

Unternehmen sind inskünftig verpflichtet, die Existenz eines wirksamen internen Kontrollsystems (IKS) nachzuweisen. Das IKS wird neu explizit Prüfungsgegenstand. Das «IKS-Positionspapier der Treuhand-Kammer» klärt den Standpunkt des Berufsstandes zu dieser bedeutenden Prüfungserweiterung der ordentlichen Revision.

WILLY HOFSTETTER

MATTHIAS JEGER

DIE ORDENTLICHE REVISION UND DAS IKS

Prüfung des IKS jetzt gesetzlich verankert

1. POSITIONSPAPIER DER TREUHAND-KAMMER

Die Prüfpflicht der Existenz des IKS gibt zu Diskussionen Anlass. Die Meinungen gehen auseinander, welche Änderungen die neuen Gesetzesartikel tatsächlich mit sich bringen. Eine Klärung der neuen Erfordernisse ist daher dringend erforderlich. Die Treuhand-Kammer hat ein Positionspapier erarbeitet, um die Sicht des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zu diesem Thema darzulegen. Das Positionspapier ist im Anschluss an diesen Artikel in der Originalversion wiedergegeben, S. 360.

Die Treuhand-Kammer begrüsst und unterstützt die Änderungen des Obligationenrechts ausdrücklich. Das Positionspapier verweist insbesondere auf die folgenden wesentlichen Punkte, die in den nachfolgenden Abschnitten ausführlicher diskutiert werden:

→ Der Verwaltungsrat ist dafür verantwortlich, dass ein dem Unternehmen angepasstes IKS und Risikomanagement vorhanden ist. Die Umsetzung des IKS und das Management der Risiken sind Aufgabenbereiche der Geschäftsleitung. → Das IKS wird neu explizit im Gesetz zum Prüfungsgegenstand erklärt. Dies bedingt, dass eine weitergehende Formalisierung der IKS-Prüfung – als bis anhin für die Abschlussprüfung – notwendig wird. → Umfang und Ausgestaltung des IKS sind von Grösse und Komplexität der Geschäftstätigkeit abhängig. Jedoch sind die Einhaltung von Mindestanforderungen unerlässlich, damit das IKS überprüfbar ist. Wichtig für die Existenz ist deshalb, dass ein IKS dokumentiert und gelebt wird. Für grössere, international tätige Unternehmen stellen international anerkannte Rahmenwerke eine geeignete Plattform dar. → Neu wird im Bericht der Revisionsstelle

eine Bestätigung über die Existenz des IKS integriert werden. Zudem verlangt das neue Gesetz, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht, unter anderem mit Feststellungen über das interne Kontrollsystem zu erstatten hat. Die Treuhand-Kammer wird entsprechende Vorgaben und Beispiele ausarbeiten.

Das Positionspapier behandelt die grundlegenden Anforderungen an die Unternehmen, damit die Revisionsstelle die gesetzlich erweiterte Prüfungspflicht überhaupt vornehmen kann. Dieses Grundsatzpapier bildet auch die Ausgangslage für einen noch zu verfassenden Prüfungsstandard zu diesem Thema.

2. UMFASSENDE PRÜFUNGSERWEITERUNG

In der Schweiz wird mit Inkrafttreten des revidierten Obligationenrechts das IKS explizit erwähnt und insgesamt stärker in den Vordergrund gestellt. Danach muss die Revisionsstelle prüfen, ob ein internes Kontrollsystem existiert und ihre Prüfungshandlungen auch in Zukunft danach ausrichten. Neu ist, dass die Revisionsstelle im offiziellen Revisionsstellenbericht eine Meinung zum IKS abzugeben hat. Für Verwaltungsrat und Geschäftsleitung bedeutet dies, dass der Qualität und der Dokumentation des IKS vermehrte Aufmerksamkeit gewidmet werden muss.

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

«1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;



WILLY HOFSTETTER, DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER, MITGLIED DER KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFTSPRÜFUNG DER TREUHAND-KAMMER, PARTNER, ASSURANCE & ADVISORY BUSINESS SERVICES, ERNST & YOUNG AG, ZÜRICH



MATTHIAS JEGER, DR. RER. POL., DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER, MITGLIED DER KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFTSPRÜFUNG DER TREUHAND-KAMMER, PARTNER, ASSURANCE, PRICEWATERHOUSE-COOPERS, BASEL

2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
3. ein internes Kontrollsystem existiert.»

Das IKS ist ein wichtiges Managementinstrument zur zweckmässigen Sicherstellung von Unternehmenszielen. Die interne Kontrolle wirkt unter anderem unterstützend bei der Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung und der zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung. Ein wirksames IKS wird zunehmend als wesentlicher Bestandteil guter Corporate Governance verstanden. Mit der Änderung des Obligationenrechts wird eine international tragfähige Lösung realisiert, welche aber auch auf die spezifischen Bedürfnisse der KMU Rücksicht nimmt.

Den mit den gestiegenen Anforderungen an ein wirksames IKS verbundenen Kosten steht mittelfristig ein grosser Nutzen gegenüber: Verlässlichere, führungsrelevante Informationen erlauben dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung, gezielter und wirksamer zu handeln. Das IKS wird zunehmend als wesentlicher Bestandteil guter Unternehmensüberwachung angesehen. Die systematische Erfassung wichtiger Prozesse und Kontrollen kann darüber hinaus auch den Ausgangspunkt für eine generelle Optimierung der internen Prozesse und Strukturen darstellen und so – neben der Verbesserung des IKS – auch zu operativen Effizienzgewinnen führen. Mit der Durchführung der laufenden Überprüfung des IKS eröffnet sich zudem dem Unternehmen die Chance, ein wesentliches Führungsinstrument der Geschäftsleitung systematisch hinsichtlich seiner Wirksamkeit zu überprüfen.

3. VERANTWORTUNG FÜR DIE EXISTENZ EINES IKS

3.1 Aufgaben und Verantwortung des Verwaltungsrats. Der Verwaltungsrat selbst ist für die Schaffung und Aufrechterhaltung eines geeigneten IKS und dem Risikomanagement verantwortlich. Insbesondere trägt der Verwaltungsrat die Verantwortung für:

→ 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 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 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).»

Abbildung: WESENTLICHE ASPEKTE ZUR PRÜFUNG DES IKS

Definition und Ziel des IKS

Das IKS ist ein Managementinstrument zur zweckmässigen Sicherstellung von Unternehmenszielen. Bezüglich Abschlussprüfung steht das IKS zur finanziellen Berichterstattung im Vordergrund.

Verantwortung

Verwaltungsrat ist verantwortlich, dass ein angemessenes IKS vorhanden ist. Die Umsetzung des IKS liegt im Aufgabenbereich des Managements.

Ausgestaltung des IKS

Die Anwendung eines bekannten Rahmenwerks ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, scheint aber zumindest für international tätige Unternehmen, wo ein IKS auch international verstanden und anwendbar sein muss, sinnvoll zu sein. Die Existenz eines IKS bedingt die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen sowie die Standardisierung der Dokumentation und muss nicht nur «formell», sondern auch «materiell» vorhanden sein. Das IKS ist an Grösse, Komplexität der Geschäftstätigkeit und Art der Finanzierung des Unternehmens anzupassen.

Prüfung der Existenz des IKS

Dies ist ein neuer gesetzlicher Prüfauftrag. Dies bedingt, dass eine weitergehende Formalisierung der IKS Prüfung – als bis anhin für die Abschlussprüfung – notwendig wird.

Berichterstattung durch die Revisionsstelle

Die Revisionsstelle berichtet an die GV summarisch über das Ergebnis der Revision und erstattet dem VR einen umfassenden Bericht mit Feststellungen u. a. über das interne Kontrollsystem. Die Treuhänder-Kammer wird entsprechende Vorgaben und Beispiele ausarbeiten.

Aus dieser Umschreibung geht zudem hervor, dass der Gesetzgeber das IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung in den Vordergrund rückt. Das IKS in bezug auf die finanzielle Berichterstattung umfasst diejenigen Vorgänge und Massnahmen, welche eine ordnungsmässige Buchführung und Rechnungslegung sicherstellen und damit die Grundlage jeder finanziellen Berichterstattung darstellt.

Zur Wahrnehmung dieser Verantwortung soll der Verwaltungsrat regelmässig mit der Geschäftsleitung die Effektivität der Massnahmen des IKS erörtern. 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.

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. Dazu gehört auch die Entwicklung geeigneter Prozesse für die Identifikation, Messung, Überwachung und Kontrolle der eingegangenen Risiken. Insbesondere ist die Geschäftsleitung verantwortlich für:

→ 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.

Die Verantwortung für die Existenz eines wirksamen IKS bleibt bei Verwaltungsrat und Geschäftsleitung.

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.

4. ANFORDERUNGEN AN EIN IKS

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. Immer mehr grössere Unternehmen orientieren sich bei der Entwicklung ihres internen Kontrollsystems am anerkannten COSO-Modell.

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. AUSWIRKUNGEN AUF DIE ABSCHLUSS-PRÜFUNG UND BERICHTERSTATTUNG

5.1 Prüfung des IKS – neuer Bestandteil der Abschlussprüfung.

Die Änderungen des Obligationenrechts in Bezug auf die Prüfung des IKS lassen sich folgendermassen darstellen:

→ Der Einbezug der Erkenntnisse aus der Prüfung des IKS diene bis anhin 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 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.

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 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 Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden.»

Die Prüfung des IKS richtet sich nach den noch zu entwickelnden Standards des Berufsstandes. Das bedeutet für die Ausgestaltung des Prüfungsumfanges folgende inhaltliche Anforderungen:

→ 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 notwendig. Es werden jedoch keine umfassenden oder statistisch relevanten Stichproben vorzunehmen sein. → Die für den finanziellen Berichterstattungsprozess relevanten Schlüsselkontrollen werden regelmässig geprüft.

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.

5.2 Berichterstattung. Sämtliche Mängel oder Schwächen im IKS, welche wesentlich sind und die Jahresrechnung beeinflussen können, sind im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat oder gar im Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zu erwähnen. Die Berichterstattungspflichten der ordentlichen Revision werden dadurch wesentlich erweitert. Die Botschaft hält dazu fest, dass die Stellung des Erläuterungsberichts nach geltendem Recht (s. Art. 729a OR) damit gestärkt wird.

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.

6. FAZIT

Der Gesetzgeber hat erstmalig die Pflicht zur Prüfung der Existenz des IKS explizit erwähnt und fordert zudem noch einen Bestätigungsvermerk des Prüfers. Dies entspricht nicht den bisherigen Anforderungen an eine IKS-Prüfung, zumal der Prüfer mit der Testaterteilung ein zusätzliches Risiko eingeht. Es muss sichergestellt sein, dass keine falschen Erwartungen seitens der Bilanzleser an die IKS-Prüfung geweckt werden; das Prüfungstestat darf nicht zu einer Worthülse verkommen. Deshalb reicht es nicht aus, dass das IKS lediglich «formell» vorhanden ist. Die Existenz eines IKS setzt die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen sowie die Standardisierung der Dokumentation voraus. Zudem wird verlangt, dass das dokumentierte IKS auch «gelebt» wird, d. h. auch «materiell» existiert.

Die gesetzliche Verankerung der Prüfpflicht des IKS hat weitreichende Konsequenzen für Unternehmen und ihre Wirtschaftsprüfer. Auch wenn das Schweizer Gesetz die IKS-Prüfung nicht so extensiv ausgestaltet wie diejenige für Publikums-gesellschaften in den USA, stellt die neue Prüfpflicht zur Existenz des IKS die wohl umfassendste Änderung der neu geregelten «ordentlichen» Revision gegenüber der bisherigen Revision dar. Mit dem Positionspapier sucht die Treuhand-Kammer den Dialog mit der Wirtschaft und der Verwaltung, um einen Konsens dieser Erweiterung des Prüfauftrags zu erzielen. Der Berufsstand legt darin seinen Standpunkt fest, damit er die Erwartungen der Bilanzleser erfüllen kann. ■

RESUME

Le contrôle ordinaire et le SCI

Les entreprises sont désormais tenues de constater l'existence d'un *système de contrôle interne (SCI)* efficace. Selon la nouvelle loi, le SCI fait explicitement l'objet de la révision. L'obligation de contrôler l'existence d'un SCI donne lieu à des discussions. Les avis divergent quant aux changements que les nouveaux articles de la loi entraînent véritablement. Une clarification des nouvelles exigences s'impose. Afin de présenter le point de vue de la profession des experts-comptables sur ce thème, la Chambre fiduciaire a élaboré une prise de position dont la version allemande est reproduite intégralement dans ce numéro de l'Expert-comptable suisse. La version française sera accessible sur le site www.treuhand-kammer.ch à partir de mi-mai 2006. Les auteurs commentent dans leur article les points les plus importants de cette prise de position.

Le conseil d'administration est responsable de l'existence d'un SCI et d'une

gestion des risques adaptées à l'entreprise. L'application du SCI et la gestion des risques sont des tâches du ressort de la direction. La mention explicite du SCI en tant qu'objet de contrôle implique qu'il y ait une formalisation plus poussée du contrôle du SCI que ce qui était nécessaire jusqu'ici pour la révision des comptes annuels. L'étendue et la forme du SCI dépendent de la taille et de la complexité de l'activité de l'entreprise. Toutefois, le respect d'exigences minimales est indispensable pour que le SCI puisse être contrôlé. Ce qui est important pour l'existence d'un SCI est qu'il soit documenté et vécu. Les grandes entreprises internationales disposent d'une plateforme adéquate avec les référentiels reconnus sur le plan international. Le rapport de l'organe de révision doit désormais contenir une confirmation de l'existence d'un SCI. De plus, la nouvelle loi exige que l'organe de révision établisse un rapport détaillé à l'intention

du conseil d'administration, contenant notamment la constatation de l'existence d'un SCI. La Chambre fiduciaire élaborera des directives et des exemples dans ce sens.

Ancrer dans la loi l'obligation de contrôle du SCI a des conséquences étendues pour les entreprises et leurs réviseurs. La nouvelle obligation de contrôle de l'existence du SCI représente sans doute le changement le plus important du nouveau contrôle ordinaire par rapport à la révision traditionnelle.

La Chambre fiduciaire accueille favorablement et soutient formellement les modifications du Code des obligations. Par le biais de sa prise de position, elle recherche le dialogue avec l'économie et l'administration afin de parvenir à un consensus quant à cette extension du mandat de révision. La profession présente son point de vue pour mieux répondre aux attentes des lecteurs des comptes annuels. *WH/MJ/AFB*