

Dieter Pfaff  
Flemming Ruud

# Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)

unter Mitarbeit von Franz J. Kessler, Manuela Möller und Felix Reichert

**orell füssli**

Auszug aus

Dieter Pfaff / Flemming Ruud

## Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)

unter Mitarbeit von Franz J. Kessler,  
Manuela Möller und Felix Reichert

...

### 3. Gesetzliche Grundlagen

Das vorliegende Kapitel beschreibt alle wesentlichen gesetzlichen Grundlagen, die mit der Existenz eines IKS im Zusammenhang stehen.<sup>1</sup> Während Abschnitt 3.1 auf die bereits bestehenden Rechtsgrundlagen und Empfehlungen hinweist, diskutiert Abschnitt 3.2 die neuen gesetzlichen Bestimmungen. In den weiteren Abschnitten werden die Unternehmen behandelt, die ein IKS nachweisen müssen, sowie die Zuständigkeit der Organe diskutiert.

#### 3.1 Bereits bestehende Rechtsgrundlagen und Empfehlungen zum IKS

...

##### *Zwischenfazit*

Für alle privaten Unternehmen, welche keiner besonderen regulatorischen Aufsicht unterstehen, hat das Obligationenrecht bislang keine konkreten Vorgaben darüber gemacht, ob und in welchem Umfang ein IKS eingesetzt werden muss. Mit Blick auf ein IKS sind aber bereits heute die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung sowie die allgemeine Organisations- und Finanzkontrollzuständigkeit des Verwaltungsrates der Aktiengesellschaft gemäss Art. 716a OR bedeutsam.

Für die an der SWX kotierten Gesellschaften sieht die Corporate Governance-Richtlinie (RLCG) vor, dass die Emittenten den Anlegern im jährlichen Geschäftsbericht unter anderem auch Informationen zum IKS zugänglich machen sollen.

Der Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance (SCBP), welcher sich im Sinne unverbindlicher Empfehlungen an börsenkotierte sowie an nicht börsenkotierte, volkswirtschaftlich bedeutende Gesellschaften richtet, enthält bereits relativ detaillierte Vorgaben zur konkreten Ausgestaltung eines IKS. Der SCBP wird aufgrund seiner breiten Akzeptanz die künftige Praxis zum IKS wahrscheinlich stark beeinflussen.

---

<sup>1</sup> Das vorliegende Kapitel basiert auf einem schriftlichen Referat von Dr. iur. Franz J. Kessler, LL.M., Rechtsanwalt, Partner von der Crone Rechtsanwälte, Zürich.

Für Unternehmen im Finanzsektor, insbesondere Banken, Effektenhändler und Versicherungen, bestehen heute bereits weitgehende aufsichtsrechtliche Bestimmungen, die das interne Risikomanagement- und Überwachungssystem betreffen.

### 3.2 Neue gesetzliche Bestimmungen

Voraussichtlich per 1. Januar 2008 wird die Neuregelung des Revisionsrechts in Kraft treten. In diesem Zusammenhang werden mit Blick auf das IKS diverse Vorschriften neu ins OR eingeführt. Nach bisherigem Recht war der Revisor nicht verpflichtet, in seinem Revisionsbericht eine Aussage über die Existenz eines IKS zu machen. Die Erkenntnisse aus der Prüfung des IKS dienten primär der Prüfungsunterstützung oder der Festlegung des Umfangs ergebnisorientierter Prüfungshandlungen. Nach bisherigem Prüfungsstandard war es vor allem bei kleineren Gesellschaften erlaubt und üblich, dass die Jahresrechnung ausschliesslich ergebnisorientiert geprüft und das IKS nicht in die Prüfung miteinbezogen wurde.<sup>19</sup>

Das neue Recht verlangt nun bei der ordentlichen Revision ausdrücklich, dass die Revisionsstelle sich zur Existenz eines IKS äussert, und dass sie das IKS bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung berücksichtigt (Art. 728a revOR). Gemäss Art. 728b Abs. 1 revOR ist die Revisionsstelle verpflichtet, dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit den Feststellungen insbesondere auch über das IKS zu erstatten. In ihrem zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung muss die Revisionsstelle zum Ergebnis der Prüfung gemäss der Umschreibung des Prüfungsgegenstandes in Art. 728a revOR Stellung nehmen, d.h. auch zum Ergebnis der Prüfung der Existenz eines IKS. Bei allfällig festgestellten Mängeln genügt eine bloss negative Stellungnahme nicht, solche Mängel müssen aufgelistet werden.<sup>20</sup>

Damit ist die Prüfung der Existenz des IKS und das entsprechende Prüfungsurteil eine Ausweitung des gesetzlichen Prüfungsauftrages. Die Revisionsstelle muss angemessene Prüfungshandlungen vornehmen, die es ihr erlauben, die Existenz eines IKS materiell zu bestätigen.<sup>21</sup>

Weiter ist in Art. 663b Ziff. 12 revOR vorgesehen, dass der Verwaltungsrat im Bilanzanhang Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung machen muss. Die Botschaft führt dazu folgendes aus: Massnahmen, die im Hinblick auf die unternehmensspezifischen Risiken getroffen werden, werden nach geltendem Recht im Jahresbericht erläutert. Der Jahresbericht wird aber von der Revisionsstelle nicht geprüft. Aus diesem Grund werden die entsprechenden Aussagen des Verwaltungsrates in den Bilanzanhang verschoben und somit der Prüfung durch die Revisionsstelle zugänglich gemacht. Weiter stellt die Botschaft klar, dass die Risikobeurteilung nicht sämtliche Geschäftsrisiken erfasse, sondern nur die Erläuterung derjenigen Risiken, die einen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung der Jahresrechnung haben könnten. Solche Risiken können z.B. in den Bereichen der Branchenzugehörigkeit, der Unternehmensgrösse, der technologischen Entwicklungen, der Arbeitsmarktverhältnisse, der Finanzierungsformen, der Liquiditätslage, der Konkurrenzsituation, des Produktmixes, der internen Organisation, der Eigentü-

---

<sup>19</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2006), S. 360.

<sup>20</sup> Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2003, S. 3969 ff., S. 4024.

<sup>21</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2006), S. 360.

merstruktur, der externen Einflüsse von interessierten Dritten (Stakeholder) oder der Umwelt bestehen.<sup>22</sup>

#### *Zwischenfazit*

Auch in den neuen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen findet sich keine Aussage dazu, wie ein IKS konkret auszugestalten ist. Zudem wird ein IKS den Gesellschaften nicht direkt in allgemein verbindlicher Form vorgeschrieben, sondern indirekt über den Prüfungsgegenstand des Revisors angesprochen. Damit überlässt es der Gesetzgeber den Unternehmen letztlich selber zu entscheiden, welches Kontrollsystem oder welche Kontrollmechanismen sie für ihre Situation als angemessen betrachten. Im Vordergrund für diese Entscheidung dürften regelmässig folgende Faktoren stehen:

- Grösse des Unternehmens
- Komplexität der Geschäftstätigkeit
- Art der Finanzierung (z.B. börsenkotierte Beteiligungspapiere, Anlehensobligationen etc.)
- Eigentumsstruktur (z.B. ein Hauptaktionär versus Streubesitz).

### 3.3 Welche Unternehmen müssen ein IKS nachweisen?

...

#### *Zwischenfazit*

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es bei der Aktiengesellschaft, der Kommandit-AG, der GmbH und bei der Genossenschaft gleichermaßen von der Einschätzung des Exekutivorgans aufgrund der konkreten Umstände abhängt, ob ein IKS nachgewiesen werden muss oder nicht. Bei der AG, der Kommandit-AG und der GmbH muss das Exekutivorgan im Bilanzanhang Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung machen. In all jenen Fällen, in denen der Jahresabschluss der ordentlichen Revision unterliegt, geht der Gesetzgeber grundsätzlich von der Notwendigkeit eines IKS aus. Kann in diesen Fällen kein IKS nachgewiesen werden, so muss das Exekutivorgan gegenüber der Revisionsstelle erklären können, warum es diesen Nachweis nicht für erforderlich hält.

Für all jene Vereine und Stiftungen, welche insbesondere bei Erreichen der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 revOR der ordentlichen Revision unterliegen, gilt grundsätzlich dasselbe. Unabhängig davon müssen sich alle Stiftungen, die ein kaufmännisches Unternehmen betreiben, zumindest im Bilanzanhang mit dem Thema der Risikobeurteilung auseinandersetzen.

---

<sup>22</sup> Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2003, S. 3969 ff., S. 4036.

### 3.4 Zuständigkeiten

...

#### *Zwischenfazit*

Die Zuständigkeiten im Zusammenhang mit der Ausgestaltung und dem Betreiben eines IKS können somit wie folgt zusammengefasst werden:

Der Verwaltungsrat ist verantwortlich dafür, dass ein dem Unternehmen angepasstes IKS vorhanden ist. Im Bilanzanhang muss der Verwaltungsrat Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung machen.

Für die Umsetzung des IKS, das Management der Risiken und die Compliance ist die Geschäftsleitung zuständig. Gegenstand eines IKS sind nicht nur die finanziellen, sondern auch die operativen Risiken.

Unterliegt die Gesellschaft der ordentlichen Revision, so muss die Revisionsstelle prüfen, ob ein IKS existiert, und darüber summarisch an die Generalversammlung berichten. Zudem muss die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht auch mit Feststellungen zum IKS erstatten und allfällige Verbesserungsmöglichkeiten aufzeigen.

### 3.5 Konsequenzen bei mangelhaftem oder nicht nachweisbarem IKS

...

#### *Zwischenfazit*

Bei einer Gesellschaft, welche der ordentlichen Revision unterliegt, führt die fehlende Existenz eines IKS zu einer Bemerkung im Revisionsbericht an die Generalversammlung und gibt Anlass zu weiteren Ausführungen im Erläuterungsbericht der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat. Verletzt ein Organ der Gesellschaft (Verwaltungsrat, Geschäftsführung, Revisionsstelle) seine Pflichten im Zusammenhang mit der Ausgestaltung, Aufrechterhaltung und Überprüfung des IKS absichtlich oder fahrlässig und führt diese Verletzung zu einem Schaden eines Aktionärs oder Gläubigers, so haftet das betreffende Organ für den Schadenersatz. Schliesslich kann ein mangelhaftes oder fehlendes IKS auch strafrechtliche Konsequenzen für das Unternehmen haben: Wird in einem Unternehmen eine Straftat begangen und kann der Täter infolge mangelhafter Organisation oder Kontrolle nicht ermittelt werden, so wird die Straftat dem Unternehmen zugerechnet und es wird das Unternehmen mit einer Busse von bis zu CHF 5 Mio. bestraft. Zudem kann das Unternehmen bei gewissen schweren Wirtschaftsdelikten sogar unabhängig von der Strafbarkeit einer natürlichen Person immer dann mit einer solchen Busse bestraft werden, wenn das Unternehmen nicht alle zumutbaren organisatorischen Vorkehrungen getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern.