

**Dr. iur. Annina Wirth, Rechtsanwältin**

# **Internes Kontrollsystem (IKS) bei KMU**

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
Literaturverzeichnis .....	XXIII
Materialienverzeichnis .....	XXXIX

## 1. Teil: Grundlagen ..... 1

1. Einleitung.....	1
2. Der Begriff des internen Kontrollsystems.....	3
a) Betriebswirtschaftliche Definition .....	3
b) Internal Control vs. IKS.....	4
c) Zweck .....	5
d) IKS gemäss COSO .....	6
e) IKS-Verständnis gemäss Sarbanes-Oxley Act .....	7
f) Definition des schweizerischen Gesetzgebers .....	10
g) Fazit zu den IKS-Definitionen.....	11
3. Weitere Begriffsdefinitionen.....	12
a) Qualitätsmanagement .....	13
b) Risikomanagement .....	14
i. Definition.....	14
ii. COSO-Framework zum Risk Management .....	14
c) Finanzkontrolle.....	15
d) Controlling.....	15
e) Compliance.....	16
f) Interne Revision.....	17
g) Abgrenzungen der einzelnen Begriffe zum IKS .....	18
i. Abgrenzung zum Qualitätsmanagement .....	18
ii. Abgrenzung zum Risikomanagement .....	19
iii. Abgrenzung zur Finanzkontrolle .....	20
iv. Abgrenzung zum Controlling.....	21
v. Abgrenzung zur Compliance .....	21
vi. Abgrenzung zur internen Revision .....	22
4. Eingrenzung des Dissertationsvorhabens.....	24
a) Einschränkung des Themas .....	24
b) Interdisziplinärer Ansatz.....	26
5. Aufbau und Vorgehensweise .....	29

<b>2. Teil:</b>	<b>Das IKS im schweizerischen Obligationenrecht .....</b>	<b>31</b>
6.	Entstehungsgeschichte .....	32
	a) Die Änderung des Rechnungslegungs- und Revisionsrechts .....	32
	i. Ablauf .....	32
	ii. Die inhaltliche Ausgestaltung der Bestimmungen bezüglich IKS im Speziellen .....	33
	b) Das neue Rechnungslegungsrecht .....	35
	i. Das IKS im Vorentwurf .....	36
	ii. Risikobeurteilung neu im Lagebericht .....	36
7.	Zuständigkeiten aufgrund der gesetzlichen Regelung .....	38
	a) Unübertragbare Kompetenz des Verwaltungsrates .....	38
	i. Gesetzliche Grundlage(n) der Pflichten des Verwaltungsrates .....	38
	ii. Definition und Umfang des IKS im Zusammenhang mit den Pflichten des Verwaltungsrates .....	41
	iii. Pflichten des Verwaltungsrates im Zusammenhang mit dem IKS .....	42
	iv. Anzuwendender Sorgfaltsmassstab .....	47
	b) Delegation der Aufgaben an ein Audit Committee (interne Delegation) .....	47
	c) Aufgaben der Geschäftsleitung .....	51
	i. Delegation der Aufgaben des Verwaltungsrates .....	51
	ii. Aufgaben der Geschäftsleitung im Zusammenhang mit dem IKS .....	53
	d) Zuständigkeit der Revisionsstelle .....	55
	i. Ordentliche und eingeschränkte Revisionspflicht .....	55
	ii. Konzernverhältnisse .....	56
	iii. Pflichten der Revisionsstelle bei Gesellschaften mit eingeschränkter Revisionspflicht .....	57
	iv. Pflichten der Revisionsstelle bei Gesellschaften mit ordentlicher Revisionspflicht .....	59
	v. Anzuwendender Sorgfaltsmassstab .....	60
	vi. Unabhängigkeit der Revisionsstelle .....	61
8.	Die Prüfung der Existenz des IKS gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR .....	63
	a) Die Beschränkung auf das für die Rechnungslegung relevante interne Kontrollsystem .....	63
	b) Der Begriff der Existenz .....	65
	i. Prüfung der Dokumentation als Basis .....	65
	ii. Weitere notwendige Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz .....	66
	c) Anpassung der Prüfungshandlungen an die Unternehmensgrösse .....	70
	d) Freiwillige Prüfung der Wirksamkeit .....	71
9.	Die Berücksichtigung des IKS gemäss Art. 728a Abs. 2 OR .....	73
	a) Der Begriff des IKS im Sinne von Art. 728a Abs. 2 OR .....	73
	b) Auswirkungen der Berücksichtigung des IKS .....	74
10.	Zusammenwirken der beiden Bestimmungen .....	76
11.	Bericht an die Generalversammlung und den Verwaltungsrat .....	78
	a) Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat .....	78
	i. Zweck .....	78
	ii. Das IKS im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat .....	79

b)	Zusammenfassender Bericht an die Generalversammlung .....	81
i.	Zweck .....	81
ii.	Das IKS in der Stellungnahme zum Prüfergebnis.....	82
iii.	Bestätigung der Existenz des IKS .....	84
iv.	Verneinung der Existenz des IKS .....	85
v.	Bestätigung mit Einschränkungen .....	85
vi.	Zusammenhang zwischen dem IKS und der Beschlussempfehlung hinsichtlich des Jahresabschlusses .....	86
12.	Fazit zum juristischen Teil.....	88
a)	Generell .....	88
b)	Der Begriff ‚IKS‘ im Gesetz.....	90
c)	Im Speziellen: Die Existenzprüfung durch die Revisionsstelle .....	91
d)	Im Speziellen: Folgen der Art der Revisionspflicht für Existenz und Ausgestaltung des IKS.....	92
<b>3. Teil:</b>	<b>Das IKS in privatrechtlichen Regelwerken.....</b>	<b>95</b>
13.	IKS im Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance.....	96
a)	Geltungsbereich und Bedeutung des SCBP .....	96
b)	Zusammenhang zwischen Corporate Governance und dem IKS .....	98
c)	Bestimmungen des SCBP bezüglich IKS .....	99
i.	Ziff. 19 SCBP .....	99
ii.	Ziff. 20 SCBP .....	101
iii.	Ziff. 24 SCBP .....	101
d)	SCBP und KMU .....	102
i.	Corporate Governance und KMU .....	102
ii.	Ziff. 28 SCBP .....	104
iii.	Anwendbarkeit der IKS-Bestimmungen auf KMU.....	105
e)	Fazit zum SCBP.....	106
f)	Exkurs: Best Practice im KMU.....	107
14.	ISO-Normenreihe 9000.....	109
a)	Entwicklung und Inhalt.....	109
b)	Zusammenhang der ISO-Normen mit dem Thema IKS.....	110
c)	Fazit zur ISO-Normenreihe 9000.....	111
15.	Das IKS in den Schweizer Prüfungsstandards .....	112
a)	Die PS.....	112
b)	Anwendungsbereich .....	112
i.	Gesetzliche Befolgungspflicht .....	112
ii.	Privatrechtliche Verbindlichkeit der PS .....	114
iii.	Faktische Verbindlichkeit der PS.....	115
c)	PS vs. ISA bzw. Clarified ISA.....	116
i.	Zusammenspiel der PS mit den ISA .....	116
d)	Im Zusammenhang mit dem IKS relevante PS .....	117
e)	PS 315 und PS 330 .....	117
i.	Vorgehen bei der Prüfungsplanung gemäss PS 315.....	118
ii.	Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (PS 330) .....	118
iii.	Prüfungsrisiko bei kleinen Unternehmen.....	119

f)	PS 890.....	119
i.	Zuständigkeiten in Bezug auf das IKS.....	120
ii.	Prüfung der Existenz des IKS gemäss PS 890.....	121
iii.	IKS-Prüfung im Konzern.....	122
iv.	Vorgaben zur Berichterstattung über das IKS im PS 890.....	123
v.	Auswirkungen von PS 890.....	124
vi.	Verhältnis von PS 890 zu den ISA.....	125
g)	PS zur Berichterstattung an Generalversammlung und Verwaltungsrat.....	125
i.	PS 260: Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen.....	125
ii.	PS 265: Mitteilung über Mängel im IKS.....	126
iii.	PS 700 und PS 701.....	127
h)	Standard zur Eingeschränkten Revision.....	128
i)	Fazit zu den PS.....	128
16.	Fazit zu den privatrechtlichen Regelwerken.....	130
<b>4. Teil:</b>	<b>Betriebswirtschaftliche Ausführungen zum IKS.....</b>	<b>131</b>
17.	Nutzen und Grenzen des IKS.....	133
a)	Nutzen des IKS.....	133
i.	Primäres Ziel: Reduktion von Risiken und Fehlern als Mittel zur Zielerreichung.....	134
ii.	Effektivität und Effizienz der Tätigkeiten.....	135
iii.	Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung.....	136
iv.	Gesetzes- und Normenkonformität.....	138
v.	Weitere Nutzenaspekte.....	138
b)	Grenzen des IKS.....	141
i.	Kosten.....	141
ii.	Sicherheit der Massnahmen.....	143
iii.	Beschränkte Wirkung für den Unternehmenserfolg.....	145
18.	Betriebswirtschaftliche Anforderungen ans IKS.....	146
a)	Zuständigkeiten aus betriebswirtschaftlicher Sicht.....	146
i.	IKS als die ganze unternehmerische Tätigkeit durchdringende Aufgabe.....	146
ii.	Unternehmensleitung.....	147
iii.	Mitarbeiter.....	151
iv.	Revisionsstelle.....	152
v.	Interne Revision und weitere Institutionen.....	153
b)	Ausgestaltung des IKS.....	154
i.	Generelle Kriterien zur Ausgestaltung.....	154
ii.	Beschränkung des IKS auf die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung.....	156
iii.	Das IKS als internes Steuerungs- und Überwachungssystem.....	157
iv.	Risikobeurteilung als Basis des IKS.....	159
v.	Steuerungs- und Kontrollmassnahmen.....	162
vi.	Interne Kontrollen als System.....	163
vii.	IKS in Konzernverhältnissen.....	164
c)	Implementierung und Umsetzung des IKS.....	164

d)	Überwachung und Anpassung .....	165
i.	Notwendigkeit der regelmässigen Überwachung.....	165
ii.	Vorgehen bei der Überwachung .....	167
iii.	Planung und Umsetzung der Korrekturmassnahmen .....	169
19.	Dokumentation des IKS aus betriebswirtschaftlicher Sicht .....	170
a)	Betriebswirtschaftlicher Nutzen und Grenzen der Dokumentation.....	170
i.	Nutzen.....	170
ii.	Aufwand und Grenzen .....	173
b)	Anforderungen an die Dokumentation.....	174
i.	Generelle Anforderungen.....	174
ii.	Umfang der Dokumentation .....	174
20.	Die Prüfung des IKS .....	176
a)	Berücksichtigung des IKS bei der Prüfungsplanung.....	176
i.	Die risikoorientierte Prüfung .....	176
ii.	Zusammenhang zwischen dem IKS und der risikoorientierten Prüfung .....	177
iii.	Vorgehen .....	178
iv.	Nutzen und Grenzen der Berücksichtigung des IKS bei der Prüfungsplanung.....	181
b)	Prüfung der Existenz des IKS.....	182
i.	Nutzen und Grenzen der Prüfung der Existenz des IKS .....	182
ii.	Vorgehen .....	185
c)	Prüfung der Wirksamkeit des IKS.....	185
i.	Nutzen und Grenzen der Prüfung der Wirksamkeit des IKS.....	185
ii.	Vorgehen .....	186
21.	Das COSO-Framework.....	188
a)	Entstehung und Verbreitung des COSO-Frameworks .....	188
b)	Vorteile der Verwendung eines Frameworks.....	189
i.	Generell .....	190
ii.	Für KMU .....	191
iii.	Vorteile der Verwendung des COSO-Frameworks.....	192
c)	Grundstrukturen des COSO-Frameworks.....	193
i.	Die drei Zielkategorien – die erste Dimension des COSO-Frameworks.....	193
ii.	Die fünf Komponenten – die zweite Dimension des COSO-Frameworks .....	194
iii.	Das Steuerungs- und Kontrollumfeld.....	195
iv.	Risikobeurteilung.....	198
v.	Steuerungs- und Kontrollmassnahmen .....	199
vi.	Information und Kommunikation .....	199
vii.	Monitoring .....	201
d)	COSO Guidance for Smaller Public Companies.....	202
i.	Zweck .....	202
ii.	Aufbau und Inhalt .....	203
iii.	Smaller Public Companies .....	203
iv.	Fokus auf Finanzberichterstattung .....	204

22.	IKS bei KMU.....	206
	a) Nutzen und Grenzen des IKS auch für KMU .....	206
	i. Fokussierung auf den Nutzen für die finanzielle Berichterstattung .....	207
	ii. Weitere Nutzenaspekte .....	208
	iii. Der Kostenaspekt.....	209
	b) Zuständigkeiten .....	210
	i. Beschränkte personelle Ressourcen .....	211
	ii. In der Regel keine eigenständige interne Revision .....	215
	iii. Outsourcing .....	215
	c) Spezialitäten von KMU und Herausforderungen für die Ausgestaltung und Überwachung des IKS .....	216
	i. Steuerungs- und Kontrollumfeld.....	218
	ii. Risikobeurteilung.....	220
	iii. Steuerungs- und Kontrollmassnahmen .....	222
	iv. Information und Kommunikation .....	224
	v. Monitoring .....	225
	d) Unterschiede bei der Dokumentation des IKS .....	226
	i. Nutzen der Dokumentation .....	226
	ii. Ausgestaltung der Dokumentation.....	227
	e) Unterschiede in der Prüfung .....	228
	i. Berücksichtigung des IKS bei der Prüfungsplanung.....	228
	ii. Prüfung des IKS bei KMU.....	230
	iii. Verhältnis IKS-Revision bei KMU.....	230
23.	Zwischenfazit.....	232
	a) Beweggründe zur Implementierung eines internen Kontrollsystems.....	232
	b) Zuständigkeiten .....	234
	c) Fazit zur Ausgestaltung des IKS.....	235
	d) Fazit zur Prüfung des IKS durch die Revisionsstelle.....	236
	e) Fazit zum COSO-Framework .....	237
	f) Fazit zu IKS bei KMU.....	237
<b>5. Teil: Umfrage in der Praxis.....</b>		<b>241</b>
24.	Bisherige Umfragen in diesem Themengebiet .....	241
	a) Interne Kontrolle in der Schweizer Unternehmenspraxis .....	241
	b) Studie über Kontroll- und Prüfungsaktivitäten bei mittelgrossen Unternehmen, Spitälern und Hochschulen in der Schweiz .....	242
	c) Risikobasiertes IKS-Gestaltungskonzept bei mittleren Unternehmen .....	242
	d) Drei Jahre danach – erste Praxiserfahrungen mit dem Schweizer IKS .....	242
	e) Umfrage zur Nachhaltigkeit Interner Kontrollen .....	243
25.	Vorgehen .....	244
	a) Ziel der Umfrage und Forschungsfrage .....	244
	b) Vorgehensweise.....	245
	i. Wahl der Interviewform.....	245
	ii. Art der Fragen.....	246
	iii. Pretests.....	246

c)	Ausgestaltung .....	246
i.	Grundgesamtheit.....	246
ii.	Zu interviewende Personen.....	248
iii.	Auswahl der Untersuchungseinheiten für die Befragung der Verwaltungsräte .....	248
iv.	Auswahl der Untersuchungseinheiten für die Befragung der Wirtschaftsprüfer .....	250
26.	Befragung der Verwaltungsräte .....	251
a)	Vorfragen.....	251
b)	Nutzen und Grenzen des IKS.....	251
i.	Zweck/Nutzen des IKS bei KMU .....	251
ii.	Gründe für die Einführung des IKS .....	254
iii.	Verhältnis Kosten-Nutzen des IKS .....	254
iv.	Verhältnis Kosten-Nutzen der Prüfung der Existenz .....	255
v.	Zukunft des IKS nach Erhöhung der Schwellenwerte .....	256
c)	Das IKS im OR und im Soft Law .....	257
i.	Gesetzliche Pflichten der Befragten im Zusammenhang mit dem IKS aufgrund des OR.....	257
ii.	Zu einem IKS verpflichtete Aktiengesellschaften.....	258
iii.	Implikationen des Swiss Code of Best Practice zum IKS.....	259
d)	Zuständigkeiten .....	259
i.	Hauptverantwortung .....	259
ii.	Aufgaben des VR .....	260
iii.	Aufgaben der GL .....	260
iv.	IKS-Verantwortlicher .....	261
v.	Audit Committee .....	261
vi.	Interne Revision.....	262
vii.	Aufgaben an Externe .....	262
viii.	Anpassung der Aufgabenverteilung infolge Änderung der Revisionsart .....	263
e)	Implementierung des IKS .....	263
i.	Hauptverantwortung für die Implementierung.....	263
ii.	Aufarbeitung und Dokumentation der Schlüsselprozesse.....	264
iii.	Sicherstellung der Einhaltung gesetzlicher Anforderungen .....	264
f)	Ausgestaltung und Überwachung des IKS.....	265
i.	Präventive und steuernde vs. detektive Massnahmen .....	265
ii.	Framework .....	266
iii.	Monitoring.....	267
g)	Dokumentation des IKS.....	268
i.	Existenz und Aktualität der Dokumentation .....	268
ii.	Nutzen der Dokumentation.....	268
iii.	Entwicklung der Dokumentation .....	270
iv.	Zukünftige Anpassungen der Dokumentation.....	270
h)	IKS und externe Revision .....	271
i.	Entwicklung der Revisionskosten aufgrund der Gesetzesrevision .....	271
ii.	Inhaltliche Anmerkungen der Revisionsstelle zum internen Kontrollsystem.....	271
iii.	Revision in Zukunft .....	272
i)	Kritische Würdigung und Limitation.....	273



27.	Befragung der Wirtschaftsprüfer.....	275
a)	Erfahrungen mit der ordentlichen Revision bei KMU.....	275
i.	Qualität der IKS bei den geprüften KMU.....	275
ii.	Berücksichtigung des IKS zur Prüfungsplanung.....	277
iii.	Notwendige Prüfungshandlungen zur IKS-Existenzbestätigung.....	278
iv.	Revisionsaufwand zur Existenzbestätigung des IKS.....	278
v.	Kosten-Nutzen-Verhältnis der IKS-Existenzprüfung.....	279
vi.	Weitere Aufgaben der Revisionsstelle im Zusammenhang mit dem IKS.....	281
vii.	Dokumentation des IKS.....	281
b)	Erfahrungen im Zusammenhang mit der eingeschränkten Revision.....	282
i.	Berücksichtigung des IKS zur Prüfungsplanung.....	282
ii.	Nutzen des IKS für KMU unterhalb der Schwellenwerte.....	283
iii.	Nutzen einer freiwilligen Prüfung des IKS durch die Revisionsstelle.....	284
c)	Kritische Würdigung und Limitation.....	285
<b>6. Teil:</b>	<b>Gegenüberstellung von Umfrageresultaten, juristischer</b>	
	<b>und betriebswirtschaftlicher Theorie .....</b>	<b>287</b>
28.	Nutzen und Grenzen des internen Kontrollsystems .....	287
a)	Hauptnutzen.....	287
b)	Indirekter Nutzen.....	290
c)	COSO-Zielkategorien.....	291
d)	Unternehmensstruktur.....	291
e)	Grenzen.....	293
29.	Zuständigkeiten.....	295
a)	Hauptverantwortung.....	295
b)	Zuständigkeit des Verwaltungsrates.....	296
i.	Gesamtverwaltungsrat.....	296
ii.	Audit Committee.....	297
c)	Zuständigkeit der Geschäftsleitung.....	297
d)	IKS-Verantwortlicher und interne Revision.....	298
e)	Beizug von externen Personen.....	299
f)	Zukünftige Aufgabenverteilung.....	300
30.	Spezialitäten des IKS bei KMU.....	302
a)	Implementierung des IKS.....	302
i.	Zuständigkeiten.....	302
ii.	Systematische Aufarbeitung der Prozesse und Risiken.....	302
b)	Ausgestaltung des IKS.....	303
i.	Allgemeines zur Ausgestaltung.....	303
ii.	Beachtung privatrechtlicher Regelwerke bei der Ausgestaltung.....	303
iii.	COSO-Framework.....	304
iv.	Steuerungs- und Kontrollumfeld.....	305
v.	Risikobeurteilung.....	305
vi.	Massnahmen.....	306
c)	Überwachung und Anpassung.....	307

31.	Dokumentation .....	309
a)	Nutzen bzw. Notwendigkeit der Dokumentation .....	309
b)	Kosten und Grenzen der Dokumentation .....	310
c)	Umfang und Aktualisierung der Dokumentation .....	311
32.	Prüfungshandlungen der Revisionsstelle bezüglich IKS .....	312
a)	Prüfung der Existenz des IKS .....	312
i.	Nutzen und Kosten .....	312
ii.	Notwendige Prüfungshandlungen .....	313
b)	Berücksichtigung des IKS zur Prüfungsplanung bei KMU .....	314
c)	Beratung der KMU bei der Ausgestaltung des IKS durch die Revisionsstelle .....	315
 <b>7. Teil: Würdigung .....</b>		<b>317</b>
33.	IKS-Definition des Gesetzgebers .....	317
34.	Der Begriff ‚IKS‘ im Gesetz .....	319
35.	Gesetzlicher Zwang zur betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit .....	321
36.	Unternehmensgrösse als Kriterium für Pflichten bezüglich IKS .....	323
37.	Aufnahme des IKS in den Pflichtenkatalog des VR .....	326
38.	Internes Kontrollsystem als Element der Oberleitung .....	329
 <b>8. Teil: Gesamtfazit .....</b>		<b>331</b>
 Anhang		
Fragebogen 1 .....		333
Fragebogen 2 .....		336