

Am 21. März 2006 hat der Vorstand der Treuhand-Kammer das Positionspapier zum internen Kontrollsystem (IKS) – das von der Kommission für Wirtschaftsprüfung (KWP) erarbeitet wurde – verabschiedet.

TREUHAND-KAMMER

IKS-POSITIONSPAPIER DER TREUHAND-KAMMER

Berücksichtigung des internen Kontrollsystems in der Abschlussprüfung – Änderungen Obligationenrecht

Die Treuhand-Kammer ist die führende Branchenorganisation auf dem Gebiet des Revisionswesens. Ihr gehören neben allen grösseren und mittleren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften rund 900 kleinere Treuhandgesellschaften und rund 3500 Wirtschaftsprüfer als Mitglieder an, die künftig als Revisionsexperten zugelassen sein werden.

Das *interne Kontrollsystem (IKS)* wird erstmals im *Obligationenrecht (OR)* explizit erwähnt und somit seine Bedeutung als Teil der Unternehmenssteuerung und -überwachung sowie der Unternehmensprüfung stärker in den Vordergrund gestellt. Die Treuhand-Kammer **begrüss und unterstützt die Änderungen im Obligationenrecht ausdrücklich**. Es wird dadurch eine international tragfähige Lösung realisiert, welche aber auch auf die spezifischen Bedürfnisse der KMU Rücksicht nimmt. Nachfolgend wird der Standpunkt der Treuhand-Kammer dargelegt, welchen Einfluss diese Gesetzesänderungen zum IKS auf Unternehmen und Abschlussprüfer haben werden. Dieses Grundsatzpapier bildet auch die Ausgangslage für einen noch zu verfassenden Prüfungsstandard zu diesem Thema.

In *Abbildung 1* werden die wesentlichen Aspekte und Gedanken zum Thema zusammengefasst.

1. NEUE GESETZESBESTIMMUNGEN BETREFFEND IKS

Gemäss Art. 728a (neu) OR (Aufgaben der Revisionsstelle) prüft die Revisionsstelle, ob:

→ die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen; → der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht; → ein internes Kontrollsystem existiert.

Bereits heute sehen internationale und nationale Prüfungsstandards vor, dass sich der Prüfer bei seinen Arbeiten auf vorhandene Kontrollen abstützt und diese somit auch in seine Prüfung mit einbezieht. Damit werden jedoch andere, rein prüfungstechnische Ziele verfolgt:

→ Bestimmung der Art und/oder Zusammensetzung der durchzuführenden Prüfungshandlungen; → Identifikation

von risikobehafteten Prüfgebieten; → Bestimmung von Prüfungsumfang/Wirtschaftlichkeit der Prüfung; → Erreichung eines effizienten Prüfungsansatzes (verfahrens- und/oder ergebnisorientierter Ansatz).

Diesem Umstand wird in Art. 728a (neu) OR Rechnung getragen, indem verlangt wird, dass die Revisionsstelle bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das IKS berücksichtigt.

Bis heute waren die Prüfer jedoch nicht verpflichtet, eine Aussage über die Existenz des IKS zu machen und einen Bericht dazu zu erstellen.

Der Einbezug der Erkenntnisse aus der Prüfung des IKS diene primär der Prüfungsunterstützung bzw. der Festlegung des Umfangs ergebnisorientierter Prüfungshandlungen. Es handelte sich keinesfalls um eine umfassende Prüfung des IKS, welche ein separates Urteil, ob die Gesellschaft über ein IKS verfügt, erlauben würde. Nach den Vorschriften der bisherigen Prüfungsstandards war es – vor allem bei kleineren Gesellschaften – erlaubt und auch nicht unüblich, dass die Jahresrechnung ausschliesslich ergebnisorientiert geprüft wurde und das IKS nicht in die Prüfung mit einbezogen wurde.

Das neue Recht erwähnt die Prüfung des IKS im Gegensatz zum bestehenden Recht ausdrücklich. Die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 («die Botschaft») hält dazu fest, dass der Bericht der Revisionsstelle zuhanden der Generalversammlung eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung gemäss der Umschreibung des Prüfungsgegenstandes in Art. 728a enthalten soll.

Zusätzlich wird in Art. 728b (neu) OR festgelegt, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das IKS sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision erstattet.

Als Folge der oben dargelegten Gründe stellen die Prüfung der Existenz des IKS und das entsprechende Prüfungsurteil eine Ausweitung des gesetzlichen Prüfauftrags dar. Der Abschlussprüfer muss angemessene Prüfungshandlungen vor-

nehmen, die es ihm erlauben, die Existenz eines IKS materiell zu bestätigen. Ohne angemessene Prüfung ist die Revisionsstelle nicht in der Lage, ein entsprechendes Prüfungsurteil im Revisionsbericht abzugeben.

2. ZUM BEGRIFF IKS

Das IKS umfasst nach allgemeinem Verständnis alle von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrigen Führungsverantwortlichen angeordneten Vorgänge, Methoden und Mass-

Abbildung 1: **WESENTLICHE ASPEKTE ZUM THEMA IKS**

Definition und Ziel IKS	<p>Das IKS ist ein Managementinstrument zur zweckmässigen Sicherstellung der Erreichung von Unternehmenszielen in den Bereichen «Prozesse», «Informationen», «Vermögensschutz» und «Compliance». Das IKS umfasst alle dafür von der Geschäftsleitung planmässig angeordneten organisatorischen Methoden und Massnahmen.</p> <p>Das IKS umfasst in bezug auf die finanzielle Berichterstattung diejenigen Vorgänge und Massnahmen, welche eine ordnungsmässige Buchführung und Rechnungslegung sicherstellen und dementsprechend die Grundlage jeder finanziellen Berichterstattung darstellen. In diesem Sinne beschränkt sich das IKS bezüglich der Abschlussprüfung auf die finanzielle Berichterstattung.</p>
Verantwortung	<p>Der Verwaltungsrat ist verantwortlich, dass ein dem Unternehmen angepasstes IKS mit einem Risikomanagement vorhanden ist.</p> <p>Die Umsetzung des IKS, das Management der Risiken und die Compliance sind Aufgabenbereiche der Geschäftsleitung. Dabei geht es nicht nur um die finanziellen, sondern auch um die operativen Risiken.</p> <p>Die Revisionsstelle prüft, ob ein IKS existiert, und berichtet darüber summarisch an die Generalversammlung. Darüber hinaus erstattet sie dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit u. a. Feststellungen zum IKS und zeigt allfällige Verbesserungsmöglichkeiten auf.</p>
Abschlussprüfung	<p>Das IKS dient als Grundlage für die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung.</p>
Prüfung der Existenz des IKS	<p>Neu muss die Revisionsstelle ein Prüfungsurteil über die Existenz des IKS abgeben. Im Vergleich zur bisherigen Abschlussprüfung bedingt dies eine weitergehende Formalisierung der IKS-Prüfung. Die Treuhand-Kammer wird einen Prüfungsstandard zur Prüfung der Existenz des IKS ausarbeiten.</p>
Umfang und Ausgestaltung des IKS	<p>Umfang und Ausgestaltung des IKS sind auf die individuellen Gegebenheiten jeder Unternehmung anzupassen und von folgenden Punkten abhängig:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Grösse; → Komplexität der Geschäftstätigkeit; → Art der Finanzierung. <p>Wichtig für die Existenz ist, dass</p> <ul style="list-style-type: none"> → ein IKS vorhanden und überprüfbar (d. h. dokumentiert) ist; → das IKS den Geschäftsrisiken und dem Umfang der Geschäftstätigkeit angepasst ist; → das IKS den Mitarbeitern bekannt ist; → das definierte IKS angewendet und umgesetzt wird; → das Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden ist. <p>Die vorhandenen und bekannten Rahmenwerke bzw. die darin beschriebenen Komponenten und Empfehlungen stellen eine mögliche Auswahl von IKS-Massnahmen dar. Es müssen nicht zwingend alle Empfehlungen umgesetzt werden, damit ein IKS existiert. Es gilt der Grundsatz, dass das IKS den jeweiligen Gegebenheiten der Unternehmung anzupassen ist.</p>
Berichterstattung durch die Revisionsstelle	<p>Gemäss Art. 728b Abs. 2 (neu) OR erstattet die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich Bericht über das Ergebnis der Revision. Im Bericht der Revisionsstelle wird ein Prüfungsurteil über die Existenz des IKS integriert.</p> <p>Gemäss Art. 728b Abs. 1 (neu) OR erstattet die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen u. a. über das IKS.</p> <p>Die Treuhand-Kammer wird entsprechende Vorgaben und Beispiele ausarbeiten.</p>

Abbildung 2: **WIRKUNG DES IKS**

Das IKS wirkt unterstützend bei:

- der Erreichung der geschäftspolitischen Ziele;
- der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften;
- dem Schutz des Geschäftsvermögens;
- der Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten bzw. absichtlich vorgenommenen Falschdarstellungen der Jahresrechnung;
- der Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung;
- einer zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung, sowie
- einer wirksamen und effizienten Geschäftsführung.

nahmen, die dazu dienen, einen ordnungsgemässen Ablauf des betrieblichen Geschehens sicherzustellen sowie das betriebliche Vermögen zu schützen.

Neben den angeordneten Vorgängen und Massnahmen spielt die innerhalb jedes Unternehmens gepflegte Kultur eine sehr wichtige Rolle. Alle Mitarbeiter und Führungskräfte prägen das Kontrollumfeld mit ihrer Integrität, ihren ethischen Werten und ihrer Vorbildfunktion (vgl. *Abbildung 2*).

Die organisatorischen Massnahmen des IKS sind in die betrieblichen Arbeitsabläufe integriert, d. h., sie erfolgen arbeitsbegleitend oder sind dem Arbeitsvollzug unmittelbar vor- oder nachgelagert. Die organisatorischen Massnahmen

sollen das Management von Kontrolltätigkeiten entlasten und den ausführenden Stellen mehr Verantwortung übertragen. Der Einsatz der Informatik kann, je nach Ausbaugrad, eine wichtige Rolle spielen. Gut ausgebaute Verarbeitungsprogramme und Datenbanken ermöglichen einen hohen Grad an Automatisierung und Standardisierung und stellen eine wirksame interne Kontrolle dar.

2.1 Kontrollmassnahmen. Kontrollen bzw. Kontrollmassnahmen sind die einzelnen Vorgänge, Methoden und Massnahmen, die im Rahmen eines IKS auf allen Ebenen eines Unternehmens angeordnet und umgesetzt werden.

Die Kontrollmassnahmen lassen sich in folgende Kategorien einteilen:

- präventive oder detektive Kontrollen; → selbsttätige, programmierte oder manuelle Kontrollen; → Kontrollen durch das Management.

2.1.1 Präventive Kontrollen. Als präventive Kontrollen bezeichnet man die zwangsläufigen Kontrollen, die auftauchende Fehler unmittelbar feststellen. Mit präventiven Kontrollen soll verhindert werden, dass Fehler überhaupt gemacht werden. Präventivkontrollen können in Form von selbsttätigen Kontrollen, Management- oder unabhängigen Kontrollen, manuellen oder programmierten bzw. automatisierten Kontrollen bestehen.

2.1.2 Detektive Kontrollen. Unter detektiven Kontrollen versteht man die sogenannten Aufdeckungskontrollen, die vorgenommen werden müssen, wenn bei der Überprüfung von präventiven Kontrollen eine zu grosse Fehlerhäufigkeit aufgetreten ist.

Abbildung 3: **MASSNAHMEN UND KONTROLLEN**

Organisatorische Massnahmen		Unabhängige Kontrollen durch das Management	
Selbsttätig, manuelle und programmierte Kontrollen			
Kontrolle durch die gewählte Organisation selbst, z. B. → selbständige Kontrollen → Instanzengliederung → Funktionentrennung → Regelung der Arbeitsabläufe → manuelle Kontrollen → programmierte Kontrollen	Kontrolle durch die Anwendung technischer Hilfsmittel, z. B. → Messeinrichtungen → Sicherungsvorrichtungen → Rechen- und Datenverarbeitungssysteme	Kontrolle durch Geschäftsleitung und Kader → nach freiem persönlichen Ermessen → gestützt auf interne Weisungen	Kontrolle durch Beauftragte (Delegationsprinzip) → Assistenten, Stabstellen, Ausschüsse, Sekretariate, Projektorganisationen → Externe Fachleute und Berater
Organisatorische Hilfsmittel			
Organisationsplan, Ablauf- und Funktionendiagramm, Handbuch, Formular- und Belegwesen, Kontierungsvorgaben, Nummern- und Abstimmkreise, Zeitstempel, Unterschriftenregelung, Visaordnung, Sperrcodes usw.		Geschäftsreglement, Pflichtenhefte, Stellenbeschreibungen, Budgets, Vorschlags- und Antragswesen, Terminliste usw.	

Darstellung IKS; Quelle: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998

2.1.3 Selbsttätige und programmierte Kontrollen. Die selbsttätige Kontrolle ist die wirksamste, effizienteste wie auch wirtschaftlichste Kontrolle, da sie durch organisatorische oder technische Massnahmen direkt in die betrieblichen Abläufe integriert ist. Organisatorische Massnahmen sind z.B. Funktionentrennung, Errichten von Kompetenzstufen und Regelung von Arbeitsabläufen. Unter programmierten Kontrollen (General IT and Application Controls) versteht man die Zugriffsdifferenzierung, Authentisierung (durch Passwörter), Autorisierung (z. B. elektronische Unterschrift), Plausibilisierungen, Prüfziffern, Kontrollsummen, Datenabgleich usw.

2.1.4 Manuelle Kontrollen. Die manuellen Kontrollen ergänzen die programmierten Kontrollen. Beispiele manueller Kontrollen sind: Genehmigungen, kritische Durchsicht, Abstimmungen, Abklärung von Differenz- oder Fehlermeldungen, physische Kontrollen usw.

2.1.5 Kontrollen durch das Management. Die prozessunabhängige Kontrolle durch das Management (Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrige Führungsverantwortliche) beruht auf dessen Fachkenntnis und auf der Wahrnehmung der Führungs- und Überwachungsaufgaben. Diese Kontrollen werden nach freiem persönlichem Ermessen oder gestützt auf Geschäftsreglemente und Pflichtenhefte durchgeführt.

Zum Teil lassen sie sich an geeignete Stellen und Personen delegieren oder an externe Fachleute und Berater übertragen (Outsourcing der Kontrolltätigkeit). Die Verantwortung bleibt aber auch in diesen Fällen bei den Führungskräften. In kleineren Unternehmen kommt der unmittelbaren Kontrolle durch die Geschäftsleitung und das Kader nach wie vor eine grosse Bedeutung zu und bildet immer noch die wichtigste interne Kontrollmassnahme.

2.2 Organisatorische Hilfsmittel. Die wichtigsten organisatorischen Hilfsmittel des IKS können wie folgt beschrieben werden:

- Organigramm;
- Ablauf- und Funktionsdiagramm;
- Stellen- und Prozessbeschreibung;
- Kompetenzregelung und Limitensystem;
- Reglemente, Anordnungen und Dienstanweisungen;
- Kontenplan, Kontierungsrichtlinien und Kontendefinitionen;
- Handbücher;
- übrige technische Hilfsmittel (z. B. Tresore, verschlossene Lagerräume, Zutrittskontrollen, Scanning-Kassen usw.);
- Identifikation der Schlüsselkontrollen und deren Umsetzung.

Einen Überblick über die Massnahmen und Kontrollen vermittelt *Abbildung 3*.

3. AUFGABEN UND VERANTWORTUNG DES VERWALTUNGSRATS, DER GESCHÄFTSLEITUNG SOWIE DER REVISIONSSTELLE BETREFFEND IKS

3.1 Aufgaben und Verantwortung des Verwaltungsrats.

Der Verwaltungsrat selbst ist für die Schaffung und Aufrechterhaltung eines geeigneten IKS verantwortlich. Insbesondere trägt der Verwaltungsrat die Verantwortung für:

→ die Genehmigung und periodische Überprüfung von Entscheidungen mit strategischer Bedeutung; → die Sicherstellung der Implementierung der im Rahmen des IKS durch die Geschäftsleitung zu treffenden Massnahmen sowie für → die Sicherstellung einer angemessenen Kontrolle der Wirksamkeit des IKS durch die Geschäftsleitung.

Die Botschaft hält bezüglich der Verantwortung des Verwaltungsrats ausdrücklich folgendes fest: «Die Pflicht des Verwaltungsrats zur Schaffung interner Kontrollmechanismen ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen der Gesellschaft so auszugestalten, dass die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i. V. m. Art. 662a sowie Art. 957 ff. OR).» Aus dieser Umschreibung geht zudem hervor, dass der Gesetzgeber das IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung in den Vordergrund rückt.

Wie einleitend festgestellt, umfasst das IKS in Bezug auf die finanzielle Berichterstattung diejenigen Vorgänge und Massnahmen, welche eine ordnungsmässige Buchführung und Rechnungslegung sicherstellen und dementsprechend die Grundlage jeder finanziellen Berichterstattung darstellen. In diesem Sinne beschränkt sich das IKS bezüglich der Abschlussprüfung auf die finanzielle Berichterstattung.

Zur Wahrnehmung dieser Verantwortung soll der Verwaltungsrat regelmässig mit der Geschäftsleitung die Effektivität der Massnahmen des IKS erörtern, Bewertungen des IKS durch Management, interne und externe Revisoren zeitgerecht beurteilen und entsprechende Konsequenzen ziehen, die Anordnung und Befolgung von Korrekturmassnahmen überwachen und auch Strategie und Risikobereitschaft regelmässig überprüfen. Insbesondere kommt dem Verwaltungsrat bei festgestellten Mängeln des IKS die Verantwortung für die Sicherstellung der Umsetzung geeigneter Korrekturmassnahmen zu. Der Verwaltungsrat kann unter anderem zur Unterstützung der Wahrnehmung seiner Aufgaben im Bereich des IKS ein «Audit Committee» (Prüfungsausschuss) einsetzen. Dadurch kann jedoch der Verwaltungsrat nicht von der Gesamtverantwortung für das IKS befreit werden.

3.2 Aufgaben und Verantwortung der Geschäftsleitung.

Die Geschäftsleitung trägt die Verantwortung für die Umsetzung der vom Verwaltungsrat festgelegten Strategien und Geschäftsgrundsätze und ist in diesem Zusammenhang für die Gestaltung und Umsetzung des IKS verantwortlich.

Insbesondere ist die Geschäftsleitung verantwortlich für:

- die Entwicklung geeigneter Prozesse für die Identifikation, Messung, Überwachung und Kontrolle der eingegangenen Risiken;
- die Identifikation von Schlüsselkontrollen sowie deren Überwachung und die Sicherstellung der vorgenommenen Korrekturmassnahmen;
- die Aufrechterhaltung und Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse eindeutig festhält;
- die Dokumentation und Überprüfbarkeit des IKS in Bezug auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung sowie für → die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben.

Im Zusammenhang mit den obigen Aufgaben stellt die Geschäftsleitung die nötigen personellen Ressourcen und Qualität, insbesondere Ausbildung und Erfahrung, des entsprechenden Personals sicher.

3.3 Aufgaben und Verantwortung der Revisionsstelle.

Die Revisionsstelle prüft, ob ein IKS existiert und berichtet darüber summarisch an die Generalversammlung. Daraus folgt, dass die Revisionsstelle das IKS gesamthaft analysiert und sich einen Überblick verschafft sowie die Prüfung plant und durchführt. Darüber hinaus erstattet sie gemäss Art. 728b OR dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht, u. a. mit Feststellungen über das IKS. In diesem Bericht zeigt die Revisionsstelle zudem Verbesserungsmöglichkeiten auf. Die Botschaft betont dabei, dass die Stellung des Erläuterungsberichts nach geltendem Recht (s. Art. 729a OR) damit gestärkt wird.

Damit die Existenz des IKS geprüft werden kann, muss es in einem angemessenen Umfang dokumentiert sein und gelebt werden. Dies unterstreicht auch die Botschaft: «Die Revisionsstelle prüft, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und

Abbildung 4: AUSGESTALTUNG DES PRÜFUNGSUMFANGES

- Analyse des IKS in der Gesamtheit einschliesslich der IKS-Dokumentation;
- Festlegung von Prüfungsstrategie und -umfang.
- Mit Bezug auf die Prüfung der Existenz des IKS wird in der Regel zunächst eine Wurzelstichprobe (Walkthrough Test) durchgeführt. Um festzustellen, ob ein IKS tatsächlich gelebt wird, sind diesbezüglich jedoch weitere Einhalteprüfungen, wie beispielsweise gezielte Stichprobenweise Prüfung von Einzelfällen, Einhaltung der Systemvorgaben durch Gesamtabstimmungen, notwendig. Es werden jedoch keine weiterführenden Prüfungen der Kontrollen, wie beispielsweise umfassende oder statistisch relevante Stichproben, vorgenommen.
- Diejenigen Prozesse und Kontrollen, welche für die Erreichung einer ordnungsmässigen Buchführung und Rechnungslegung relevant sind, werden regelmässig geprüft.

Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden.»

4. UMFANG UND AUSGESTALTUNG DES IKS

Eine reine Festschreibung bzw. Definition eines IKS in einem Manual nützt nichts, wenn sich die Mitarbeiter nicht daran halten. Ein IKS, das zwar dokumentiert ist, aber in keiner Weise gelebt wird, existiert aus unserer Sicht nicht. Auch der zuständige Bundesrat vertrat in seiner Rede vor dem Ständerat am 1. Dezember 2005 die Meinung, dass es Vorschriften zum Kontrollsystem braucht und dass dieses auch gelebt werden muss.

Damit überhaupt beurteilt werden kann, ob ein IKS existiert, braucht es entsprechende inhaltliche Anforderungen, was unter einem IKS zu verstehen ist:

→ Ein IKS muss vorhanden und überprüfbar sein, d.h. es muss eine aktuelle Dokumentation vorliegen, welche es erlaubt, die Existenz des IKS (Entwicklung und Einführung) zu überprüfen. → Das IKS muss den Mitarbeitern bekannt sein. → Das IKS muss angewendet werden. → Das IKS muss den jeweiligen Geschäftsrisiken und dem Umfang der Geschäftstätigkeit angepasst sein. → Kontrollbewusstsein muss im Unternehmen vorhanden sein.

Der Bundesrat überlässt es den geprüften Unternehmen, welches Kontrollsystem und welche Kontrollmechanismen sie als für ihre Situation angemessen betrachten. Die Ausgestaltung und der Umfang des IKS sind von folgenden Punkten abhängig:

- Grösse des Unternehmens;
- Komplexität der Geschäftstätigkeit;
- Art der Finanzierung (börsenkotiert usw.).

Aufgrund der globalen Verflechtung von Schweizer Unternehmen sollte die Ausgestaltung des IKS international anwendbar sein und verstanden werden. Einerseits brauchen

Unternehmen weltweit einheitliche bzw. anerkannte Vorgaben bezüglich des IKS, und andererseits müssen diese durch die in- und ausländischen Prüfer nach denselben Grundsätzen geprüft und bestätigt werden können. Nur so können einheitliche und für die anderen Prüfer von Konzerngesellschaften verständliche Prüfungsinstruktionen erstellt werden.

Für grössere, insbesondere auch international tätige Unternehmen scheint unter diesen Umständen die Anwendung eines international anerkannten Rahmenwerks sinnvoll zu sein. Zu beachten ist auch, dass die Rahmenwerke bzw. die darin beschriebenen Komponenten und Empfehlungen eine mögliche Auswahl von Massnahmen darstellen und nicht zwingend alles umgesetzt werden muss, damit ein IKS existiert.

5. PRÜFUNG DES IKS

Die Tatsache, dass der Prüfer ein Urteil über die Existenz des IKS abgeben muss, verlangt in Zukunft eine weitergehende Formalisierung der IKS-Prüfung als bis anhin, damit dieser erhöhten Bedeutung entsprochen werden kann. Das IKS ist nach dem Willen des Gesetzgebers nicht mehr nur ein Bestandteil der allgemeinen Jahresabschlussprüfung, sondern neu ein separater Prüfungsgegenstand.

Der Gesetzgeber vertritt die Meinung, dass die Prüfung des IKS nicht so extensiv wie etwa in den USA auszugestalten sei. Die Treuhand-Kammer unterstützt dies. Ferner ist zu berücksichtigen, dass anders als in den USA die gesetzlichen Bestimmungen nicht nur für Publikumsgesellschaften vorgesehen, sondern für alle ordentlichen Prüfungen und damit auch bereits für grössere KMU anzuwenden sind. Überdies ist der Wille des Gesetzgebers zu beachten, mit dem neuen Revisionsgesetz explizit eine Zweiteilung der Prüfung zu schaffen; eine – im Vergleich zur bisherigen Revision – vereinfachte «eingeschränkte» Prüfung und eine erweiterte «ordentliche» Prüfung für wirtschaftlich bedeutende Unternehmen. Hinzu kommt, dass der Prüfer, wenn er zum IKS

Stellung bezieht, auch die notwendigen Prüfungshandlungen und Dokumentationen für seine Aussage vornehmen muss. Aus den erwähnten Gründen muss die Prüfung des IKS situationsgerecht und den Gegebenheiten der Unternehmung angepasst erfolgen.

Die Dokumentation der Prozesse muss weiter so ausgestaltet sein, dass eine Prüfung der Existenz des IKS (Entwicklung und Einführung) möglich ist.

Die Prüfung des IKS richtet sich nach den Standards des Berufsstandes. Dabei wird auf die fünf in Abschnitt 4. «Umfang und Ausgestaltung des IKS» aufgeführten Anforderungen Bezug genommen. Die inhaltlichen Anforderungen für die Ausgestaltung des Prüfungsumfanges sind in *Abbildung 4* dargestellt.

Für die Prüfung des Jahresabschlusses kann es nötig sein, dass zusätzliche Einhalteprüfungen vorgenommen werden, wenn für die Festlegung der vorzunehmenden Detailprüfungen auf die Qualität des IKS abgestellt wird.

GLOSSAR

Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen

Die ergebnisorientierte Prüfungshandlung bezieht sich auf einen einzelnen Geschäftsvorgang (Bestand, Bewertung oder Transaktion) und dessen buchhalterische Darstellung.

Internes Kontrollsystem (IKS)

Das IKS ist ein Managementinstrument zur zweckmässigen Sicherstellung der Erreichung von Unternehmenszielen in den Bereichen «Prozesse», «Informationen», «Vermögensschutz» und «Compliance». Das IKS umfasst alle dafür von der Geschäftsleitung planmässig angeordneten organisatorischen Methoden und Massnahmen.

Interne Revision

Als Führungsinstrument unterstützt die interne Revision den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung bei ihren Überwachungs- und Kontrollaufgaben. Prüfungsgegenstand ist dabei die interne Kontrolle.

Prüfungsstandards

Mit der Vorgabe von Prüfungsstandards (PS) an ihre Mitglieder will die Treuhand-Kammer die Qualität der Abschlussprüfungen und verwandten Dienstleistungen fördern sowie den Anschluss an die einschlägige internationale Entwicklung sichern.

Wurzelstichprobe

Bei der Wurzelstichprobe wird ein Geschäftsvorfall vom Anfang bis zum Ende einschliesslich der dazugehörigen Unterlagen durch alle Stufen des Rechnungswesens nachvollzogen. Die Wurzelstichprobe wird insbesondere für die Beurteilung der Qualität und die Einhaltung der internen Kontrolle angewandt.

6. BERICHTERSTATTUNG

Gemäss Art. 728b Abs. 2 (neu) OR erstattet die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich Bericht über das Ergebnis der Revision. Daraus ergibt sich, dass der Bericht der Revisionsstelle mit einem Prüfungsurteil über die Existenz des IKS ergänzt wird.

Zusätzlich werden im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat die Feststellungen betreffend IKS beschrieben. Weiter ergibt sich aus der gesetzlichen Vorgabe der Prüfung des IKS, dass sämtliche Mängel oder Schwächen im IKS, welche wesentlich sind und die Jahresrechnung beeinflussen können, im Bericht an den Verwaltungsrat oder gar im Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung erwähnt werden. Es ist eine weitere Aufgabe des Berufsstandes, das Verhalten des Prüfers bei festgestellten Schwächen festzulegen, um somit abgestimmte Reaktionen auf IKS-Defizite zu erhalten. Die Treuhand-Kammer wird entsprechende Vorgaben und Beispiele ausarbeiten.

7. SCHLUSSFOLGERUNG

Die Prüfpflicht der Existenz des IKS hat zu Diskussionen Anlass gegeben. Einerseits wird eine Intensivierung der Prüfung des IKS angestrebt; andererseits darf die IKS-Prüfung nicht so extensiv ausgestaltet werden wie diejenige für Publikumsgesellschaften in den USA. Unseres Erachtens muss dabei sichergestellt werden, dass keine falschen Erwartungen der Bilanzleser an die IKS-Prüfung geweckt werden. Das Prüfungstestament darf darum nicht lediglich eine Worthülse sein.

Aus den oben aufgeführten Argumenten ergibt sich eine Erweiterung der Prüfungspflicht. Ein Status quo kann mit der neuen gesetzlichen Regelung nicht vereinbart werden. Der Gesetzgeber hat erstmalig die Pflicht zur Prüfung der Existenz des IKS explizit erwähnt und fordert zudem vom Prüfer ein Urteil dazu. Dies entspricht nicht den bisherigen Anforderungen an eine IKS-Prüfung, zumal der Prüfer mit der Testierung ein zusätzliches Risiko eingeht. Damit die Revisionsstelle die Existenz des IKS prüfen bzw. bestätigen kann, muss sie die notwendigen Prüfungshandlungen durchführen und dokumentieren.

Damit die Existenz des IKS durch die Revisionsstelle geprüft und testiert werden kann, reicht es nicht aus, dass das IKS lediglich formell vorhanden ist. Das IKS muss in einer prüfbareren Form existieren, was die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen sowie die Standardisierung der Dokumentation bedingt. Zudem wird verlangt, dass das dokumentierte IKS gelebt wird, d. h. materiell existiert.

In diesem Zusammenhang ist es wichtig, dass – je nach Rechtsform – das jeweils zuständige Organ bezüglich Aufbau, Umfang und Dokumentation des IKS die primäre Verantwortung wahrnehmen muss. Bei der Aktiengesellschaft beispielsweise ist dies die Geschäftsleitung. Der Verwaltungsrat ist für die Schaffung und Aufrechterhaltung eines geeigneten IKS verantwortlich.