

Das interne Kontrollsystem als Aufgabe des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle – Zuständigkeit, Aufgaben und Verantwortlichkeit von Verwaltungsrat und Revisionsstelle

Dissertation
der Universität St. Gallen,
Hochschule für Wirtschafts-, Rechts-
und Sozialwissenschaften (HSG)
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Martin Peyer

von

Küsnacht (Zürich)

Genehmigt auf Antrag der Herren

Prof. Dr. Urs Bertschinger

und

Prof. Dr. Rolf Watter

Dissertation Nr. 3645

Dike Verlag Zürich/St. Gallen 2009

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	III
Inhaltsübersicht.....	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Zusammenfassung	XVII
Executive Summary.....	XVIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
Literaturverzeichnis	XXVII
Materialienverzeichnis.....	LIII
§ 1 Einleitung	1
I. Einführung in das Thema	1
II. Aufbau und Vorgehensweise.....	3
III. Begriffe.....	4
1. Teil: Grundlagen.....	5
§ 2 Die interne Kontrolle als betriebswirtschaftliches Konzept	7
I. Vorbemerkungen.....	7
II. Verständnis und Ziele der internen Kontrolle	8
A. Terminologisches.....	8
B. Uneinheitliches betriebswirtschaftliches Verständnis	10
1. Vorbemerkungen.....	10
2. Die wichtigsten Rahmenwerke zur internen Kontrolle	10
a) COSO Internal Control Framework.....	10
b) Turnbull Report	13
3. Konzeption der internen Kontrolle in den Prüfungsstandards	14
C. Ziele und Grenzen der internen Kontrolle	15
D. Abgrenzungen.....	17
1. Interne Revision	17
2. Revisionsstelle.....	18
3. Controlling	18
4. Risikomanagement	18
III. Praktische Umsetzung.....	19
A. Planung und Aufbau eines IKS.....	19
1. Zeit- und Kostendruck.....	19
2. Ablauf eines Projekts zur Einführung eines IKS	20
a) Analyse des Ist-Zustands und Bestimmung des Projektumfangs.....	20

	b) Risikoorientierte Auswahl wesentlicher Unternehmensprozesse	21
	c) Umsetzung und Überwachung.....	22
	B. Kontrollaktivitäten	23
	1. Allgemeines.....	23
	2. Automatisierte und manuelle Kontrollmassnahmen	23
	3. Beispiele einzelner Kontrollaktivitäten	24
	a) Funktionentrennung.....	24
	b) Organisatorische Hilfsmittel	25
	c) Automatische Kontrollen bei IT-Systemen	26
	d) Kontrollen durch Vorgesetzte	26
	C. Stand der internen Kontrolle in der Schweiz	26
§ 3	Rechtliche Rahmenordnung der internen Kontrolle	28
	I. Vorbemerkungen	28
	II. Gesetzliche Grundlagen	28
	A. Obligationenrecht.....	28
	B. Spezialgesetzliche Regelungen	29
	1. Spezialgesetzliche Regelungen für den Finanzmarkt.....	29
	2. Banken und Effekthändler	30
	3. Versicherungsunternehmen	32
	4. Exkurs: Prüfung des IKS durch spezialgesetzliche Prüfungsgesellschaft	33
	III. Selbstregulierung im Rahmen der Corporate Governance.....	35
	A. Stellenwert der Selbstregulierung	35
	B. Corporate Governance-Bestimmungen zum IKS	36
	1. Ursprung, Entwicklung und Bedeutung	36
	2. Swiss Code of Best Practice.....	38
	3. Richtlinie Corporate Governance der SIX Swiss Exchange	40
§ 4	Neuordnung der Revisionspflicht	43
	I. Vorbemerkungen	43
	II. Ordentliche Revision	45
	A. Rechtsverhältnis der Revisionsstelle zur Gesellschaft.....	45
	B. Anforderungen an die Revisionsstelle	45
	C. Gegenstand der Prüfung.....	46
	D. Weitere Aufgaben der Revisionsstelle.....	47
	E. Ordentliche Revision von Gesetzes wegen.....	48
	1. Publikumsgesellschaften	48
	2. Wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften	48
	3. Konsolidierungspflichtige Gesellschaften.....	49
	4. Gesellschaften, die durch ein Opting-up zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.....	50
	F. Freiwillige Durchführung einer ordentlichen Revision (Opting-up)	50

	1. Durch Antrag einer Minderheit	50
	2. Durch die Statuten oder mittels Mehrheitsbeschluss	51
	3. Folgen eines Opting-up	52
	III. Übergangsbestimmungen	52
§ 5	Bedeutung der Revisionspraxis.....	54
	I. Selbstregulierung durch Berufsorganisationen	54
	II. Funktion der Prüfungsstandards	55
	III. Harmonisierung der Abschlussprüfung auf internationaler Ebene	55
	A. Gründe für eine Harmonisierung	55
	B. International Standards on Auditing	56
	IV. Prüfungsstandards in der Schweiz.....	57
	A. Die Treuhand-Kammer als «standard setter»	57
	B. Schweizer Prüfungsstandards	58
	C. Neuer Prüfungsstandard zur Existenzprüfung des IKS	59
	D. Verhältnis zu den ISA.....	60
	V. Rechtsnatur der Prüfungsstandards	61
	A. Fehlende Verbindlichkeit.....	61
	B. Gesetzliche Verweisung auf private Prüfungsstandards.....	62
	VI. Bedeutung für den Verantwortlichkeitsprozess	65
2. Teil:	Aufgaben des Verwaltungsrats.....	67
§ 6	Gesellschaftsinterne Zuständigkeit	69
	I. Vorbemerkungen	69
	II. Verhältnis der Organe	69
	III. Die unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats.....	71
	A. Bedeutung	71
	B. Das IKS als unübertragbare Aufgabe des Verwaltungsrats.....	72
	IV. Kompetenzen der Generalversammlung	74
§ 7	Ausgestaltung, Implementierung und Überwachung des IKS	76
	I. Vorgaben zum IKS	76
	A. Keine detaillierten gesetzlichen Vorgaben	76
	B. Sorgfaltspflicht.....	76
	C. Corporate Governance-Bestimmungen.....	78
	D. Rahmenwerke zur internen Kontrolle.....	79
	E. Faktische Beeinflussung durch die Prüfungsstandards.....	79
	II. Arbeitsteilung	80
	A. Vorbemerkungen	80
	B. Delegation der Geschäftsführung	81
	1. Gestaltungsmöglichkeiten	81
	2. Voraussetzungen und Grenzen.....	82
	C. Bildung von Ausschüssen.....	84
	III. Unübertragbare und unentziehbare Aufgaben.....	87
	A. Vorbemerkungen	87

B.	Oberleitung	88
C.	Festlegung der Organisation	90
D.	Finanzverantwortung	92
1.	Begriff und inhaltliche Konkretisierung	92
2.	Ausgestaltung, Implementierung und Überwachung eines IKS im engeren Sinne	93
a)	Ziele	93
b)	Individuelle, risikoorientierte Ausgestaltung.....	94
aa)	Differenzierungskriterien	94
bb)	Grösse und Komplexität.....	94
cc)	Risikoorientierung.....	95
c)	Rahmenwerk zur internen Kontrolle	95
d)	Ausgestaltung und Implementierung	97
e)	Überwachung.....	99
E.	Oberaufsicht.....	102
IV.	Praxisbeispiele.....	104
A.	Vorbemerkungen	104
B.	Das IKS in kleinen und mittleren Unternehmen.....	105
1.	Aufgaben des Verwaltungsrats.....	105
2.	Qualitative Merkmale kleiner und mittlerer Unternehmen	106
3.	Herausforderungen bei der Ausgestaltung des IKS	107
4.	Ausgestaltung des IKS und Anpassungsbedarf bei informellen IKS.....	107
5.	Fazit.....	108
C.	Das IKS im Konzernverhältnis	109
1.	Allgemeines.....	109
a)	Konzernbildung als wirtschaftliches und rechtliches Phänomen	109
b)	Konsolidierungspflicht	110
2.	Anforderungen an ein konzernweites IKS	111
a)	Aus betriebswirtschaftlicher Sicht.....	111
b)	Fehlende konzernrechtliche Vorgaben	113
3.	Das konzernweite IKS als Teil der Konzernleitungspflicht.....	113
a)	Konzernleitungsrecht und Konzernleitungspflicht	113
b)	Aufgaben des Verwaltungsrats der Obergesellschaft.....	114
aa)	Im Allgemeinen.....	114
bb)	Compliance im Bankensektor als Beispiel.....	115
c)	Zentrale Planung.....	116
d)	Umsetzungsmöglichkeiten.....	117
e)	Schranken der Umsetzung	118
4.	Fazit.....	120
§ 8	Informationspflichten.....	121

I.	Gegenüber der Revisionsstelle	121
A.	Auskunfts- und Dokumentationspflicht.....	121
B.	Vollständigkeitserklärung	122
1.	Funktion und Inhalt	122
2.	Bedeutung im Zusammenhang mit der Existenzprüfung des IKS	124
II.	Gegenüber den Aktionären.....	124
A.	Vorbemerkungen	124
B.	Spontane Informationsvermittlung	126
1.	Geschäftsbericht.....	126
2.	Ad hoc-Publizität.....	127
a)	Ad hoc-Publizität im Allgemeinen	127
b)	Kursrelevanz von Tatsachen im Zusammenhang mit dem IKS	128
c)	Schwächen im IKS als bekanntgabepflichtige Tatsachen ..	129
d)	Modalitäten der Bekanntgabe	130
e)	Beispiel Adecco	131
C.	Reaktive Informationsvermittlung.....	132
1.	Auskunftsspflicht an der Generalversammlung.....	132
a)	Auskunftsrecht des Aktionärs.....	132
b)	Gegenstand	133
c)	Materielle Schranken	134
aa)	Im Allgemeinen.....	134
bb)	Erforderlichkeitskriterium.....	135
cc)	Geschäftsgeheimnisse und andere schutzwürdige Interessen der Gesellschaft.....	136
d)	Interessenabwägung.....	137
2.	Exkurs: Auskunftsbegehren ausserhalb der Generalversammlung nach E-OR.....	138
D.	Fazit	139
3. Teil: Aufgaben der Revisionsstelle	141	
§ 9	«Berücksichtigung» des IKS bei der Abschlussprüfung.....	143
I.	Vorbemerkungen	143
II.	Prüfungsansatz.....	144
A.	Übersicht.....	144
B.	Prüfungsvorbereitung.....	145
C.	Prüfungsplanung	145
D.	Prüfungsdurchführung	147
1.	Umsetzung des Prüfungsprogramms.....	147
2.	Methoden zur Erlangung von Prüfungsnachweisen.....	148
a)	Prüfungshandlungen im Allgemeinen	148
b)	Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen	149

c)	Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen.....	149
aa)	Analytische Prüfungshandlungen.....	150
bb)	Einzelfallprüfungen.....	150
E.	Abschluss der Prüfung.....	151
III.	Prüfungsmethodischer Einbezug des IKS in den Prüfungsablauf.....	152
A.	Allgemeines.....	152
B.	Einbezug des IKS gemäss nationalen Prüfungsnormen (PS 400).....	153
C.	Einbezug des IKS gemäss internationalen Prüfungsnormen (ISA 315/ISA 330).....	154
1.	Verstärkte Risikoorientierung des Prüfungsansatzes.....	154
2.	Identifikation von Risiken wesentlicher falscher Angaben.....	155
3.	Beurteilung der Risiken.....	156
4.	Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen.....	157
5.	Gesamtwürdigung der Prüfungsnachweise.....	158
IV.	Gesetzliche Anforderungen von Art. 728a Abs. 2 OR.....	158
§ 10	Prüfung der Existenz des IKS.....	161
I.	Vorbemerkungen.....	161
II.	Auslegungsfragen.....	163
A.	Methoden der Auslegung.....	163
B.	Keine implizite Funktionsprüfung.....	164
C.	Existenzprüfung als eigenständiger Prüfungsgegenstand.....	166
III.	Prüfungsumfang und -ablauf.....	167
A.	Allgemeines.....	167
B.	Prüfungsgegenstand.....	168
C.	Prüfungsumfang und Prüfungstiefe.....	169
1.	Voraussetzungen für die Existenz.....	169
2.	Abgrenzung zu einer Funktionsprüfung.....	171
D.	Integrierter Prüfungsansatz.....	174
E.	Prüfungspraxis gemäss PS 890.....	174
1.	Bedeutung.....	174
2.	Allgemeines.....	175
3.	Prüfungshandlungen der Revisionsstelle.....	176
4.	Berichterstattung.....	178
5.	Fazit.....	178
IV.	Besonderheiten im Konzernverhältnis.....	180
A.	Aufgaben des Konzernprüfers.....	180
B.	Prüfung des konzernweiten IKS.....	181
1.	Prüfung des IKS in der Obergesellschaft und auf Konzernebene.....	181
2.	Prüfung des IKS in den Untergesellschaften.....	182
a)	Vorbemerkungen.....	182
b)	Verwendung der Arbeiten anderer Abschlussprüfer.....	183

	c) Auswahl der für das konzernweite IKS zu prüfenden Untergesellschaften.....	184
	V. Fazit.....	185
§ 11	Das IKS als Gegenstand der Berichterstattung.....	187
	I. Vorbemerkungen.....	187
	II. Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat.....	188
	A. Allgemeines.....	188
	1. Adressat.....	188
	2. Bedeutung und Funktion.....	188
	3. Inhalt.....	189
	B. Feststellungen zum IKS.....	192
	III. Zusammenfassender Bericht zuhanden der Generalversammlung.....	195
	A. Allgemeines.....	195
	1. Adressat.....	195
	2. Bedeutung und Funktion.....	195
	3. Inhalt.....	197
	a) Gesetzlich verlangter Inhalt.....	197
	b) Berichterstattungspraxis.....	198
	c) Abweichungen vom Standardwortlaut.....	198
	aa) Zusätze und Hinweise.....	198
	bb) Einschränkung des Prüfungsurteils.....	199
	B. Feststellungen zum IKS.....	200
	1. Eigenständiges Prüfungsurteil zur Existenz des IKS.....	200
	2. Angepasster Revisionsbericht.....	201
	3. Mögliche Prüfungsurteile.....	202
	a) Existenz des IKS wird bejaht.....	202
	b) Existenz des IKS wird mit Einschränkungen bejaht.....	203
	c) Existenz des IKS wird verneint.....	203
	4. Auswirkungen auf die übrige Berichterstattung.....	204
	IV. Ergänzende Berichterstattung.....	205
	A. Adressat.....	205
	B. Bedeutung und Funktion.....	205
	C. Inhalt und Feststellungen zum IKS.....	206
§ 12	Weitere Aufgaben der Revisionsstelle.....	207
	I. Auskunftspflicht anlässlich der Generalversammlung.....	207
	A. Vorbemerkungen.....	207
	B. Umfang der Auskunftspflicht.....	207
	1. Inhalt und Schranken.....	207
	2. In Bezug auf das IKS.....	209
	C. Abgrenzung zur Auskunftspflicht des Verwaltungsrats.....	210
	1. Zuständigkeit.....	210
	2. Wahrnehmung des Auskunftsrechts.....	210

D. Verhältnis zur Geheimhaltungspflicht	210
II. Anzeigepflichten	211
A. Allgemeines	211
B. Bedeutung in Bezug auf das IKS	213
III. Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle	215
4. Teil: Verantwortlichkeit	217
§ 13 Verantwortlichkeit von Verwaltungsrat und Revisionsstelle	219
I. Vorbemerkungen	219
II. Aktienrechtliche Verantwortlichkeit	222
A. Rechtsgrundlage	222
B. Haftungsvoraussetzungen	224
1. Schaden	224
a) Allgemeines	224
b) Unterscheidung zwischen direktem und indirektem Schaden	225
c) Schadensberechnung	227
aa) Schädigung durch den Verwaltungsrat	227
bb) Schädigung durch die Revisionsstelle	228
d) Schadenersatzbemessung	230
2. Pflichtverletzung	230
a) Allgemeines	230
b) Unwirksames IKS	232
c) Mangelhafte Überwachung des IKS	234
d) Meinungsverschiedenheiten zwischen Verwaltungsrat und Revisionsstelle	235
e) Eigenständige Berichterstattungspflicht zum IKS	236
3. Kausalzusammenhang	238
a) Natürlicher und adäquater Kausalzusammenhang	238
b) Kausalität der Unterlassung	239
c) Unterbrechung des Kausalzusammenhangs	240
d) Sonderfragen bei der Beurteilung der Kausalität	241
aa) Kausalität der Unterlassung von Revisionspflichten ..	241
bb) Kausalität und erstmalige Prüfung des IKS	242
4. Verschulden	242
C. Haftung des Verwaltungsrats bei Delegation der Ausgestaltung des IKS an die Geschäftsleitung	244
1. Bei befugter Delegation	244
2. Keine Wirkung bei unbefugter Delegation	245
D. Exkurs: Haftung der Revisionsstelle im Konzernverhältnis	245
§ 14 Zusammenwirken der Verantwortlichkeit von Verwaltungsrat und Revisionsstelle	247
I. Vorbemerkungen	247

II. Differenzierte Solidarität.....	248
A. Solidarische Haftung zum Schutz des Gläubigers	248
B. Funktionsweise der differenzierten Solidarität	248
1. Keine «absolute» Solidarität	248
2. Bestimmung des individuellen Solidaritätsplafonds (Aussenverhältnis).....	250
a) Im Allgemeinen	250
b) Mitwirkendes Drittverschulden als Beispiel.....	252
3. Rückgriff im Innenverhältnis	253
III. Kritische Betrachtung der Solidarität zwischen Revisionsstelle und geschäftsführenden Organen	254
A. Wirkung der differenzierten Solidarität.....	254
B. Die besondere Stellung der Revisionsstelle.....	257
C. Vorschlag zur Neuordnung der Haftung der Revisionsstelle	259
1. Zielsetzung	259
2. Anteilsmässige Haftung der Revisionsstelle im Aussenverhältnis	259
IV. Fazit.....	262
5. Teil: Schlussbetrachtung.....	263
§ 15 Ausblick	263
Anhang.....	267
Sachregister.....	271