definiert. Diese sind typischerweise jedoch wenig standardisiert und informeller Art, das heisst nicht dokumentiert. Im Hinblick auf die anstehende Gesetzesänderung ist es jedoch erforderlich, dass die Revisions-

stelle die Existenz eines IKS prüft. Eine solche Bestätigung kann aber nur erfolgen, wenn ein dokumentiertes und damit für einen unabhängigen Dritten nachvollziehbares IKS besteht. Diesbezüglich wird es für eine Vielzahl von Schweizer Unternehmungen Nachholbedarf geben.

Im Hinblick auf die im Rahmen eines IKS erforderliche Prozessdokumentation zeigte sich in vielen SOX-Projekten, dass vorhandene Prozessdokumentationen (insbesondere auf der Basis von ISO-Standards) nur beschränkt oder gar nicht für die Prozessdokumentation eines IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung geeignet sind. Grund hierfür ist die unterschiedliche Zielsetzung – zum Beispiel Sicherstellung der Produktqualität versus Sicherstellung eines korrekten Jahresabschlusses – welche Synergieeffekte einschränkt. Gerade mittelgrosse Unternehmen können es sich aber nicht leisten, verschiedene Prozessdokumentationen aktiv zu bewirtschaften.

Abbildung 4: **COSO-PRINZIPIEN FINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG** [11]

Komponente	Prinzip	Beschreibung
<b>Kontrollumfeld</b>	Integrität und ethische Werte	Integrität und ethische Werte werden gelebt – insbesondere durch die Geschäftsleitung – und bilden den Verhaltenskodex, auch in bezug auf die finanzielle Berichterstattung.
	Bedeutung des Verwaltungsrats	Der Verwaltungsrat ist sich seiner Verantwortung im Hinblick auf seine Aufsichtsfunktion bewusst und nimmt diese im Bereich der finanziellen Berichterstattung und den darauf fallenden internen Kontrollen wahr.
	Philosophie und Arbeitsweise der Geschäftsleitung	Die Philosophie und Arbeitsweise der Geschäftsleitung unterstützt die Erreichung einer effektiven internen Kontrolle in bezug auf die finanzielle Berichterstattung.
	Organisationsstruktur	Die Organisationsstruktur der Unternehmung unterstützt die Erreichung einer effektiven internen Kontrolle in bezug auf die finanzielle Berichterstattung.
	Bekanntnis zur Kompetenz im Bereich finanzielle Berichterstattung	Die Kompetenz der Unternehmensmitarbeiter im Bereich der finanziellen Berichterstattung und der damit verbundenen Aufsichtsfunktionen wird sichergestellt.
	Befugnisse und Verantwortlichkeiten	Geschäftsleitung und Mitarbeiter verfügen über angemessene Befugnisse und Verantwortlichkeiten, um so eine effektive Interne Kontrolle in bezug auf die finanzielle Berichterstattung zu fördern.
	Personalwesen	Personalstrategien und -verfahren sind so konzipiert und implementiert, dass eine effektive Interne Kontrolle in bezug auf die finanzielle Berichterstattung gefördert wird.
<b>Risiko- beurteilung</b>	Bedeutung von Zielen zur finanziellen Berichterstattung	Die Festlegung von Zielen zur finanziellen Berichterstattung ist eine Voraussetzung der Risikobeurteilung. Risiken werden als Hindernisse zur Zielerreichung definiert.
	Identifizierung und Analyse von Risiken in bezug auf die finanzielle Berichterstattung	Risiken, die der Erreichung von Zielen zur finanziellen Berichterstattung entgegenwirken, werden identifiziert und analysiert. Diese Analyse dient als Beurteilungsgrundlage bzgl. der Art und Weise, wie das Risiko gemanagt wird.
	Beurteilung von Risiken im Bereich «Bilanzbetrug»	Die Gefahr von Bilanzbetrügereien wird explizit im Rahmen der Beurteilung von Risiken, die der Erreichung der Ziele im Bereich der finanziellen Berichterstattung entgegenwirken, berücksichtigt.
<b>Kontroll- massnahmen</b>	Elemente einer Kontrollmassnahme	Richtlinien und Verfahren wurden etabliert und innerhalb der Unternehmung, auf allen Ebenen und über alle Funktionen hinweg, kommuniziert. Auf diese Art und Weise wird sichergestellt, dass die Weisungen der Geschäftsleitung ausgeführt werden.
	Verknüpfung von Risikobeurteilung und Kontrollmassnahmen	Massnahmen, die den Risiken bzgl. der Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung entgegenwirken, wurden ergriffen.
	Auswahl und Entwicklung von Kontrollmassnahmen	Kontrollmassnahmen wurden ausgewählt und entwickelt. Dabei wurden ihre Kosten und ihre potentielle Wirksamkeit bzgl. der Reduktion der Risiken, welche der Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung entgegenwirken, berücksichtigt.
	Informationstechnologie	Kontrollen im Bereich der Informationstechnologie werden so konstruiert und implementiert, dass sie die Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung unterstützen.
<b>Information und Kommunikation</b>	Informationsbedürfnisse	Um die Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung zu unterstützen, werden relevante Informationen identifiziert, zusammengetragen und auf allen Ebenen der Unternehmung eingesetzt.
	Informationskontrolle	Informationen bez. der finanziellen Berichterstattung werden innerhalb der Parameter des im Unternehmen etablierten Kontrollprozesses identifiziert, zusammengetragen, verarbeitet und verteilt, so dass die Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung unterstützt wird.

Komponente	Prinzip	Beschreibung
	Kommunikation der Geschäftsleitung	Das gesamte Personal und insbesondere Mitarbeiter mit einer die finanzielle Berichterstattung beeinflussenden Funktion erhalten eine klare Anweisung der Geschäftsleitung, dass sowohl die Interne Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung als auch die individuelle Kontrollverantwortung des einzelnen Mitarbeiters ernst zu nehmen ist.
	Kommunikation «nach oben»	Unternehmensmitarbeiter verfügen über eine effektive und «nicht vergeltende» Methode, um relevante Informationen innerhalb der Unternehmung «nach oben» zu kommunizieren (sogenanntes Whistleblowing).
	Kommunikation des Verwaltungsrates	Zwischen Geschäftsleitung und Verwaltungsrat besteht eine ausreichende Kommunikation, so dass beide über entsprechende Informationen verfügen, um ihre Rolle im Hinblick auf die Unternehmensführung und die Ziele zur finanziellen Berichterstattung wahrnehmen zu können.
	Kommunikation mit externen Parteien	Sachverhalte, welche die Erreichung der Ziele zur finanziellen Berichterstattung beeinflussen, werden mit externen Parteien kommuniziert.
<b>Überwachung</b>	Permanente Überwachung	Permanente Überwachungsprozesse ermöglichen der Geschäftsleitung ein Urteil darüber zu bilden, ob die Interne Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung vorhanden ist und funktioniert.
	Separate Beurteilungen	Separate Beurteilungen aller fünf Komponenten der Internen Kontrolle ermöglichen der Geschäftsleitung, sich ein Urteil über die Effektivität der Internen Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung zu bilden.
	Berichterstattung von Mängeln	Mängel in der Internen Kontrolle werden zeitgerecht identifiziert und den für Korrekturmassnahmen verantwortlichen Mitarbeitern – falls notwendig auch der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsrat – kommuniziert.
<b>Aufgaben und Verantwortungen</b>	Rolle der Geschäftsleitung	Die Geschäftsleitung erfüllt ihre Aufgaben bez. der Internen Kontrolle im Bereich der finanziellen Berichterstattung.
	Verwaltungsrat und Audit Committee	Der Verwaltungsrat nimmt seine unentziehbare Verantwortung in bezug auf die Erreichung eines überprüfbaren IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung wahr.
	Übriges Personal	Jeder Mitarbeiter ist bereit, die Verantwortung für Handlungen, welche die finanzielle Berichterstattung direkt oder indirekt beeinflussen, zu tragen.

Um ein optimales Kosten-Nutzen-Verhältnis der internen Kontrolle sicherzustellen, müssen Doppelspurigkeiten vermieden und mögliche Synergien genutzt werden.

## 6. FAZIT

Mit dem SOX und den neuen Bestimmungen im OR hat die interne Kontrolle in der Schweiz sehr an Bedeutung gewonnen. Aufgrund der zunehmenden Globalisierung ist es empfehlenswert, dass die Schweizer Lösung der internen Kontrolle auf einem international anerkannten Rahmenkonzept basiert. COSO als weltweit führendes Rahmenkonzept stellt

dabei eine sinnvolle Basis für Schweizer Unternehmungen dar. Inwieweit dieser amerikanische Standard jedoch auf Schweizer Unternehmen angewendet werden kann beziehungsweise angepasst werden muss, bleibt derzeit noch unklar. Abschliessend kann jedoch festgehalten werden, dass die neuen Bestimmungen zur internen Kontrolle bei den Schweizer Unternehmungen nicht lediglich als zusätzliche Bürde, sondern vor allem als Chance, aktiv ein wirkungsvolles Führungs- und Steuerungsinstrument zu entwickeln und zu implementieren, angesehen werden sollten. ■

**Anmerkungen:** 1) Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht, 2. Dezember 2005; Artikel 716a OR – unübertragbare und unentziehbare Aufgaben des VR – Ausgestaltung der internen Kontrolle. 2) Vgl. auch Stiefel, Ch.: Veränderte Aufgaben der Revisionsfirmen, Neue Zürcher Zeitung, 12. 1. 2006, Nr. 9, S. 29. 3) [http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/industrie\\_und\\_dienstleistungen/unternehmen/blank/kennzahlen/grosse.html](http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/industrie_und_dienstleistungen/unternehmen/blank/kennzahlen/grosse.html), 18. 1. 2006. 4) [www.parlament.ch/ab/fra-](http://www.parlament.ch/ab/fra-)

[meset/d/s/4710/210572/d\\_s\\_4710\\_210572\\_210681.htm](http://www.parlament.ch/ab/fra-meset/d/s/4710/210572/d_s_4710_210572_210681.htm), 18. 1. 2006. 5) Das COSO-Rahmenkonzept wurde vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission im Jahre 1992 entwickelt. 6) Meyer, C./Widmer, D., Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis – eine Standortbestimmung in: Der Schweizer Treuhänder, 10/2005, S. 785. 7) Vgl. hierzu die Ausführungen gemäss Anm. 5. 8) Zur Schnittstellenproblematik vgl. auch: Ruud, F./Jenal, L., Licht im Internal-Control-Dschungel in, Der Schweizer Treuhänder,

6–7/2005, S. 458 f. 9) COSO (2005), Internal Control – Integrated Framework: Guidance for Smaller Public Companies Reporting of Internal Control over Financial Reporting, Seiten 3/4. 10) COSO (2005), Internal Control – Integrated Framework: Guidance for Smaller Public Companies Reporting of Internal Control over Financial Reporting, Seite 19. 11) COSO (2005), Internal Control – Integrated Framework: Guidance for Smaller Public Companies Reporting of Internal Control over Financial Reporting, S. 8–10.

## RESUME

# Le contrôle interne dans les entreprises moyennes de Suisse

Des mesures régulatrices tels que la loi Sarbanes-Oxley, la Directive n° 8 de l'UE, la Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs ainsi que les modifications du Code des obligations, ont pour objectif principal l'amélioration de la Corporate Governance ainsi que le rétablissement et le renforcement de la confiance des investisseurs dans les marchés des capitaux. Un élément central de ces réglementations est le système de contrôle interne qui demeurera en Suisse explicitement l'une des tâches intransmissibles et inaliénables du conseil d'administration (art. 716a CO). Avec l'entrée en vigueur de l'article 728a CO, toutes les entreprises suisses soumises à contrôle ordinaire doivent disposer d'un système de contrôle interne qui peut être contrôlé. Une certaine insécurité est liée à ces modifications de loi en ce qui concerne la mise en place effective et efficiente d'un tel système de contrôle interne, notamment du contrôle interne en général.

En octobre 2005, un guide pour les petites et moyennes entreprises visant à

la mise en œuvre d'un système de contrôle interne dans le domaine des rapports financiers a été publié par le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. Ce guide contient 26 principes qui doivent être suivis pour un contrôle interne efficace dans le domaine des rapports financiers. Le guide de COSO est fondé sur le concept américain du contrôle interne. Il convient de relever que l'utilisation de ce guide dans les entreprises suisses nécessitera des adaptations relatives aux critères de dimension, aux influences culturelles et à l'ampleur du contrôle interne.

A l'heure actuelle, beaucoup d'entreprises ont introduit des contrôles internes, toutefois, ceux-ci sont peu standardisés et seulement à peine ou pas du tout documentés. L'alignement de la documentation des processus pour le contrôle interne sur les documentations de processus existantes (p. ex. ISO) est d'une grande importance. Pour garantir une relation coût-utilité optimale du contrôle

interne, les synergies avec d'autres domaines (gestion du risque, gestion de la qualité, contrôle de gestion, audit interne et externe) doivent être définis clairement, les redondances doivent être évitées et de possibles synergies utilisées activement.

KPMG et l'Institut de Services Financiers Zug (IFZ) cherchent à examiner ces problèmes dans un projet de recherche commun impliquant plusieurs entreprises suisses et ayant pour objectif de formuler un guide «Good Practice of internal control» (La meilleure façon de mettre en place un contrôle interne) adapté à l'environnement suisse. Pour conclure, on constatera que les nouvelles dispositions sur le contrôle interne doivent être considérées par les entreprises suisses non pas comme une charge supplémentaire, mais comme une opportunité de développer activement un instrument de gestion et de surveillance efficace. LN/SM/MS