

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890)

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 17. Dezember 2007 verabschiedet. Er gilt für Prüfungen der Existenz des internen Kontrollsystems für Perioden, die am 1. Januar 2008 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Der vorliegende Prüfungsstandard ist in zwei unterschiedliche Kapitel eingeteilt:

Kapitel A. „**Allgemeine Erläuterungen**“ stellt die folgenden Aspekte dar, die für das Verständnis der „Existenzprüfung“ nach Art. 728a OR erforderlich sind:

- Definitionen,
- Verantwortlichkeiten,
- Abgrenzung der „Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems“ (fortan in Kurzform als „IKS“ bezeichnet) nach Art. 728a Abs. 1 zur „Berücksichtigung des IKS bei der Bestimmung des Prüfungsumfanges der Abschlussprüfung“ nach Art. 728a Abs. 2 OR, sowie
- Bemerkungen zur Ausgestaltung des IKS.

In Kapitel B. „**Prüfung der Existenz des IKS**“ sind Ausführungen zu finden über die Prüfungshandlungen, die erforderlich sind, damit die Revisionsstelle die vom Gesetz verlangte Existenz des IKS bestätigen kann. Behandelt werden sodann einige Spezialfragen wie die IKS Existenzprüfung im Konzernabschluss und die Berichterstattung.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Einleitung

- a) Zweck dieses Prüfungsstandards ist die Umschreibung des Vorgehens zur Erlangung eines Prüfungsurteils über die Existenz eines internen Kontrollsystems nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR.
- b) Im Sinne des schweizerischen Gesetzes (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957ff. OR) ist der Verwaltungsrat für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten und angemessenen IKS verantwortlich. Nach Art. 728a Abs.1 Ziff. 3 OR bestätigt die Revisionsstelle einmal jährlich die Existenz dieses vom Verwaltungsrat definierten IKS. Sofern das vom Verwaltungsrat definierte IKS den minimalen generellen Anforderungen an ein IKS aufgrund der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil der Unternehmung entspricht, wird die Revisionsstelle die Existenz im Sinne von Art 728a Abs.1 Ziff.3 OR zuhanden der Generalversammlung positiv bestätigen können. Voraussetzung dieser Existenzbestätigung ist jedoch, dass dieses vom Verwaltungsrat definierte IKS schriftlich dokumentiert ist und im Tagesgeschäft des Unternehmens Anwendung findet. Diese Dokumentation der Ausgestaltung und Umsetzung des IKS sind von der Revisionsstelle im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu prüfen („Design“ und „Implementation“). Nicht Bestandteil der IKS „Existenzprüfung“ nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR ist hingegen die Prüfung des dauerhaften und mängelfreien Funktionierens des IKS („Operational Effectiveness“). Das Parlament hat durch das Streichen des Wortes „funktionierend“ bewusst von einer Wirksamkeits- und Effizienzprüfung abgesehen.
- c) Ein Unternehmen sollte über ein dauernd funktionierendes IKS in allen Bereichen der Unternehmung verfügen. Der Abschlussprüfer muss jedoch nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR lediglich dessen Existenz im Hinblick auf die finanzielle Berichterstattung prüfen und bestätigen.
- d) Das Vorgehen des Abschlussprüfers bei der Beurteilung des IKS zur Planung der Abschlussprüfung (Art. 728a Abs. 2 OR) und bei der Prüfung der Existenz des IKS im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR ist unterschiedlich. Die vorzunehmenden Prüfungsarbeiten ergänzen sich jedoch und werden im Sinne eines integrierten Prüfungsansatzes kombiniert.

Der Abschlussprüfer wird im Rahmen der Abschlussprüfung ein hinreichendes Verständnis des IKS erlangen, um die Abschlussprüfung planen und eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie entwickeln zu können. Bei der Planung der Existenzprüfung des IKS wird der Abschlussprüfer deshalb die im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführten Prüfungshandlungen berücksichtigen, um darauf abstützend, die allenfalls zusätzlich notwendigen Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS festzulegen.

Soweit Prüfungsarbeiten zum IKS bereits im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführt wurden, müssen diese für die Prüfung der Existenz des IKS nicht wiederholt werden. Umgekehrt können Durchführung und Ergebnisse der IKS Existenzprüfung auch bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung verwendet werden.

- e) Dieser Prüfungsstandard ist auf alle Prüfungen anzuwenden, bei welchen die Existenz des IKS gemäss Art. 728a Abs.1 Ziff. 3 OR zu prüfen ist.

II. Definitionen

- a) Der Begriff „Internes Kontrollsystem“ wird in diesem Prüfungsstandard nicht in der üblichen Form verwendet, sondern inhaltlich eingegrenzt. Das IKS im Sinne dieses Prüfungsstandards umfasst nur jene Vorgänge und Massnahmen in einer Unternehmung, welche eine ordnungsmässige Buchführung und finanzielle Berichterstattung sicherstellen. Das IKS besteht nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung in der Regel aus den Kontrollkomponenten „Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens, Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme / Kommunikation, den Kontrollaktivitäten und der Überwachung der Kontrollen“. Gerade in kleineren Verhältnissen sind diese Kontrollkomponenten oft unterschiedlich ausgeprägt oder können auch zusammengefasst sein. Der Verwaltungsrat des Unternehmens trägt nach dem schweizerischen Gesetz die Verantwortung zur Ausgestaltung des IKS und in diesem Sinne auch zur Ausgestaltung dieser Komponenten, wobei er auch andere Strukturen anwenden kann.
- b) Dieser Prüfungsstandard verwendet die Begriffe „Verwaltungsrat“ und „Geschäftsleitung“; wird auf beide Organe Bezug genommen, wird die Bezeichnung „Unternehmensleitung“ verwendet. Wird auf andere Rechtsformen als auf die hier in erster Linie angesprochene Aktiengesellschaft Bezug genommen, so sind in Analogie die dort zutreffenden Begriffe für die Überwachungs- und Leitungsorgane zu verwenden.
- c) „Risiko“ im Sinne dieses Prüfungsstandards ist das Risiko einer wesentlichen falschen Angabe in der Jahresrechnung. Dieses Risiko stellt nur eine Teilmenge der gesamten Geschäftsrisiken dar.
- d) „Kontrollen auf Unternehmensebene“ sind übergeordnete Kontrollen. Übergeordnet bedeutet, dass die Kontrollen gleichzeitig mehrere Prozesse abdecken und somit nicht einem einzigen Prozess zugeordnet werden können.

Es existieren direkte und indirekte Kontrollen auf Unternehmensebene. „Direkte Kontrollen“ sind Massnahmen, welche durch das Management selbst ausgeführt oder von diesem angeordnet werden. „Indirekte Kontrollen“ bestehen aus dem Verhaltenskodex, dem Leitbild sowie der Ausprägung von Integrität, ethischen Werten und Kompetenzen im Unternehmen.

- e) „Kontrollen auf Prozessebene“ sind darauf auszurichten die Risiken wesentlicher Fehler innerhalb einzelner Prozesse abzudecken, welche bei der Initiierung, Registrierung, Verarbeitung und Verbuchung von Geschäftsvorfällen auftreten können. Es handelt sich hierbei entweder um manuelle Kontrollen oder um automatisierte IT-Anwendungskontrollen.
- f) „Generelle Informatik (IT)-Kontrollen“ bilden die Grundlage für ordnungsgemäss funktionierende automatisierte IT-Anwendungskontrollen. Generelle IT-Kontrollen adressieren beispielsweise Risiken in den Bereichen Zugriffsrechte, Datenqualität, Datensicherheit oder System-Änderungen (Hardware und Software) und -unterhalt.
- g) „Wurzelstichproben“ (Walk-through Tests) sind Prüfungsverfahren, durch welche ein einzelner Geschäftsvorfall vom Anfang bis zum Ende einschliesslich der dazugehörigen Dokumentation der Durchführung der entsprechenden Schlüsselkontrollen nachvollzogen wird. Die Wurzelstichprobe wird insbesondere für die Beurteilung der Implementierung des internen Kontrollsystems angewandt. Mit einer einzelnen Wurzelstichprobe kann jedoch nicht die Wirksamkeit des IKS geprüft werden.

- h) „Schlüsselkontrollen“ sind darauf ausgerichtet, die aus Sicht des Gesamtunternehmens wesentlichen falschen Angaben in der finanziellen Berichterstattung zu verhindern oder aufzudecken. Die Prüfung der Existenz eines IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR sieht keine systematische Prüfung aller Kontrollen vor, sondern beschränkt sich auf die periodische Prüfung der Existenz der Schlüsselkontrollen.
- i) Ein „Kontrolldefizit“ liegt dann vor, wenn in der Ausgestaltung oder Implementierung einer Kontrolle Mängel bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn eine erforderliche Kontrolle nicht existiert, wenn sie wegen falscher Konzeption das Ziel des IKS nicht erreichen kann oder wenn sie zwar zweckmässig gestaltet ist, aber nicht oder nicht vorschriftsgemäss implementiert wurde.
- j) Eine „Schwäche“ besteht dann, wenn ein oder mehrere Kontrolldefizite dazu führen, dass ein wesentlicher Fehler (verursacht durch Verstösse oder Irrtümer) nicht verhindert oder aufgedeckt werden kann und zu einer wesentlichen falschen Angabe in der Jahresrechnung führen könnte.
- k) Unter „Dokumentation“ im Sinne dieses Prüfungsstandards wird sowohl die Dokumentation der Ausgestaltung des IKS als auch die Dokumentation der Umsetzung des IKS verstanden. Eine für den Abschlussprüfer im Sinne dieses Prüfungsstandards akzeptable Dokumentation durch die Unternehmensleitung bedingt, dass diese sowohl für die Ausgestaltung des IKS als auch für die Umsetzung der vorgesehenen Schlüsselkontrollen auf der Unternehmens- und Prozessebene schriftlich und in einer für den Abschlussprüfer nachvollziehbaren Form erfolgt.

III. Aufgaben und Verantwortung in Bezug auf das IKS

Aufgaben und Verantwortung des Verwaltungsrats

- a) Der Verwaltungsrat ist für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten und angemessenen IKS verantwortlich.
- b) Diese Pflicht des Verwaltungsrats ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen der Gesellschaft so zu gestalten, dass die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957 ff. OR).
- c) Der Verwaltungsrat stellt sicher, dass geeignete und angemessene Kontrollmassnahmen ergriffen werden, die dazu dienen wesentliche Fehler in der finanziellen Berichterstattung zu verhindern, aufzudecken oder zu korrigieren.

Inbesondere liegt in seiner Verantwortung:

- die Entscheidung betreffend Ausgestaltung des IKS unter Berücksichtigung der Zweckmässigkeit und dessen periodische Überprüfung;
- sicherzustellen, dass die von der Geschäftsleitung zu treffenden Massnahmen zur Umsetzung des IKS implementiert werden, sowie
- sicherzustellen, dass die Wirksamkeit des IKS einer angemessenen Kontrolle unterliegt.

Aufgaben und Verantwortung der Geschäftsleitung

- d) Die Geschäftsleitung trägt die Verantwortung für die Umsetzung und Aufrechterhaltung der Strategien und Geschäftsgrundsätze und ist deshalb in der Regel für die Umsetzung des IKS verantwortlich, sofern diese Aufgaben nicht direkt vom Verwaltungsrat übernommen werden.
- e) Die Geschäftsleitung ist im Regelfall verantwortlich für:
- die Entwicklung geeigneter Prozesse zur Identifikation, Einschätzung und Überwachung der eingegangenen Risiken;
 - die Aufrechterhaltung und Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse festhält;
 - die Identifikation von Schlüsselkontrollen und deren Überwachung sowie die Sicherstellung der Vornahme von Korrekturmassnahmen;
 - die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben.

Aufgaben und Verantwortung des Abschlussprüfers

- f) Bei der Festlegung des Umfangs und der Methoden der Prüfung der Jahresrechnung berücksichtigt der Abschlussprüfer das IKS um zu bestimmen, welche Bereiche der Jahresrechnung er mittels ergebnisorientierter oder verfahrensorientierter Prüfungshandlungen prüfen will (Art. 728a Abs. 2 OR).
- g) Bei der Prüfung gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR prüft der Abschlussprüfer, ob das vom Verwaltungsrat ausgestaltete IKS für die finanzielle Berichterstattung existiert. Darüber berichtet er in Kurzform an die Generalversammlung (Art. 728b Abs. 2 OR). Des Weiteren erstattet der Abschlussprüfer dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht der, unter anderem, seine Feststellungen zum IKS enthält (Art. 728b Abs. 1 OR).

IV. Bestandteile des IKS

- a) Die Ausgestaltung und Implementierung eines IKS hängen von der Größe, den Geschäftsrisiken und der Komplexität des Unternehmens ab. Bei kleineren Unternehmen können zur Erreichung von IKS-Zielen weniger formale Mittel und einfachere Arbeitsabläufe ausreichen.

- b) Ein IKS lässt sich nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung in der Regel in die folgenden Bestandteile (Kontrollkomponenten) einteilen:
- Kontrollumfeld
 - Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
 - Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation
 - Kontrollaktivitäten
 - Überwachung der Kontrollen

Der Standard zur Prüfung der Existenz des IKS legt nicht fest wie und in welcher Form diese Kontrollkomponenten umgesetzt werden, da die Ausgestaltung des IKS in der Verantwortung des Verwaltungsrates der Unternehmung liegt. Im Rahmen dieser Verantwortung des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des IKS sind auch andere Strukturen möglich.

Kontrollumfeld

- c) Das Kontrollumfeld umfasst Überwachungs- und Leitungsfunktionen der Unternehmensführung sowie deren Einstellung, Bewusstsein und Handlungen im Hinblick auf das IKS und dessen Bedeutung innerhalb des Unternehmens.
- d) Das Kontrollumfeld prägt die Grundhaltung einer Organisation, indem es das Kontrollbewusstsein der Mitarbeiter beeinflusst. Es stellt die Grundlage eines wirksamen IKS dar.
- e) Das Kontrollumfeld eines Unternehmens wird vor allem von den folgenden Elementen geprägt und durch die Art und Weise beeinflusst, wie diese in die Arbeitsabläufe des Unternehmens eingebunden sind:
- Kommunikation und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten;
 - Kompetenz der Mitarbeitenden;
 - Mitwirkung der mit der Unternehmensleitung betrauten Personen;
 - Führungsgrundsätze und Führungsstil;
 - Organisationsstruktur;
 - Zuordnung von Weisungsbefugnis und Verantwortlichkeiten;
 - Weisungen im Bereich des Personalwesens.

Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens

- f) Der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens bildet die Grundlage für die durch die Unternehmensleitung zu identifizierenden Risiken, die im IKS beachtet werden müssen. Gemäss Art. 663b Ziff. 12 OR enthält der Anhang neu Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung. Wenn dieser Prozess den Umständen (einschliesslich Merkmale, Grösse und Komplexität des Unternehmens) angemessen ist, hilft er dem Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung. Im Rahmen der Risikobeurteilung identifiziert das Unternehmen seine wesentlichen Geschäftsrisiken, schätzt deren Bedeutung und Eintretenswahrscheinlichkeit ein und definiert Massnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.

Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation

- g) Die für die Rechnungslegung relevanten Informationssysteme (einschliesslich des Buchführungssystems) bestehen aus den Abläufen und Aufzeichnungen, die eingerichtet werden, um rechnungslegungsrelevante Geschäftsvorfälle des Unternehmens auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten. Darüber hinaus dienen sie dem Nachweis der damit verbundenen Vermögensgegenstände und Schulden, des Eigenkapitals, der Erfolgsrechnung sowie den Offenlegungen im Anhang der Jahresrechnung.
- h) Offene Kommunikationswege im Unternehmen können bewirken, dass beim Auftreten von Unregelmässigkeiten und anderen Besonderheiten die erforderlichen Massnahmen rasch ergriffen werden.

Kontrollaktivitäten

- i) Kontrollaktivitäten sind Tätigkeiten und Verfahren, welche die Befolgung von Anweisungen der Unternehmensleitung sicherstellen sollen, z.B. dass notwendige Massnahmen ergriffen werden, um Risiken entgegen zu wirken. Unabhängig davon, ob die Kontrollaktivitäten in IT-Systeme oder manuelle Systeme eingebunden sind, haben sie verschiedene Ziele und werden auf unterschiedlichen organisatorischen und funktionalen Ebenen vorgenommen.
- j) Beispiele für bestimmte Kontrollaktivitäten sind solche im Zusammenhang mit den folgenden Aspekten :
- Autorisierung
 - Leistungskontrolle
 - Informationsverarbeitung
 - physische Kontrolle
 - Funktionentrennung
- k) Bei der Beurteilung der Kontrollaktivitäten berücksichtigt die Unternehmensleitung, ob und wie eine bestimmte Kontrollaktivität, einzeln oder in Kombination mit anderen Kontrollaktivitäten, geeignet ist, wesentliche falsche Angaben in der Buchführung und der finanziellen Berichterstattung zu verhindern oder aufzudecken.
- l) Die Nutzung von IT wirkt sich auf die Art der Kontrollaktivitäten aus. Die Unternehmensleitung reagiert in angemessener Weise auf die aus der IT entstehenden Risiken, indem wirksame allgemeine, d. h. anwendungsunabhängige IT-Kontrollen und anwendungsbezogene Kontrollen eingeführt werden. Kontrollmassnahmen zu IT-Systemen können dann als wirksam erachtet werden, wenn sie die Integrität und die Sicherheit von Daten, die in solchen Systemen verarbeitet werden, aufrechterhalten.

Überwachung der Kontrollen

- m) Durch die Überwachung des IKS überzeugt sich die Unternehmensleitung davon, dass die Vorgaben des IKS eingehalten werden. Auch erkennt sie hierdurch, ob aufgrund veränderter Gegebenheiten (z.B. Änderungen in der Organisation oder den Prozessen) Anpassungen des IKS erforderlich werden.
- n) Die Überwachung der Kontrollen im Rahmen eines IKS erfolgt stufengerecht und wird durch die Unternehmensleitung angeordnet und koordiniert. Der Unternehmensleitung stehen dabei verschiedene Mittel zur Verfügung. So können Kontrollen zum Beispiel durch Mitarbeiter derselben Abteilung (sofern sie im überwachten Prozess nicht selbst involviert sind), durch Mitarbeiter anderer Abteilungen, durch die Interne Revision (sofern vorhanden) oder aber durch die Unternehmensleitung selbst überwacht werden.

V. Grenzen des IKS

- a) Das Ziel einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben ist, wird ungeachtet der Qualität des IKS eines Unternehmens nicht mit absoluter, sondern bloss mit angemessener Sicherheit ermöglicht. Die jedem IKS immanenten Grenzen sind beispielsweise:
 - das menschliche Urteil, welches bei Ermessensentscheidungen fehlerhaft ausfallen kann;
 - Störungen, die im IKS infolge menschlicher Schwächen auftreten können, z.B. Flüchtighkeitsfehler oder Irrtümer;
 - bewusste Verletzungen der Regeln des IKS durch Mitarbeiter aller Stufen. Solche Verstösse können auf der ausführenden Ebene selbst oder aber auf einer vorgesetzten Ebene auftreten.
- b) In kleineren Unternehmen lassen sich wegen begrenzter personeller Ressourcen gewisse Elemente des IKS häufig nicht oder nur unvollkommen einrichten (z. B. organisatorische Massnahmen wie etwa die Funktionentrennung). Andererseits besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, dass der Unternehmer oder Geschäftsführer mit seinen umfassenden Kenntnissen allfälligen Kontrolldefiziten mit anderen Kontrollmassnahmen entgegen wirkt und damit ein der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil des Unternehmens entsprechendes IKS aufbaut.

VI. Abgrenzung zwischen Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung und Prüfung der Existenz des IKS

- a) Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung sehen vor, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis des Finanzberichterstattungsprozesses und des IKS in einem Umfang erlangt, das ausreicht, die Abschlussprüfung zu planen und eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie zu

entwickeln. Dabei soll sichergestellt werden, dass das Risiko wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung auf ein vertretbares Niveau verringert wird.

- b) Diese Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung sehen vor, dass zwei in ihrer Art unterschiedliche Methoden zur Erlangung von Prüfungsnachweisen möglich sind: die verfahrens- und die ergebnisorientierte Prüfung. Bei der verfahrensorientierten Methode macht sich der Abschlussprüfer ein Bild von der Qualität und Verlässlichkeit der Schlüsselkontrollen und gewinnt somit Prüfungsnachweise über die Zuverlässigkeit des Systems. Die ergebnisorientierte Prüfung hingegen bezieht sich auf einen einzelnen Posten der Jahresrechnung und dessen buchhalterische Darstellung (Bestand, Bewertung oder Transaktion).
- c) In Gebieten, in denen der Prüfer vorwiegend ergebnisorientiert eine angemessene Prüfungssicherheit erlangt, hat er für die Prüfung der Existenz des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen.
- d) Im Rahmen der Abschlussprüfung dient die Prüfung des IKS der Prüfungsunterstützung. Diese "Mittel-zum-Zweck"-Funktion kommt auch in Art. 728a Abs. 2 OR zum Ausdruck und unterscheidet sich von der Prüfung der Existenz des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR, in deren Rahmen das IKS einen neuen und eigenständigen Prüfungsgegenstand begründet.

Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung

- e) Der Einbezug des IKS in die Abschlussprüfung dient als Instrument zur Festlegung der geeigneten Prüfungsstrategie, um das Prüfungsziel – die Abgabe eines Urteils über die Gesetzes- und gegebenenfalls die Regelkonformität der Jahresrechnung – auf möglichst wirtschaftliche Art zu erreichen. Der Einbezug des IKS in die Abschlussprüfung nach diesem Konzept ist darauf ausgerichtet, das Risiko wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung, welche auf ein mangelhaftes oder nicht existentes IKS zurückzuführen sind, einzuschätzen.
- f) Der Einbezug des IKS dient der Frage, ob und in welchem Ausmass verfahrensorientierte und/oder ergebnisorientierte Prüfungshandlungen zur Erreichung des Prüfungsziels angewendet werden sollen. Der Abschlussprüfer erhält aus dieser ersten Beurteilung des IKS in der Regel noch keine Prüfungssicherheit mit Bezug auf die Existenz des IKS. Will er sich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen statt oder in Ergänzung zu ergebnisorientierten Prüfungen abstützen, muss er den Prüfungsumfang in jenen Prüfungsgebieten, in denen eine verfahrensorientierte Prüfung erfolgen soll, um geeignete Prüfungshandlungen ergänzen. Mit diesen sollen das dauernde und richtige Funktionieren und mithin die Wirksamkeit der Kontrollen in diesen Bereichen überprüft werden. Andernfalls ist es erlaubt und in einfachen Verhältnissen auch nicht unüblich, die Prüfung der Jahresrechnung vorwiegend mit ergebnisorientierten Prüfungen durchzuführen. In diesem Zusammenhang wird auf die relevanten Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung verwiesen.
- g) Die Ergebnisse von verfahrensorientierten Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung sollen für die Prüfung der Existenz des IKS verwendet werden. Stützt sich der Prüfer in bestimmten Bereichen auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen ab, so sind für diese Bereiche in der Regel keine weiteren Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS erforderlich.

- h) Zur Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung und zur Bestimmung des Prüfungsumfangs bei einem verfahrensorientierten Ansatz wird auf die entsprechenden Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung verwiesen.

Prüfung der Existenz des IKS

- i) Bei der vom Gesetzgeber neu verlangten Existenzbestätigung des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR handelt es sich um einen separaten gesetzlichen Prüfungsgegenstand.
- j) Das zur Festlegung der Prüfungsstrategie gewonnene Verständnis des IKS ist nicht ausreichend, als dass sich der Abschlussprüfer ein separates Prüfungsurteil zur Existenz des IKS bilden könnte.
- k) Im Unterschied zur Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer bei der Existenzprüfung eine ausreichende Prüfungssicherheit gewinnen, um ein Urteil über die Existenz des IKS über die finanzielle Berichterstattung in seiner Gesamtheit abgeben zu können. Dies bedeutet, dass bei der IKS-Existenzprüfung, sowohl auf Unternehmens- als auch auf Prozess- und IT-Anwendungsebene, auch Teile des IKS in die Prüfung einbezogen werden müssen, welche im Rahmen der Abschlussprüfung ausschliesslich durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen geprüft wurden. Daraus folgt, dass der Prüfungsumfang bei der IKS-Existenzprüfung in der Regel breiter gefasst ist (d.h. mehr verschiedene Prüfungsgebiete abdeckt), jedoch weniger tief geht (Einzelvorgänge beschränkt auf Walk-through Tests), als dies im Rahmen der Abschlussprüfung der Fall ist. Stützt sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung in einem bestimmten Bereich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen ab, so sind in der Regel für diese Bereiche keine weiteren Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS notwendig.
- l) Auch wenn die Existenzprüfung keine umfassende Prüfung ist (Schwerpunktbildung nach Massgabe der Risiken und der Wesentlichkeit, turnusmässige Prüfungsarbeiten sowie keine Prüfung der dauernden Wirksamkeit), so verlangt sie doch eine ganzheitliche Betrachtung des IKS über die finanzielle Berichterstattung, die im Rahmen der Abschlussprüfung nicht verlangt wird.
- m) Im Rahmen der Abschlussprüfung ist das IKS nicht Gegenstand der Berichterstattung an die Generalversammlung. Bei der IKS-Existenzprüfung muss sich der Abschlussprüfer hingegen ein Urteil darüber bilden, welche Auswirkungen die Resultate seiner Prüfung auf die Berichterstattung haben. Der Gesetzgeber sieht vor, dass der Abschlussprüfer der Generalversammlung bestätigt, dass ein IKS existiert und im umfassenden Bericht dem Verwaltungsrat seine Feststellungen zum IKS kommuniziert.

VII. Anforderungen an die Prüfbarkeit des IKS

- a) Allgemeine Voraussetzungen für die Existenz des IKS sind, dass:
- das IKS vorhanden und überprüfbar (d.h. dokumentiert) ist;
 - das IKS den Geschäftsrisiken und der Geschäftstätigkeit angepasst ist;
 - das IKS den zuständigen Mitarbeitenden bekannt ist;
 - das definierte IKS angewendet wird;
 - ein Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden ist.

- b) Dass ein IKS umgesetzt ist und angewendet wird, ist eine zentrale Bedingung für seine Existenz und damit auch Voraussetzung für die Prüfbarkeit. Die Existenz des IKS lässt sich nur dann prüfen, wenn die wesentlichen Elemente dokumentiert sind. Umfang und Detaillierungsgrad der Dokumentation liegen dabei im Ermessen des Unternehmens; sie müssen jedoch der Grösse, der Komplexität und dem Risikoprofil des Unternehmens angepasst sein.
- c) Das IKS ist derart zu dokumentieren, dass wesentliche Vorgänge nachvollzogen werden können. Auf Unternehmensebene muss die Dokumentation darlegen,
- was der Verwaltungsrat mit dem IKS erreichen will;
 - wie die Unternehmensleitung das IKS umsetzt;
 - wie die Risiken einer wesentlichen falschen Angabe in der Buchführung und Rechnungslegung eingeschätzt werden und
 - wie das IKS solche Risiken verhindern oder vermindern soll.
- d) Zudem sind auf Prozessebene die wesentlichen Risiken und die diesen zugeordneten manuellen und/oder automatischen Schlüsselkontrollen sowie die Durchführung der Schlüsselkontrollen zu dokumentieren. Der Nachweis über die Durchführung enthält Angaben wie z. B. durchführende Person, Feststellungen und vorgenommene Korrekturmassnahmen.
- e) Die Dokumentation von wesentlichen Risiken und entsprechenden Schlüsselkontrollen ist nach Bedarf den neuen Gegebenheiten anzupassen.
- f) Kontrollen im Informatikbereich sind umso wichtiger, je stärker der Rechnungslegungs- und Berichterstattungsprozess von IT-Systemen abhängig ist und je höher das Risiko ist, dass Fehler ihre Ursache im Aufbau von und Umgang mit IT-Systemen haben könnten.

B. Prüfung der Existenz des IKS

Planung der Prüfung und Festlegung des Prüfungsumfangs

1. In einer ersten Phase wird der Abschlussprüfer das IKS beurteilen, um eine wirkungsvolle und effiziente Prüfungsstrategie für die Prüfung des Jahresabschlusses festzulegen. Stützt er sich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen in ausgewählten Bereichen, so nimmt er entsprechende Prüfungshandlungen vor, um das IKS in diesen Bereichen zu prüfen. Danach ergänzt er seine Prüfungshandlungen im Sinne dieses Prüfungsstandards in jenen Bereichen, wo noch keine verfahrensorientierten Prüfungshandlungen durchgeführt wurden, um die Existenz des IKS im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR bestätigen zu können. Dieses Vorgehen entspricht einem integrierten Prüfungsansatz. Soweit Prüfungsarbeiten zum IKS bereits im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführt wurden, müssen diese für die Bestätigung der Existenz des IKS nicht wiederholt werden.
2. Der Abschlussprüfer prüft die Existenz sowohl der Kontrollen auf Unternehmensebene als auch der Kontrollen auf Prozessebene und die generellen IT Kontrollen.
3. Der Abschlussprüfer prüft die Existenz der Schlüsselkontrollen auf der Unternehmensebene, da diese generell als wesentlich angesehen werden. Kontrollen auf Unternehmensebene

adressieren Risiken im Zusammenhang mit der Ausprägung von Integrität, ethischen Werten und Verhalten sowie das Vorhandensein von Kompetenzen im Unternehmen und haben einen Einfluss auf mehrere Prozesse.

4. Auf der Prozessebene decken die Kontrollen Risiken einer wesentlichen falschen Angabe in der Buchführung und Rechnungslegung von der Initiierung, über die Registrierung, Verarbeitung und Verbuchung, bis hin zur Rechnungslegung von Geschäftsvorfällen innerhalb einzelner Prozesse ab. Neben diesen mit dem Rechnungswesen eng verbundenen Prozessen geht es je nach gewähltem Geschäftsmodell um Schlüsselkontrollen in den einzelnen Prozessen, beispielsweise dem Einkaufsbereich oder dem Verkaufsbereich.
5. Der Einbezug der zu prüfenden Schlüsselkontrollen auf der Prozessebene hängt von Art, Grösse, Komplexität und Risikoprofil des geprüften Unternehmens und den vom Verwaltungsrat des Unternehmens definierten Schlüsselkontrollen ab. Auswahlkriterien sind z.B. die Wesentlichkeit des Prozesses für die Erstellung der Jahresrechnung oder ob Schlüsselkontrollen eher auf Stufe Unternehmens-, Prozess- oder IT-Anwendungsebene angesiedelt sind.
6. Generelle IT-Kontrollen bilden die Grundlage für ein ordnungsmässiges Funktionieren der IT-Anwendungen. Folgende Bereiche sollten im IKS abgedeckt werden:
 - Programmentwicklungen;
 - Programm- und Datenbankanpassungen;
 - Zugriff auf Programme und Daten;
 - Betrieb der Informatik.
7. Bei der Festlegung des Prüfungsumfanges soll der Abschlussprüfer risikoorientiert vorgehen und die Prüfungsschwerpunkte auf diejenigen Bereiche legen, in denen die Risiken für die Rechnungslegung am grössten sind. Es liegt im Ermessen des Abschlussprüfers, welche Prüfungen auf der Unternehmens-, der Prozess- der IT-Anwendungsebene bzw. in Bezug auf generelle IT-Kontrollen durchzuführen sind. Der Prüfungsumfang soll der Grösse, Komplexität sowie dem Risikoprofil des Unternehmens Rechnung tragen.
8. Der Abschlussprüfer kann sich auch auf die von der Unternehmensleitung durchgeführten bzw. angeordneten Einhalteprüfungen abstützen ohne die Einhaltung der Kontrollen selbst zu prüfen. Dies setzt voraus, dass die Durchführung dieser, von der Unternehmensleitung angeordneten, Einhalteprüfungen dokumentiert ist.

Prüfungsverfahren in Bezug auf die Kontrollkomponenten

9. Um die Existenz der ausgewählten Schlüsselkontrollen prüfen zu können, wird der Abschlussprüfer in seinem Prüfungsprogramm die anzuwendenden Prüfungsverfahren festlegen.
10. Zum einen beurteilt der Abschlussprüfer, ob ein IKS nach der Vorgabe des Verwaltungsrates vorhanden ist und die darin definierten Abläufe und Schlüsselkontrollen ausreichend dokumentiert sind, um die Existenz des IKS nachvollziehen zu können. Zu dieser Prüfung gehören auch Abklärungen, ob das dokumentierte System die grundsätzliche Eignung zur

Erfüllung der ihm zugedachten Funktionen aufweist. Die Dokumentation der Umsetzung angemessener Schlüsselkontrollen bezüglich der einzelnen Kontrollkomponenten durch die Unternehmensleitung bildet dazu die Grundlage. Zur Existenzprüfung eines IKS gehört deshalb, dass der Abschlussprüfer ausgehend von der Dokumentation der Ausgestaltung des IKS durch die Unternehmensleitung feststellen kann, ob das vorgesehene IKS im Unternehmen umgesetzt wurde.

11. Weitergehende Prüfungen zum dauernden und richtigen Funktionieren (Wirksamkeit) des IKS sieht das schweizerische Gesetz nicht vor.

Anzuwendende Prüfungsverfahren

12. Zur Prüfung, ob ein IKS existiert, stehen dem Abschlussprüfer folgende Prüfungsverfahren zur Verfügung:
 - Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung;
 - Befragung;
 - Beobachtung;
 - Überprüfung;
 - Walk-through Test (Wurzelstichprobe).
13. Mit diesen Verfahren kann der Abschlussprüfer Informationen zu allen Kontrollkomponenten auf der Unternehmens-, der Prozess- sowie der IT-Anwendungsebene gewinnen.
14. Mit einer Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung des IKS allein kann der Abschlussprüfer keine ausreichende Sicherheit erhalten, ob ein IKS auch wirklich umgesetzt ist. Deshalb wird er sich nur in Ausnahmefällen auf eine reine Dokumentationsprüfung der Ausgestaltung des IKS verlassen können. Dies könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer in einfachen Verhältnissen und basierend auf seinen Kenntnissen des Unternehmens annehmen kann, dass das dokumentierte IKS auch tatsächlich umgesetzt ist. Im Normalfall wird der Abschlussprüfer aber neben der Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung noch weitere Prüfungen durchführen müssen um festzustellen, dass das IKS umgesetzt ist. Dazu stützt er sich auf die vom Unternehmen dokumentierte Umsetzung und Überwachung des IKS ab.
15. Wie bei der Durchsicht der Dokumentation geben auch "Befragungen" alleine in der Regel keine ausreichende Sicherheit über die Existenz des IKS.
16. Eine „Beobachtung“ gibt im Vergleich zur Befragung und zur Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung eine zusätzliche Prüfungssicherheit. Die Beobachtung kann genutzt werden, um einen Eindruck zu gewinnen, inwiefern das IKS umgesetzt ist.
17. Eine „Überprüfung“ kann im Zusammenhang mit manuellen Kontrollen vorgenommen werden, wie zum Beispiel dem Nachvollziehen von festgestellten Abweichungen, und kann ähnlich wie die Beobachtung genutzt werden, um einen Eindruck zur Umsetzung des IKS zu gewinnen.
18. Ein „Walk-through Test“ ist eine effiziente Prüfungshandlung zum Nachweis der Existenz des IKS. Bei diesem Test wird ein einzelner Geschäftsvorfall von Anfang bis zum Ende nachvollzogen und die entsprechende Dokumentation der Durchführung der definierten Schlüsselkontrollen geprüft.

19. Es liegt im Ermessen des Abschlussprüfers, welche Prüfungsverfahren oder welche Kombinationen von Prüfungsverfahren anzuwenden sind. Die gewählten Prüfungsverfahren und die damit verbundenen Prüfungshandlungen müssen dem Abschlussprüfer eine ausreichende Prüfungssicherheit geben, dass er ein separates Urteil zur Existenz des IKS abgeben kann.
20. Falls eine Interne Revision besteht, ist es üblich und entspricht der Praxis, dass sie in den Prüfungsprozess der externen Revision und damit auch in die Existenzprüfung des IKS einbezogen wird. Der Abschlussprüfer muss sich ein Urteil bilden, inwiefern Arbeiten von Dritten wie zum Beispiel der Internen Revision einbezogen werden können. Wenn sich der Abschlussprüfer auf die Arbeiten Dritter abstützen kann, kann dies den Prüfungsumfang beeinflussen.

Prüfungshandlungen in Bezug auf die Kontrollkomponenten

Kontrollumfeld

21. Im Kontrollumfeld kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.
22. Zur Prüfung der Existenz von Kontrollen bzw. Kontrollmassnahmen des Kontrollumfeldes wird sich der Abschlussprüfer mehrheitlich auf die Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Überprüfung abstützen. Diese Prüfungshandlungen dienen dazu, sowohl die Eignung der das Kontrollumfeld prägenden Kontrollmassnahmen als auch die Umsetzung dieser Massnahmen zu prüfen.
23. Im Kontrollumfeld können auch Prüfungen auf der Prozessebene zur Anwendung kommen. Diese Prüfungen beschränken sich in der Regel auf Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Beobachtung.

Risikobeurteilung

24. Zur Prüfung der Existenz der Risikobeurteilung auf der Unternehmensebene wird sich der Abschlussprüfer mehrheitlich auf die Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Überprüfung abstützen. In einfacheren Verhältnissen, in welchen der Risikobeurteilungsprozess nicht stark formalisiert ist, wird sich der Abschlussprüfer hauptsächlich auf Diskussionen mit der Unternehmensleitung abstützen und sich ein Bild machen, wie Risiken identifiziert und adressiert werden.

Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation

25. Bei den rechnungslegungsrelevanten Informationssystemen sowie der Kommunikation kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.
26. Zur Prüfung der rechnungslegungsrelevanten Informationssysteme sowie der Kommunikation wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation, Überprüfung und Befragung stützen. Der Abschlussprüfer kann ein Verständnis davon erlangen, welche Kontrollmassnahmen die Unternehmung in diesem Bereich vorsieht bzw.

wie diese Massnahmen umgesetzt werden, um einen sicheren und verlässlichen Betrieb der Daten- und Informationsverarbeitung zu gewährleisten. In kleineren Verhältnissen, welche weniger formalisierte Prozesse und Beschreibungen in diesem Bereich aufweisen, dürfte der entsprechende Nachweis hauptsächlich mittels Befragung und Beobachtung erfolgen.

27. Das Verständnis des Abschlussprüfers davon, wie Sachverhalte mit Rechnungslegungsbezug im Unternehmen kommuniziert werden, umfasst auch den Informationsaustausch zwischen der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsrat oder gegebenenfalls dem Prüfungsausschuss. Auch die Kommunikation mit externen Stellen, z.B. Aufsichtsbehörden, ist zu berücksichtigen.

Kontrollaktivitäten

28. Bei den Kontrollaktivitäten kommen in der Regel Kontrollen auf der Prozess- und IT-Anwendungsebene zur Anwendung.
29. Zur Prüfung der Existenz der Kontrollaktivitäten auf der Prozessebene wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation, Überprüfung, Befragung, Beobachtung und auf Wurzelstichproben (Walk-through Tests) abstützen.
30. Prüfungshandlungen zu den Kontrollaktivitäten im Bereich der generellen IT-Kontrollen beinhalten die Massnahmen und Prozesse, die die Unternehmung ergriffen hat, um IT-Risiken angemessen zu begegnen. Dazu gehört eine Beurteilung, ob die generellen IT-Kontrollen einen verlässlichen und reibungslosen Betrieb der Datenaufbereitung erlauben und die Integrität der verarbeiteten Daten sowie die Sicherheit des Datenverarbeitungsprozesses gewährleistet sind.

Überwachung der Kontrollen

31. Bei der Überwachung der Kontrollen kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.
32. Zur Prüfung der Überwachung der Kontrollen auf der Unternehmensebene wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation und Befragungen abstützen.

Spezialfragen der IKS Existenzprüfung

Häufigkeit der Prüfung

33. Der Abschlussprüfer hat die Existenz der Kontrollen auf der Unternehmensebene jedes Jahr zu prüfen (einschliesslich der generellen IT-Kontrollen).
34. Der Abschlussprüfer hat die Existenz der Kontrollen auf der Prozessebene, falls darin wesentliche Risiken enthalten sind, regelmässig zu prüfen. Sind Schlüsselkontrollen in den wesentlichen Prozessen in einem Jahr geprüft worden, dann reichen in den Folgejahren unter Umständen reduzierte Prüfungshandlungen. Die Periodizität ist abhängig von Änderungen im Geschäftsmodell und dem Risikoprofil des Unternehmens. Der Abschlussprüfer hat

sich somit mindestens zu vergewissern, ob sich seit der letzten Prüfung Änderungen im Geschäftsmodell und in den Risiken des Unternehmens ergeben haben.

35. Eine Rotation der Prüfung der Existenz der Schlüsselkontrollen ist möglich. Das bedeutet, dass nicht jedes Jahr alle Schlüsselkontrollen in allen Bereichen geprüft werden müssen, sondern dass es, basierend auf obigen Überlegungen, im Ermessen des Abschlussprüfers liegt, in einem Jahr in bestimmten Bereichen nur minimale Prüfungen von Schlüsselkontrollen durchzuführen. Es muss sichergestellt werden, dass alle wesentlichen Schlüsselkontrollen innerhalb eines vom Abschlussprüfer festgelegten, der Risikolage angepassten, Planungszyklus (in der Regel 3 Jahre) in die Prüfung einbezogen werden.

Zeitpunkt der Prüfung

36. Im Rahmen der Prüfungsplanung wird festgelegt, welche Prüfungshandlungen zu welchem Zeitpunkt durchgeführt werden, und inwiefern Prüfungsergebnisse von Vorjahren in die aktuelle Prüfung einfließen können.
37. Die Berichterstattung ist auf den Stichtag der Jahresrechnung ausgerichtet. Das heisst jedoch nicht, dass die Prüfungshandlungen unmittelbar vor dem Bilanzstichtag erfolgen müssen. Die Wahl des Zeitpunktes der Prüfungshandlungen liegt im Ermessen des Abschlussprüfers und kann während der ordentlichen Abschlussprüfung erfolgen. Der Abschlussprüfer muss jedoch sicherstellen, dass fundamentale Änderungen des Geschäftsmodells und des IKS zwischen dem Zeitpunkt der Prüfungshandlungen und dem Bilanzstichtag angemessen in seine Beurteilung einfließen.

Dokumentation der Prüfung

38. Der Abschlussprüfer hat die Sachverhalte zu dokumentieren, die als Prüfungsnachweise zur Stützung des Prüfungsurteils über die Existenz des IKS wichtig und relevant sind. Ausserdem ist in der Dokumentation festzuhalten, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit diesem Prüfungsstandard vorgenommen wurde. Die Arbeitspapiere haben in ausreichender Weise ein gesamthafes Verständnis der Prüfung der Existenz des IKS zu vermitteln.
39. In den Arbeitspapieren hat der Abschlussprüfer Informationen zur Planung der Arbeiten, zur Art, zum Zeitpunkt und zum Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, zu deren Ergebnissen und zu den anhand der Prüfungsnachweise gezogenen Schlussfolgerungen festzuhalten. Die Arbeitspapiere dokumentieren auch die Überlegungen und Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers zu denjenigen Sachverhalten, die wesentliche Ermessensentscheide erfordern. Soweit schwierige Grundsatz- oder Ermessensfragen auftreten, sind in den Arbeitspapieren die relevanten Fakten festzuhalten, die dem Abschlussprüfer im Zeitpunkt seiner Schlussfolgerungen bekannt gewesen sind.
40. Für die Dokumentation der Prüfung der Existenz des IKS gelten im Übrigen sinngemäss die Anforderungen der Schweizer Prüfungsstandards zur Dokumentation der Abschlussprüfung.

Berichterstattung

Einleitung

41. Im Zusammenhang mit der Prüfung der Existenz des IKS sieht der Gesetzgeber zwei separate schriftliche Berichterstattungen des Abschlussprüfers vor. Zum einen hat der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Berichterstattung an die Generalversammlung nach Art. 728a OR unter Ziffer 3 zu bestätigen, dass „ein internes Kontrollsystem existiert“. Zusätzlich verlangt Art. 728b OR, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht „mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision“ erstattet.
42. Aus der Gesetzesbestimmung, dass der Verwaltungsrat in einem separaten Bericht von der Revisionsstelle über das IKS informiert wird, ergibt sich, dass die Berichterstattung an die Generalversammlung summarisch abzufassen ist. Sie beschränkt sich auf eine Abgrenzung des Prüfungsauftrags und bestätigt den Aktionären, ob im geprüften Unternehmen ein vom Verwaltungsrat ausgestaltetes IKS existiert. Dagegen ist im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat detaillierter auf das IKS einzugehen. Ziel dieses Berichtes ist es, dem Verwaltungsrat aus Sicht der Revisionsstelle Verbesserungsmöglichkeiten im IKS darzulegen oder auf gewisse Mängel in der Umsetzung hinzuweisen, welche sie im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung oder der Prüfung der Existenz des IKS festgestellt hat.
43. Der Verwaltungsrat trägt die Gesamtverantwortung für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung des IKS, wogegen die Revisionsstelle einmal jährlich prüft, ob dieses vom Verwaltungsrat gestaltete und von der Geschäftsleitung umgesetzte IKS existiert. Es steht der Revisionsstelle frei, dem Verwaltungsrat aufgrund ihrer Erfahrung Vorschläge für Verbesserungen am Ausbaugrad und an der Umsetzung des IKS zu unterbreiten. Diese Vorschläge, zusammen mit anderen für den Verwaltungsrat relevanten Feststellungen zum IKS, sind im umfassenden Bericht nach Art. 728b OR festzuhalten.

Berichterstattung an die Generalversammlung

44. Aus dem gesetzlichen Auftrag ergibt sich, dass sich die Revisionsstelle zuhanden der Generalversammlung dahingehend äussern muss, ob das vom Verwaltungsrat definierte IKS umgesetzt wurde und damit im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR „existiert“. Ausgehend von diesem Prüfungsziel sind grundsätzlich die folgenden drei Arten von Prüfungsurteilen möglich:
- die Existenz des IKS wird bejaht;
 - die Existenz des IKS wird verneint;
 - die Existenz des IKS wird mit Einschränkungen bejaht.
45. Für die zum jeweiligen Prüfungsurteil führenden Überlegungen können keine objektiven Beurteilungskriterien festgelegt werden. Der Entscheid liegt im Einzelfall im Ermessen des Abschlussprüfers. Bei der Beurteilung sind jedoch die nachfolgenden Überlegungen zu berücksichtigen:

Existenz wird bejaht

46. Die Existenz eines IKS kann auch dann bejaht werden, wenn einzelne Schwächen oder Verbesserungspotential vorliegen. Die Bestätigung der Existenz des IKS zuhanden der Ge-

neralversammlung bedeutet nicht, dass sich dieses in einem Idealzustand befindet. Der Abschlussprüfer bestätigt auch nicht die Wirksamkeit des IKS. Die Existenz kann bejaht werden, wenn:

- die Überlegungen des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des IKS dokumentiert sind;
- diese Ausgestaltung den minimalen Anforderungen an ein IKS aufgrund der Grösse, Komplexität und Risikoprofil des Unternehmens entspricht;
- die Umsetzung dieses IKS schriftlich dokumentiert ist und
- die Prüfungsarbeiten bestätigen, dass die vom Verwaltungsrat definierten Schlüsselkontrollen umgesetzt wurden.

Existenz wird verneint

47. Zu einem verneinenden Prüfungsurteil wird die Revisionsstelle in begründeten Fällen kommen, wenn beispielsweise:

- das vom Verwaltungsrat definierte IKS aus Sicht der Revisionsstelle in keiner Weise den Risiken der Unternehmung - unter Berücksichtigung von deren Grösse, Komplexität und Risikoprofil - Rechnung trägt;
- in allen wesentlichen Bereichen keine schriftliche Dokumentation des IKS besteht oder
- das vom Verwaltungsrat definierte IKS im Tagesgeschäft des Unternehmens in allen wesentlichen Bereichen nicht umgesetzt wurde.

48. Die Feststellung einzelner Umsetzungsfehler oder in der Praxis nicht immer angewandeter Schlüsselkontrollen führen in der Regel nicht zu einer verneinenden Aussage im Bericht an die Generalversammlung, sondern werden im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat dargestellt.

Existenz wird mit Einschränkung(en) bejaht

49. Eine Einschränkung der Existenz des IKS ist dann zu erwägen, wenn grundsätzlich die Existenz des IKS bestätigt werden kann, jedoch in einzelnen wesentlichen Bereichen ein IKS im Sinne dieses Prüfungsstandards nicht existiert. Beispiele:

- Die Existenz des IKS ist für den Hauptsitz und die meisten bezüglich IKS als wesentlich definierten Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten dokumentiert. Für eine wesentliche Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft fehlt jedoch ein dokumentiertes IKS gänzlich oder die Prüfungsarbeiten zeigen, dass bei dieser Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft das IKS nicht in allen wesentlichen Teilen umgesetzt ist.
- Beim überwiegenden Teil der bezüglich IKS wesentlichen Prozesse des Unternehmens existiert ein IKS. Bei einzelnen wesentlichen Prozessen fehlt jedoch jegliche IKS-Dokumentation oder die Ergebnisse der Prüfungsarbeiten zeigen, dass das IKS nicht umgesetzt ist.

50. Bei der Meinungsbildung und Entschlussfassung über den Prüfungsbefund zuhanden der Generalversammlung spielt das Ermessen eine bedeutende Rolle. Entscheidend ist letztlich immer das nach den Prüfungsarbeiten gewonnene Gesamtbild.

51. Wenn sich im Zuge der Prüfung abzeichnet, dass die Existenz des IKS nicht oder nur mit Einschränkungen bejaht werden kann, wird der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt der Geschäftsleitung rechtzeitig kommunizieren, damit die Möglichkeit besteht, Mängel noch vor der Berichtsabgabe zu beheben.
52. Eine Verneinung der IKS-Existenz entbindet den Abschlussprüfer nicht davon, die notwendigen zusätzlichen ergebnisorientierten Prüfungshandlungen vorzunehmen, um die Konformität der Jahresrechnung mit den gesetzlichen Anforderungen oder anderen Rechnungslegungsstandards beurteilen zu können, beziehungsweise eine Einschränkung zur Jahresrechnung anzubringen.

Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat

53. Art. 728b OR verlangt von der Revisionsstelle, dass sie im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat ihre Feststellungen zum IKS schriftlich darlegt. Inhalt und Umfang des umfassenden Berichtes mit Bezug auf das IKS orientieren sich an der Grösse und Komplexität des Unternehmens, aber auch an dessen Corporate Governance-Modell und an der Zusammensetzung des Verwaltungsrates. Mögliche Themen im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat sind:
- Darstellung der Prüfungsschwerpunkte zum IKS im laufenden Jahr und allfälliger rotierender Prozessprüfungen;
 - Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Ausgestaltung des IKS aus Sicht des Abschlussprüfers;
 - Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Umsetzung der Vorgaben des Verwaltungsrates im Tagesgeschäft;
 - Behebung früher festgestellter Schwachstellen im IKS.
54. Ein im Sinne von Ziffern 48ff nicht oder nur mit Einschränkungen existierendes IKS darf nicht nur im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat behandelt werden. In solchen Fällen ist eine entsprechende Formulierung im Bericht an die Generalversammlung unerlässlich, wobei im Bericht an den Verwaltungsrat zusätzliche Erläuterungen zur Situation angezeigt sein können.

Prüfung der Existenz des IKS im Konzern

IKS im Konzern

55. Im Rahmen der Prüfung einer Konzernrechnung ist vom Konzernprüfer (erster Abschlussprüfer) die Existenz des IKS des gesamten Konzerns (konzernweites IKS) zu prüfen. Dieses umfasst in Bezug auf die finanzielle Konzernberichterstattung diejenigen Vorgänge und Massnahmen, welche eine ordnungsmässige Buchführung und Konzernrechnungslegung sicherstellen und die Grundlage der Konzernberichterstattung darstellen.
56. Das konzernweite IKS beinhaltet Kontrollen auf Konzernebene (konzernweite Kontrollen), Kontrollen betreffend den Konsolidierungsprozess sowie Kontrollen bei den einzelnen Unternehmensteilen.

57. Der Verwaltungsrat der Konzernobergesellschaft ist für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten IKS verantwortlich. Er legt fest, bei welchen Tochtergesellschaften und in welchen Bereichen ein IKS implementiert werden muss. Dabei sind Grösse, Komplexität und Risikoprofil der Tochtergesellschaften in Relation zum Konzernabschluss zu beachten. Die für schweizerische Gesellschaften relevanten Grössenkriterien für die ordentliche Revision sind für die ausländischen Tochtergesellschaften nicht massgeblich.

Nachweis der Existenz des konzernweiten IKS

58. Der Konzernprüfer muss hinreichende Nachweise der Existenz des konzernweiten IKS erlangen. Hierfür wird er sich auf die von der Konzernleitung erstellte Dokumentation beziehen und basierend auf den in diesem Standard beschriebenen möglichen Prüfungshandlungen die Existenz des IKS prüfen.

Verantwortung des Konzernprüfers

59. Die alleinige Verantwortung zur abschliessenden Beurteilung und der Berichterstattung über die Existenz des konzernweiten IKS obliegt dem Konzernprüfer. Zur Wahrnehmung dieser Verantwortung gehört es, dass er einen Überblick über die Konzernstruktur, die Bestandteile des Konzerns und dessen Geschäftsfelder sowie über den Konsolidierungsprozess gewinnt. Es ist Aufgabe des Konzernprüfers, die Existenz der konzernweiten Kontrollen und der Kontrollen im Konsolidierungsprozess zu prüfen. Für die Prüfung der Kontrollen bei den Unternehmensteilen wird er sich auf andere Abschlussprüfer abstützen.

Konzernweite Kontrollen

60. Konzernweite Kontrollen sind diejenigen Kontrollen, welche von der Konzernleitung betreffend die Konzernrechnungslegung festgelegt und ausgeführt werden. Dazu gehört gegebenenfalls auch die Tätigkeit der Internen Revision. Die Existenz konzernweiter Kontrollen ist mehrheitlich auf Konzernebene zu prüfen.

Kontrollen im Konsolidierungsprozess

61. Darunter fallen Kontrollen zur finanziellen Konzernberichterstattung, zum Konsolidierungsvorgang sowie zu Buchungen, die auf Konzernebene vorgenommen werden. Generelle IT-Kontrollen bilden auch hier die Grundlage für ordnungsgemäss funktionierende automatisierte IT-Anwendungskontrollen des Konsolidierungsprozesses. Die Existenz dieser Kontrollen wird ebenfalls mehrheitlich auf Konzernebene geprüft.

Kontrollen bei den Unternehmensteilen des Konzerns

62. Für die Prüfungsverfahren des IKS bei den einzelnen Unternehmensteilen wird auf die vorhergehenden Kapitel dieses Prüfungsstandards verwiesen. Bei Einbezug anderer Abschlussprüfer zur Prüfung von bedeutenden Komponenten des IKS muss eine Beurteilung von deren Arbeiten nach Massgabe des entsprechenden Prüfungsstandards vorgenommen werden.

63. Die Feststellungen auf Ebene einzelner Unternehmensteile fliessen in die abschliessende Beurteilung des Konzernprüfers bezüglich des konzernweiten IKS ein. Dazu ist es notwen-

dig, dass der Konzernprüfer im Rahmen von Instruktionen dem anderen Abschlussprüfer den Prüfungsumfang unter Beachtung dieses Standards sowie die Anforderungen an die Berichterstattung mitteilt.

64. Die anderen Abschlussprüfer müssen entsprechend diesen Instruktionen ihre Feststellungen und Schlussfolgerungen zur Existenz des IKS zur vereinbarten Zeit an den Konzernprüfer weiterleiten.

Auswahl der für die Existenz des IKS im Konzern zu prüfenden Unternehmensteile

65. Durch die Beurteilung der finanziellen Bedeutung von Unternehmensteilen für den Konzern sowie das Risiko, dass in deren finanzieller Berichterstattung wesentliche falsche Angaben auftreten können, werden vom Konzernprüfer jene Unternehmensteile bestimmt, welche einzeln betrachtet bedeutend sind, sowie diejenigen, die ein spezifisches Risiko enthalten. Von den übrigen Unternehmensteilen kann der Konzernprüfer weitere auswählen, um einen angemessenen Prüfungsumfang zu erreichen. Dabei berücksichtigt er konzernweite Kontrollen, die für einzelne Unternehmensteile oder Gruppen von Unternehmensteilen relevant sind.

Bedeutende Unternehmensteile

66. Bei der Auswahl der bedeutenden Unternehmensteile berücksichtigt der Konzernprüfer die Risikobeurteilung des Verwaltungsrates der Konzernobergesellschaft. Dabei zieht der Konzernprüfer bedeutende Positionen der Jahresrechnung des Unternehmensteils in Betracht und setzt diese in Relation zur Konzernrechnung. Zudem beurteilt der Konzernprüfer, ob einzelne Unternehmensteile Prozesse enthalten, die für den Konzern bedeutend sind (beispielsweise die Treasury-Funktion).
67. Oftmals macht eine kleine Anzahl von Unternehmensteilen eine hohe finanzielle Bedeutung für den Konzern aus. Für diese Unternehmensteile wird die Existenz des IKS, wie in den vorhergehenden Kapiteln dieses Prüfungsstandards beschrieben, beurteilt.

Unternehmensteile mit spezifischem Risiko

68. Ein spezifisches Risiko kann für sich alleine eine wesentliche falsche Angabe in der Konzernrechnung verursachen. Für Unternehmensteile, die ein spezifisches Risiko enthalten, prüft der Abschlussprüfer nur die Existenz der Kontrollen bezüglich dieses spezifischen Risikos.

Berücksichtigung von neuen Unternehmensteilen

69. Neu erworbene Unternehmensteile sind spätestens im auf die Akquisition folgenden Jahr erstmals in die Auswahl der zu prüfenden Unternehmensteile einzubeziehen.
70. Falls im Jahr der Akquisition das IKS von Unternehmensteilen nicht beurteilt wurde, und diese Unternehmensteile für den Konzernabschluss bedeutend sind oder ein wesentliches Risiko enthalten, muss der Konzernprüfer dies in seinen Berichten erwähnen.

Einbezug von ausländischen Bestimmungen zum IKS

71. Verfügen einzelne Gesellschaften oder der Konzern bereits über Prüfstata, welche die Existenz oder die Wirksamkeit des IKS in Übereinstimmung mit diesem Prüfungsstandard bestätigen, sind diese als gleichwertig zu betrachten. Hierbei kann es sich um nationale Gesetze wie Sec. 404 SOA oder um Prüfungsstandards wie ISA 315 handeln. In den bereits geprüften Unternehmensteilen sind dann in der Regel keine weiteren Prüfungshandlungen notwendig.

Instruktionen an andere Abschlussprüfer

72. Im Rahmen der Instruktionen kommuniziert der Konzernprüfer den anderen Abschlussprüfern den Prüfungszweck und die durchzuführenden Prüfungshandlungen. Die Instruktionen müssen die Vorgaben zur Prüfungsdurchführung und Berichterstattung enthalten. Es liegt im Ermessen des Konzernprüfers, inwieweit er auf die detaillierte Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen Einfluss nehmen will.

Prüfungshandlungen des anderen Abschlussprüfers

73. Der andere Abschlussprüfer muss die Instruktionen des Konzernprüfers bestätigen und auf aus seiner Sicht wesentliche Aspekte im IKS des Unternehmensteils aufmerksam machen, die vom Konzernprüfer zusätzlich berücksichtigt werden sollten. Der andere Abschlussprüfer führt seine Arbeiten nach den erteilten Instruktionen aus und erstattet dem Konzernprüfer Bericht.

Zeitpunkt der Prüfungshandlungen

74. Der Zeitpunkt der Prüfungshandlungen der anderen Abschlussprüfer ist gemäss Ziffern 36ff dieses Prüfungsstandards zu bestimmen. Bis zum Ende der Rechnungsperiode soll die Kommunikation zwischen dem Konzern und den Unternehmensteilen so erfolgen, dass wesentliche zwischenzeitliche Änderungen bei der Prüfung noch berücksichtigt werden können.

Berichterstattung an den Konzernprüfer

75. Festgestellte Kontrolldefizite und Schwächen sind dem Konzernprüfer schriftlich mitzuteilen und zwar unabhängig davon, ob diese Mängel im Zuge des vereinbarten IKS-Prüfungsumfanges oder im Rahmen der Abschlussprüfung entdeckt worden sind.
76. Der Konzernprüfer beurteilt aufgrund der erhaltenen Berichte, ob weitere Prüfungshandlungen oder Abklärungen notwendig sind und nimmt danach eine Gesamtbeurteilung der Existenz des IKS im Konzern vor.

Einfluss der Berichterstattung der anderen Abschlussprüfer auf die Berichterstattung des Konzernprüfers

77. Der Konzernprüfer berücksichtigt für seine Prüfung der Existenz des konzernweiten IKS und für seine Berichterstattung die Auswirkungen:

- von Kontrolldefiziten und Schwächen;
- der Unüberprüfbarkeit der Existenz des IKS bzw. einzelner Schlüsselkontrollen;
- von Meinungsdivergenzen mit der Leitung von Unternehmensteilen betreffend die Existenz des IKS bzw. einzelner Schlüsselkontrollen bei Unternehmensteilen.