



# **PRÜFUNG DES IKS AUS SICHT DER REVISIONSSTELLE**

**(Romano Jungo)**

# Agenda

1. Die neuen Gesetzesbestimmungen
2. Kontrollziele des IKS
3. Das IKS als Teil der Jahresabschlussprüfung  
vs. Das IKS als Prüfungsgegenstand
4. Anforderungen an das IKS
5. Beurteilungspflichten der Revisionsstelle
6. Prüfung des IKS
7. Berichterstattung durch die Revisionsstelle
8. Praktische Fragen

# 1. Die neuen Gesetzesbestimmungen

---

## **Art. 728a OR (neu) / ordentliche Revision**

Die Revisionsstelle prüft, ob:

(...)

3. Ein internes Kontrollsystem existiert;

(...)



## **Art. 728b OR (neu) / ordentliche Revision**

Die Revisionsstelle erstattet dem VR einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das IKS sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

# Die neuen Gesetzesbestimmungen (Forts.)

---

## **Art. 663b OR (revidiert)**

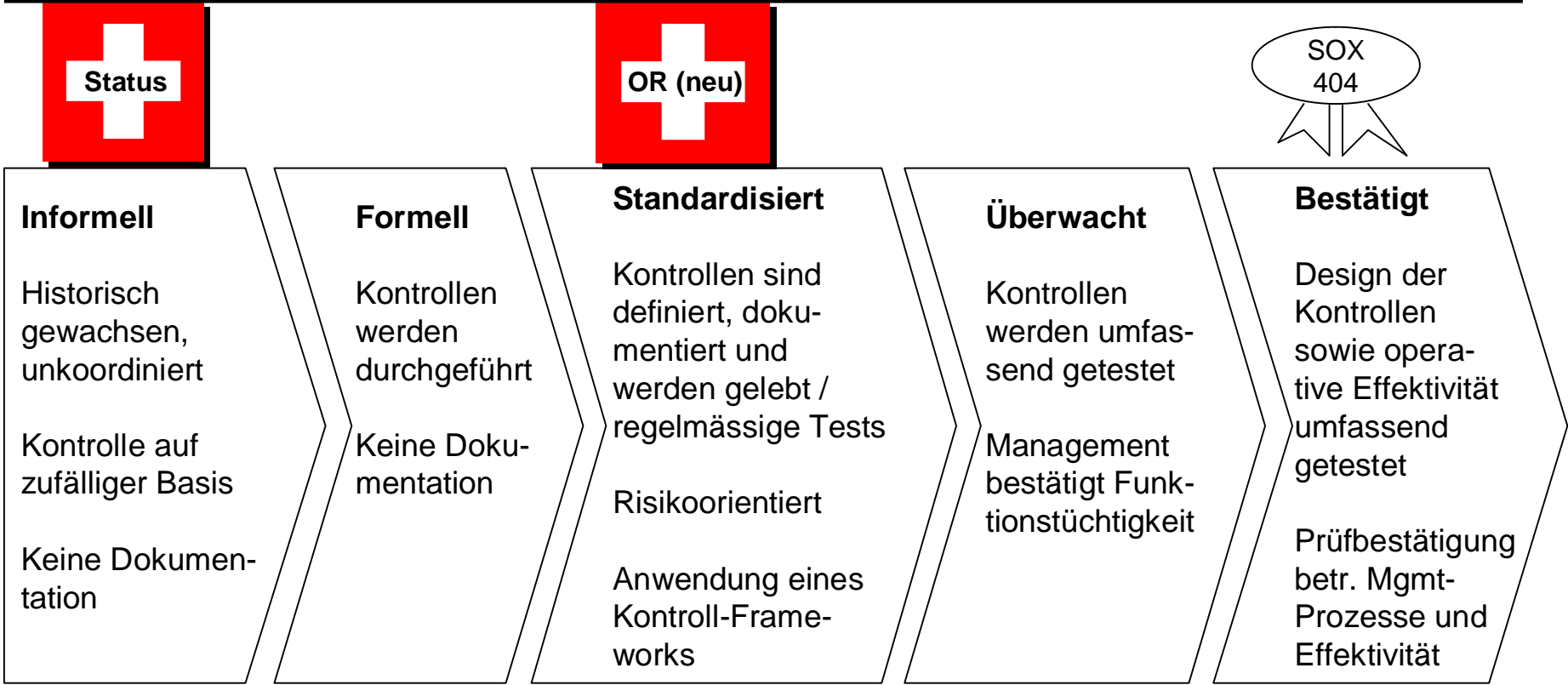
Der Anhang enthält:

(...)

12. Angaben über die Durchführung einer  
Risikobeurteilung;

(...)

# Entwicklungsstufen der Internen Kontrolle



Kleinere und mittelgrosse Gesellschaften

Grössere und kotierte Gesellschaften

## 2. Kontrollziele des IKS

---

- Geschäftstätigkeit
  - Effektivität und Effizienz der Unternehmenstätigkeit
  - Performance- und Profitabilitäts-Ziele und Absicherung der Ressourcen gegenüber Verlusten
- **Finanzielle Berichterstattung = Verlässlichkeit der Rechnungslegung**
  - Erstellung von zuverlässigen Jahresrechnungen unter Berücksichtigung der externen Anforderungen (Ordnungsgemässige Buchführung und Rechnungslegung)
- Compliance
  - Einhaltung von Gesetzen, Regulatorien, Verträgen und Best Practices, welche für das Unternehmen relevant sind (abhängig von externen Faktoren bspw. Aufsichtsbehörde)

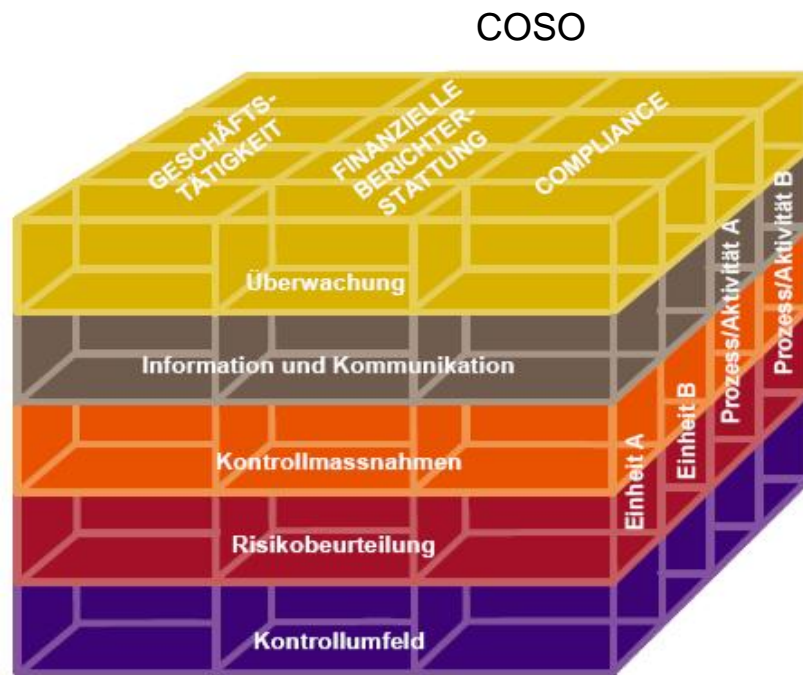
# Kontrollziel „Finanzberichterstattung“

---

- **Vollständigkeit aller Transaktionen und Ereignisse** in einer bestimmten Periode
- **Existenz von Aktiven und Passiven** zu einem bestimmten Stichtag
- **Bewertung und Verteilung** – im Einklang mit den relevanten Buchführungs- und Rechnungslegungsgrundsätzen, rechnerisch korrekt dargestellt
- **Rechte und Pflichten** – Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu einem bestimmten Stichtag
- **Darstellung und Offenlegung** – Gegenstände in der Jahresrechnung sind zutreffend beschrieben, sortiert und eingegliedert

# Anpassung zu COSO „LIGHT“

---



### 3. Das IKS als Teil der Jahresabschlussprüfung vs. Das IKS als Prüfungsgegenstand

---

#### a) Bisher: **Das IKS als Teil der Jahresabschlussprüfung**

- KEINE umfassende Prüfung des IKS
- Aber:
  - Berücksichtigung des IKS durch den Prüfer im Rahmen seiner Arbeit
  - Abstützen auf vorhandene Kontrollen
  - Einbeziehen der Ergebnisse in seine Arbeit

#### Ziel:

- Ausgestaltung der notwendigen Prüfungshandlungen und deren Umfang
- Identifizierung von risikoreichen Prüfungsfeldern
- Effiziente Gestaltung des Prüfungsansatzes (verfahrens- und/oder ergebnisorientiert)

b) Neu: **Das IKS als Prüfungsgegenstand**

- Ausweitung des gesetzlichen Prüfungsauftrages
- Überprüfung der EXISTENZ eines IKS
- Berichterstattung an den Verwaltungsrat über IKS
- Ergänzung des bisherigen Bestätigungsvermerks an die GV

Ziel:

- IKS als separater Prüfungsgegenstand
- Hinweis an Bilanzleser, ob das Unternehmen entsprechend aufgestellt ist
- Das Unternehmen wird gezwungen, ein überprüfbares IKS einzurichten

## 4. Anforderungen an das IKS

---

Zur Beurteilung der Existenz des IKS müssen zunächst die inhaltlichen Anforderungen an ein IKS festgelegt werden:

Das IKS muss folgenden Anforderungen genügen:

1. Bestand und Überprüfbarkeit
2. Abstimmung auf Geschäftsrisiken und den Umfang der Geschäftstätigkeit
3. Kenntnis bei Mitarbeitern
4. Anwendung im Unternehmen
5. Kontrollbewusstsein

## 5. Beurteilungspflichten der Revisionsstelle

---

- Pflicht der Revisionsstelle, die Existenz des IKS im Bereich der finanziellen Berichterstattung zu beurteilen
- Existenz:
  - Einschätzung der Ausgestaltung / des Designs der einzelnen Kontrollen
  - Beurteilung der Umsetzung des IKS bzw. ob die Kontrollen auch implementiert sind

# 6. Prüfung des IKS

---

## Grundüberlegungen

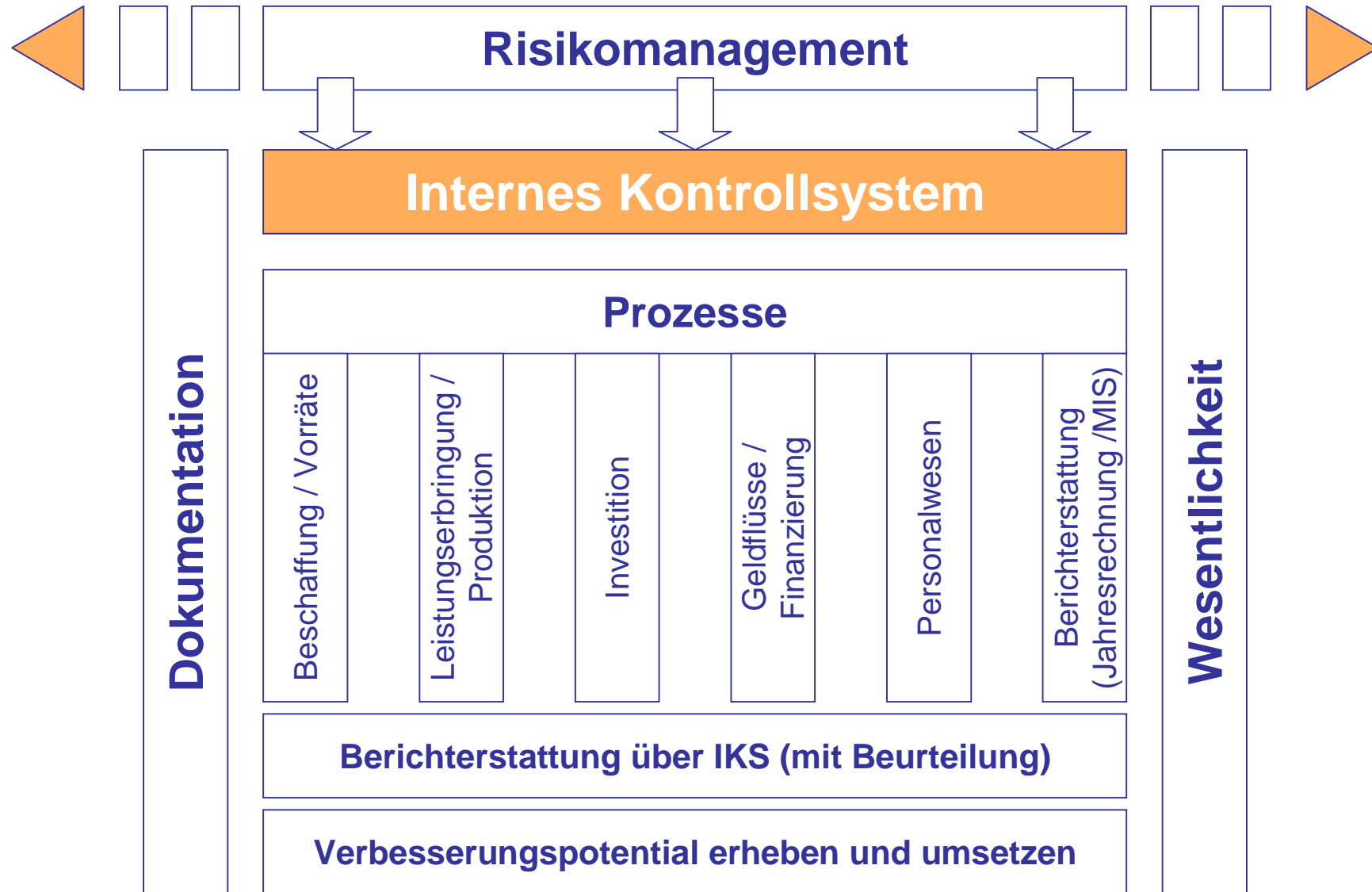
Die Auswahlverfahren betreffend Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS stehen im Zusammenhang mit den Risiken der finanziellen Berichterstattung und deren Wesentlichkeit

## Zur Wiederholung:

Das IKS muss folgende Anforderungen genügen:

- a) Bestand und Überprüfbarkeit
  - b) Abstimmung auf Geschäftsrisiken und den Umfang der Geschäftstätigkeit
  - c) Kenntnis bei Mitarbeitern
  - d) Anwendung im Unternehmen
  - e) Kontrollbewusstsein
- à Welche möglichen Prüfungshandlungen können abgeleitet werden?

a) Bestand und Überprüfbarkeit: Alle Komponenten eines IKS liegen vor



## a<sub>1</sub>) Bestimmung wesentliche Positionen aus der Jahresrechnung (systematisches Vorgehen)

---

- Vorräte
- Flüssige Mittel
- Forderungen aus Lieferungen + Leistungen
- Liegenschaften
- Finanzverbindlichkeiten
- Ertrag
- Aufwand
- Anhangsangaben
- ...

## a<sub>2</sub>) Bestimmung der wesentlichen Prozesse (systematisches Vorgehen)

---

- Wareneinkauf
- Warenverkauf
- Bewertung der Aktiven
- Erfassung der Löhne
- Zahlungseingänge und –ausgänge
- Jahresabschlussprozess
- ...


## a<sub>3</sub>) Prozessdokumentation

---

- Die für das IKS relevanten Prozesse sind angemessen detailliert beschrieben
  - textlich oder
  - mit Flowchart
- Kontrollen sind angemessen beschrieben
  - in der Prozessdokumentation
  - und/oder im Kontrollinventar

# Prozessdokumentation (Beispiel)

Eintritt Mitarbeiter					
Arbeitsschritt (Personen)	Risiko	H/M/T	Kontrolle	H/M/T	Referenz / Hilfsmittel
Bewerbungsgespräch (AL / PA / Bewerber)					
Lohnfestsetzung (AL)	Lohnhöhe ausserhalb betriebsinterner Bandbreiten		Kontrolle i. Z. mit Erstellung Arbeitsvertrag durch PA		Besoldungsreglement / Spesenreglement
	Unkonforme Anstellungsbedin- gungen		Erstellung durch PA / Koll. Unterschrift PA und AL		Standard-Arbeitsvertrag

- 
- Jede Kontrolltätigkeit muss **durch eine andere Person nachvollzogen** werden können
  - Dies ist nur möglich, wenn **die Kontrolltätigkeit entsprechend dokumentiert** wurde, z. B. mit
    - Visum, Datum
    - Häkchen
    - Aufbewahrung der Kontrolldokumente
    - Systemnachweis
    - Erklärung zu Differenzen etc.
  - **Eine nicht dokumentierte Kontrolle gilt grundsätzlich als “nicht durchgeführt”**

## b) Abstimmung auf Geschäftsrisiken und den Umfang der Geschäftstätigkeit

---

- Kontrollen werden nur eingeführt, wenn dies durch ein **entsprechendes Risiko gerechtfertigt ist** (massgebend ist der Risikoappetit der Unternehmung)
- Es wird die Kontrolle eingeführt, welche das Risiko am besten abdeckt (à **geringstes Netto-Risiko**)
- **Kosten-Nutzen im Gleichgewicht**

## Mögliche Prüfungshandlungen:

- **Befragung des Managements**
  - Definition von IKS, Prozessen, Risiken und Kontrollen
  - Wie werden die Risiken des Unternehmens durch das Management erfasst?
  - Wie geht das Management bei Veränderungen bzw. Problemen in Prozessen vor?

## c) Kenntnis bei Mitarbeitern

---

- Das **Bewusstsein für IKS stärken**
- Sicherstellung einer **einheitlichen Denkweise über IKS**  
à Anforderungen an eines IKS sind bekannt
- Der **Mitarbeiter ist geschult, die Kontrollen in seinem Arbeitsbereich wirksam auszuführen**

## d) Anwendung im Unternehmen

---

- Wie wird sichergestellt, dass das IKS **nicht nur auf dem Papier existiert**, sondern Kontrollen auch in der Realität durchgeführt werden ?
- Können Unternehmensinstanzen eine **andauernde Umsetzung** unterstützen ?
- Welche **Art von Berichterstattung** wünschen Geschäftsleitung und VR ?

## Mögliche Prüfungshandlungen:

- **Wurzelstichprobe** durch Revisionsstelle
  - Durchführung von Walk-throughs für wesentliche Prozesse
- **Gezielte Einhalteprüfungen** durch Revisionsstelle
  - stichprobenweise Prüfung von Einzelfällen
  - Prüfung der Einhaltung der Systemvorgaben durch Gesamtabstimmungen

## e) Kontrollbewusstsein

---

### Mögliche Prüfungshandlungen

- Kontrolle durch das Management
- Nachweis für die Durchführung von Kontrollen
- Nachweis für die Überprüfung dieser Durchführung
- Befragung des Managements
- Überwachung der Einhaltung des IKS durch das Management?
- Zeitpunkt, Umfang, Häufigkeit?

## 7. Berichterstattung durch die Revisionsstelle

---

- 7a) An die Generalversammlung gemäss OR 728a (neu)
- Bericht der Revisionsstelle mit separatem Prüfungsurteil über die Existenz des IKS
  - Tendenz, dass die Bestätigung über das IKS in heutigen Revisionsbericht integriert wird
- 7b) „Umfassender Bericht“ an den Verwaltungsrat gemäss OR 728b (neu)
- Rechnungslegung
  - IKS
  - Durchführung und Ergebnis der Revision
  - Kombination des bisherigen Erläuterungsberichtes nach Art. 729a OR und des Management Letters
  - Verzicht auf Erläuterungsbericht nicht mehr möglich!

# 8. Praktische Fragen

---

## 1. Frage

---

Muss für jede Gesellschaft die Existenz eines IKS geprüft werden?

- *Die Existenz eines IKS muss nur für die ordentliche Prüfung bestätigt werden, für die „eingeschränkte“ Prüfung ist keine IKS-Prüfung notwendig.*

## 2. Frage

---

Wann muss OR 728a eingeführt sein; bzw. wann müssen wir zum erstem Mal OR 728a prüfen?

- *Der Stichtag für die Inkraftsetzung ist wahrscheinlich der 1. Januar 2008 und zwar für eines am 1. Januar 2008 oder danach beginnenden Geschäftsjahres.*
- *Für die meisten Schweizer Gesellschaften wird die erste Bestätigung per 31. Dezember 2008 erfolgen.*

### 3. Frage

---

Bezieht sich unser Testat auf das Geschäftsjahr oder auf den Bilanzstichtag?

- *Es ist noch offen, ob die Bestätigung der Revisionsstelle gemäss Art. 728a OR für den Stichtag der Bilanzerstellung oder für die ganze in der Jahresrechnung abgebildete Periode gilt. Es ist jedoch vorgesehen, diese Frage im Prüfungsstandard PS zur IKS-Prüfung zu regeln.*
- *Sinnvoll wäre eine Bestätigung per Bilanzstichtag. Demzufolge kann ein Kontrollmangel während des Jahres bis zum Bilanzstichtag „geheilt“ werden.*

### 3. Frage (Fortsetzung)

---

- *Sofern der Bilanzstichtag gilt, kann die Implementierung des IKS auch noch im Verlauf vom 2008 erfolgen. Es wird jedoch empfohlen, dass die Implementierung im Wesentlichen per 1. Januar 2008 abgeschlossen ist, damit für die Prüfung und Behebung noch genügend Zeit vorhanden ist.*
- *Gemäss SOX ist es die Stichtagsbetrachtung am Ende des Geschäftsjahres.*

## 4. Frage

---

Gelten die gesetzlichen Vorschriften betr. IKS gemäss OR 728a auch für ausländische Tochtergesellschaften eines Schweizer Konzerns?

- *Art. 728a OR verlangt von der Revisionsstelle, dass sie die Existenz des IKS überprüft.*
- *Art. 728a OR gilt für alle Unternehmen, die der ordentlichen Revisionspflicht unterstehen und zwar Einzelabschluss und Konzernrechnung, damit sind ausländische Tochtergesellschaften eingeschlossen.*

## 5. Frage

---

Müssen sämtliche ausländische Tochtergesellschaften eines Schweizer Konzerns berücksichtigt werden?

- *Nur wesentliche Tochtergesellschaften sind zu berücksichtigen.*
- *Die Festlegung des so genannten „Scoping“ sollte im Projekt frühzeitig adressiert werden.*

## 5. Frage (Fortsetzung)

---

- *Wesentlich sind Tochtergesellschaften aufgrund:*
  - *der finanziellen Grösse (Anteil am Ergebnis, Umsatz, Eigenkapital etc.)*
  - *von spezifischen Risiken (z.B. komplexe Finanzierungen bei off shore-Gesellschaften) und*
  - *der Tatsache, dass eine Gesellschaft im Verbund mit anderen Gesellschaften wesentlich ist.*

## 6. Frage

---

Gibt es Überschneidungen zwischen ISO- und IKS-Dokumentation?

- *Ja, es kann Überschneidungen mit der ISO-Dokumentation geben.*
- *Die ISO-Dokumentation erfasst sämtliche für das **Qualitätsmanagement relevanten Prozesse und Kontrollen** einer Unternehmung.*
- *Das IKS gemäss OR 728a fokussiert sich allerdings nur auf die **finanzielle Berichterstattung**, d. h. auf die Vermeidung möglicher Fehler in der Konzernrechnung oder im Einzelabschluss.*
- *Diese **Verbindung zur finanziellen Berichterstattung fehlt** in der ISO-Dokumentation meistens.*

## 7. Frage

---

Wann kann der Prüfer nicht mehr von einer Existenz eines IKS sprechen und somit ein negatives Urteil darüber abgeben?

- *Vorgaben für das Verhalten der Revisionsstelle bei Kontrollmängeln werden im Prüfungsstandard (PS) geregelt sein.*
- *Es gibt im Prinzip zwei Möglichkeiten:*
  - *Entweder ist das IKS nicht formalisiert, d. h. es fehlt eine minimale Dokumentation der Schlüsselkontrollen, oder*
  - *das IKS ist zwar formalisiert, aber die definierten internen Kontrollen sind ungenügend ausgestaltet oder werden in der Praxis nicht gelebt.*

## 7. Frage (Fortsetzung)

---

- *Die festgestellten Mängel müssen insgesamt so gravierend sein, dass wesentliche Fehler in der Konzern- bzw. Jahresrechnung nicht mit vernünftiger Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden können.*
- *Die negative Beurteilung über das IKS heisst aber nicht, dass der Jahresabschluss somit nicht stimmt. Wir können die Richtigkeit des Jahresabschlusses dann aufgrund von alternativen Prüfungshandlungen bestätigen.*