

DAS INTERNE KONTROLLSYSTEM

Barbara Hirschi
Evelyn Hürlimann
Adriano Toma
Karin Werren

IKS

Das Interne Kontroll- System

Verstehen
Einführen
Umsetzen



Alle Rechte vorbehalten

© 2011 by Cosmos Verlag AG, 3074 Muri bei Bern
Umschlag: Atelier Otto Kunz, 3012 Bern
Satz und Druck: Schlaefli & Maurer AG, 3800 Interlaken
Einband: Schumacher AG, 3185 Schmittlen

ISBN: 978-3-85621-202-5

www.cosmosverlag.ch
www.cosmosbusiness.ch

Am Anfang stand ein Auftrag, aus dem Auftrag entsteht eine Idee, und nach und nach entstehen aus dieser Idee Kapitel, und das Zusammenführen der Kapitel verleiht dem Ganzen einen Sinn.

Dieses Handbuch zum Thema «IKS – Internes Kontrollsystem» ist dadurch entstanden, dass die Stiftung Wohn- und Arbeitsgemeinschaft Gwatt (WAG) sich aufgrund der neuen Gesetzgebung gezwungen sah, sich mit dem Thema IKS auseinanderzusetzen und ein solches System einzuführen. Der daraus entstandene Prozess wurde im Zuge einer Arbeit dokumentiert und letztlich systematisch zusammengeführt. Der Sachzwang, ein IKS einzuführen, hat dazu geführt, dass nicht nur ein dogmatisches Handbuch entstanden ist, sondern dass Leserinnen und Leser teilweise ganz konkrete Beispiele im Handbuch vorfinden, wie ein IKS aufgebaut und umgesetzt werden kann.

Das Autorenteam hat sich bei der Erstellung möglichst nahe an der KMU-Praxis orientiert und weitgehend auf «dogmatisches Übergewicht» in Form von theoretischen Konzepten etc. verzichtet. Wir hoffen, dass es uns gelungen ist, den Verantwortlichen eines IKS ein Hilfemanual zur Verfügung zu stellen.

Wir möchten es dabei nicht unterlassen, allen Beteiligten, insbesondere den Lektoren, aber vor allem auch der WAG, zu danken. Ohne ihren Einsatz bzw. ihre grosszügige Unterstützung innerhalb des Projektes wäre dieses Praxishandbuch nicht zustande gekommen.

Das Autorenteam

INHALT

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	11
TABELLENVERZEICHNIS	11
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	13
1 EINLEITUNG	15
1.1 Weshalb IKS und Risikobeurteilung?	15
1.2 Was ist IKS?	17
2 GESETZLICHE GRUNDLAGEN	21
2.1 Allgemein	21
2.1.1 Gesetzgebung bis 31.12.2007	21
2.1.2 Gesetzgebung ab 1.1.2008	22
2.1.3 Ausblick	25
2.2 Zuständigkeiten	26
2.2.1 Verwaltungsrat	26
2.2.2 Geschäftsleitung	28
2.2.3 Revisionsstelle	28
2.2.4 Fazit zu den Zuständigkeiten	29
2.3 Konsequenzen bei mangelhaftem oder nicht nachweisbarem IKS	29
3 IKS: RAHMENKONZEPT	33
3.1 IKS allgemein	33
3.2 Framework	33
3.3 COSO-Modell	35
3.3.1 Kontrollumfeld	37
3.3.1.1 Integrität und ethische Werte	37
3.3.1.2 Unternehmensleitung/oberstes Leitungsgremium	39
3.3.1.3 Führungsphilosophie und Arbeitsweise	39
3.3.1.4 Organisationsstruktur	40
3.3.1.5 Kompetenzen und Weiterbildung bezüglich der Finanzberichterstattung	41
3.3.1.6 Entscheidungskompetenz und Verantwortlichkeit	42
3.3.1.7 Personal	43
3.3.2 Risikobeurteilung	44
3.3.2.1 Ziele der Finanzberichterstattung	46

INHALTSVERZEICHNIS

3.3.2.2	<i>Risiken der Finanzberichterstattung</i>	47
3.3.2.3	<i>Risiko deliktischer Handlungen</i>	48
3.3.3	Steuerungs- und Kontrollaktivitäten	49
3.3.3.1	<i>Integration in die Risikobeurteilung</i>	51
3.3.3.2	<i>Auswahl und Entwicklung von Kontrollaktivitäten</i>	51
3.3.3.3	<i>Prozessabhängige Risiken und Kontrollaktivitäten</i>	56
3.3.4	Information und Kommunikation	58
3.3.4.1	<i>Informationen zur Finanzberichterstattung</i>	60
3.3.4.2	<i>Informationen zum IKS</i>	61
3.3.4.3	<i>Interne Kommunikation</i>	61
3.3.4.4	<i>Externe Kommunikation</i>	62
3.3.5	Überwachung (Monitoring)	62
3.3.5.1	<i>Laufende Überwachungsmaßnahmen und zusätzliche Evaluierung</i>	64
3.3.5.2	<i>Berichterstattung von Mängeln</i>	66
3.3.5.3	<i>Selbstkontrollen des IKS</i>	67
3.3.6	Fazit COSO-Modell	68
4	RISIKOMANAGEMENT	71
4.1	Ziele des Risikomanagements	72
4.2	Risikobeurteilung in der Jahresrechnung	73
4.2.1	<i>Falschbeurkundung in der Jahresrechnung</i>	74
4.2.2	<i>Offenlegung im Anhang der Jahresrechnung</i>	75
4.2.3	<i>Anforderungen an die Dokumentation</i>	76
4.2.4	<i>Was prüft die Revisionsstelle?</i>	76
4.2.5	<i>Unternehmungen mit einem Opting-out</i>	77
4.3	ISO-Normen	77
4.4	Risikoanalyse	78
4.4.1	<i>Identifikation und Analyse der Risiken</i>	80
4.4.2	<i>Einschätzung der Risiken</i>	83
4.4.3	<i>Risikoeinstufung</i>	85
4.4.4	<i>Steuerung/Risikobewältigung</i>	87
4.4.5	<i>Fazit Risikoanalyse</i>	89
4.5	Frühwarnsystem	89
4.5.1	<i>Strategische Frühwarnsysteme</i>	89
4.5.1.1	<i>Aussenverhältnis (Unternehmung zur Umwelt)</i>	91
4.5.1.1.1	<i>Szenario-Technik</i>	91
4.5.1.1.2	<i>PESTE-Analyse</i>	93
4.5.1.1.3	<i>Stakeholder-Analyse (Anspruchsgruppen-Analyse)</i>	94
4.5.1.1.4	<i>Wettbewerbsanalyse – Porter's Five-Forces</i>	98
4.5.1.1.5	<i>Chancen-Risiken-Analyse</i>	100

4.5.1.2	<i>Innenverhältnis (innerhalb der Unternehmung)</i>	100
4.5.1.2.1	<i>Lebenszyklus</i>	101
4.5.1.2.2	<i>Portfolio</i>	102
4.5.1.2.3	<i>Kernkompetenzen</i>	104
4.5.1.2.4	<i>Ressourcenanalyse (Stärken-Schwächen-Analyse)</i>	106
4.5.1.3	<i>Kombination Unternehmens- und Umweltanalyse</i>	107
4.5.1.3.1	<i>SWOT-Analyse</i>	107
4.5.1.3.2	<i>Vernetztes Denken</i>	109
4.5.1.3.3	<i>Balanced Scorecard</i>	112
4.5.2	Operative Frühwarnindikatoren	118
4.5.2.1	<i>Risikofeld Markt</i>	120
4.5.2.2	<i>Risikofeld Produktion</i>	120
4.5.2.3	<i>Risikofeld Finanzen</i>	121
4.5.2.4	<i>Risikofeld Prozesse</i>	121
4.5.2.5	<i>Risikofeld Personal</i>	121
4.5.2.6	<i>Risikofeld Beschaffung</i>	121
4.5.3	Fazit Frühwarnsystem	122
5	FAZIT THEORIETEIL	123
5.1	Darstellung Erarbeitungsprozess IKS	123
6	PRAXISTEIL	125
6.1	Vorstellung Unternehmen Praxisbeispiel	125
6.2	Schritt 1: «Start Einführung IKS/IKS erforderlich?»	126
6.3	Schritt 2: «Vorgehen Einführung IKS»	127
6.3.1	Projektinitialisierung	128
6.3.2	Projektkonzeption	128
6.3.3	Projektumsetzung	129
6.3.4	Projektabschluss	130
6.4	Schritt 3: «Ziele bekannt?/Risikofelder definieren/ bewerten/Massnahmen»	131
6.4.1	Ziele bekannt?	131
6.4.2	Risikofelder definieren, bewerten und Massnahmen formulieren	131
6.4.3	Praxisbeispiel Risiken	134
6.5	Schritt 4: «Ausarbeitung/Implementierung IKS»	136
6.5.1	Ist-Prozessstruktur WAG	136
6.5.2	Implementierung/Einbindung IKS	141
6.6	Massnahmen aufgrund des COSO-Modells	144
6.6.1	Kontrollumfeld	144

INHALTSVERZEICHNIS

6.6.1.1	<i>Integrität und ethische Werte</i>	144
6.6.1.2	<i>Unternehmensleitung/oberstes Leitungsgremium</i>	145
6.6.1.3	<i>Führungsphilosophie und Arbeitsweise</i>	146
6.6.1.4	<i>Organisationsstruktur</i>	147
6.6.1.5	<i>Kompetenzen und Weiterbildung bezüglich der Finanzberichterstattung</i>	148
6.6.1.6	<i>Entscheidungskompetenz und Verantwortlichkeit</i>	149
6.6.1.7	<i>Personal</i>	149
6.6.2	Risikobeurteilung	150
6.6.2.1	<i>Ziele der Finanzberichterstattung</i>	150
6.6.2.2	<i>Risiken der Finanzberichterstattung</i>	151
6.6.2.3	<i>Risiko deliktischer Handlungen</i>	151
6.6.3	Steuerungs- und Kontrollaktivitäten	152
6.6.3.1	<i>Integration in die Risikobewertung</i>	152
6.6.3.2	<i>Auswahl und Entwicklung von Kontrollaktivitäten</i>	153
6.6.3.3	<i>Richtlinien und Verfahren</i>	153
6.6.3.4	<i>Informationstechnologie</i>	154
6.6.4	Information und Kommunikation	155
6.6.4.1	<i>Information zur Finanzberichterstattung</i>	155
6.6.4.2	<i>Information zum IKS</i>	155
6.6.4.3	<i>Interne Kommunikation</i>	156
6.6.4.4	<i>Externe Kommunikation</i>	157
6.6.5	<i>Überwachung (Monitoring)</i>	157
6.6.5.1	<i>Laufende Überwachungsmaßnahmen und zusätzliche Evaluierung</i>	157
6.6.5.2	<i>Berichterstattung von Mängeln</i>	158
6.7	Schritt 5: «Ende Einführung IKS»	158
6.8	Schritt 6: «Start IKS/Überprüfung...»	159
6.9	Fazit/Schlussfolgerung	159
7	ANHANG	161
7.1	Anhang 1 – Kennzahlen	161
7.1.1	<i>Quicktest</i>	162
7.1.2	<i>Weitere Kennzahlen</i>	163
7.1.3	<i>DuPont-Kennzahlensystem</i>	166
7.2	Anhang 2 – Interpretation der Kennzahlen	167
7.3	Anhang 3 – Deckungsbeitragsrechnung	171
7.3.1	<i>Direct Costing</i>	171
7.3.2	<i>Fixkostendeckungsbeitragsrechnung</i>	175

8	LITERATURVERZEICHNIS	177
8.1	Fachbücher	177
8.2	Zeitschriften/Studien/Referate	177
8.3	Botschaften/Kommentare/Positionspapiere/ Gerichtssentscheide	178
8.4	Lehrmittel	178
8.5	Internet	178
9	STICHWORTVERZEICHNIS	180

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1:	Börsenentwicklung	15
Abb. 2:	Gesetzliche Regelungen im Überblick	22
Abb. 3:	COSO-Modell (gemäss Dieter Pfaff und Flemming Ruud, 2007)	35
Abb. 4:	COSO-Modell – Kontrollumfeld	37
Abb. 5:	COSO-Modell – Risikobeurteilung	44
Abb. 6:	COSO-Modell – Steuerungs- und Kontrollaktivitäten	49
Abb. 7:	Wertschöpfungskette nach Michael E. Porter	57
Abb. 8:	COSO-Modell – Information und Kommunikation	58
Abb. 9:	COSO-Modell – Überwachung	63
Abb. 10:	Prozess Risikoanalyse	79
Abb. 11:	Allgemeine Risikofelder	81
Abb. 12:	Risikograph mit Rating aus der Risikoanalyse	85
Abb. 13:	Auswirkung der Massnahmen auf Risikoeinstufung	86
Abb. 14:	Wiederkehrender Prozess Risikoanalyse	88
Abb. 15:	Szenario-Technik	92
Abb. 16:	Relevanz-Matrix der Stakeholder	96
Abb. 17:	Gegenüberstellung von Erwartungen und Nutzen	97
Abb. 18:	Wettbewerbsanalyse (Porter's Five Forces) von Michael E. Porter	100
Abb. 19:	Produkt-Lebenszyklus	102
Abb. 20:	Marktanteil-Marktwachstum-Matrix nach Boston Consulting Group (BCG)	103
Abb. 21:	Produkt-Lebenszyklus mit Marktanteil-Marktwachstum- Matrix (BCG)	104
Abb. 22:	Kernkompetenzen	106
Abb. 23:	Stärken-Schwächen-Analyse	106

TABELLENVERZEICHNIS

Abb. 24:	Kombination Unternehmung und Umwelt	107
Abb. 25:	SWOT-Analyse	108
Abb. 26:	Vernetztes Denken	111
Abb. 27:	BSC-Perspektiven	113
Abb. 28:	BSC-Prozess	115
Abb. 29:	Strategy Map (verdichtete Fassung) zur Herstellung/ Vermarktung von Kopierern	116
Abb. 30:	Kennzahlenbaum	119
Abb. 31:	Darstellung Erarbeitungsprozess	124
Abb. 32:	Hauptphasen der Projektplanung	127
Abb. 33:	Projektkonzeption	129
Abb. 34:	Risikoanalyse WAG	133
Abb. 35:	QMS-Prozessstruktur	138
Abb. 36:	QMS-Prozessstruktur inkl. IKS-Punkte	142
Abb. 37:	Kennzahlenbaum	161
Abb. 38:	DuPont-Pyramide	166

TABELLENVERZEICHNIS

Tab. 1:	Kriterien zur Revisionsart	25
Tab. 2:	Risikoanalyse	83
Tab. 3:	Eintrittswahrscheinlichkeit	84
Tab. 4:	Schadenausmass/Auswirkung	84
Tab. 5:	PESTE-Analyse	93
Tab. 6:	Kriterien zur Revisionsart	126
Tab. 7:	Quicktest nach Kralicek	162
Tab. 8:	Quicktest-Berechnungen nach Leimgruber/Prochinig	163
Tab. 9:	Bilanzbezogene Analyse	164
Tab. 10:	Erfolgsbezogene Analyse	164
Tab. 11:	Cashflow-Analyse	165
Tab. 12:	Aktivitäts-Analyse	162
Tab. 13:	Direct Costing einstufig (Beispiel)	172
Tab. 14:	Direct Costing mehrstufig (Beispiel)	173
Tab. 15:	Deckungsbeitrags-Analyse	174
Tab. 16:	Fixkostendeckungsbeitragsrechnung einstufig (Beispiel)	175
Tab. 17:	Fixkostendeckungsbeitragsrechnung mehrstufig (Beispiel)	176

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AKV	Aufgaben, Kompetenzen, Verantwortung
ALARP	As low as reasonable practicable (so niedrig, wie vernünftigerweise praktikabel)
allg.	allgemein
Art.	Artikel
AVOR	Arbeitsvorbereitung
BCG	Boston Consulting Group
BEBU	Betriebsbuchhaltung
BGE	Bundesgerichtsentscheide
BSC	Balanced Scorecard (Controlling- bzw. Strategieinstrument)
bspw.	beispielsweise
BSV	Bundesamt für Sozialversicherungen
bzw.	beziehungsweise
CEO	Chief Executive Officer (Geschäftsführer)
CHF	Schweizer Franken
CobIT	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo	Criteria of Control
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d. h.	das heisst
EBIT	earnings before interest and taxes (Gewinn vor Zinsen und Steuern)
EK	Eigenkapital
etc.	et cetera
EU	European Union
evtl.	eventuell
ff.	fortfolgende
FIBU	Finanzbuchhaltung
GEF	Gesundheits- und Fürsorgedirektion des Kantons Bern
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GV	Generalversammlung
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
ISO	International Organization for Standardization
IT	Informationstechnologie

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

IV	Invaliden-Versicherung
KMU	Klein- und Mittelunternehmen
KonTraG	Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	Wirtschafts- und Beratungsunternehmen
KWP	Kommission der Wirtschaftsprüfung
mind.	mindestens
Mio.	Millionen
NGO	Non Governmental Organization (Nichtregierungsorganisationen)
OR	Obligationenrecht
PESTE	political-economical-sociacultural-technological-ecological
PPS	Produktionsplanung- und Steuerungssystem
PR	Public Relations
QMS	Qualitätsmanagementsystem
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
ROI	Return on Investment
sog.	sogenannt
StGB	Strafgesetzbuch
SWOT	Strengths (Stärken), Weaknesses (Schwächen), Opportunities (Chancen), Threats (Gefahren)
u. a.	unter anderen
usw.	und so weiter
veb	Schweizerischer Verband für Rechnungslegung, Controlling, Rechnungswesen
vgl.	vergleiche
VR	Verwaltungsrat
WAG	Wohn- und Arbeitsgemeinschaft für Körperbehinderte Gwatt
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZGB	Zivilgesetzbuch
Ziff.	Ziffer

1 EINLEITUNG

1.1 Weshalb IKS und Risikobeurteilung?

Was hat den Gesetzgeber dazu bewogen, Einfluss auf die betriebswirtschaftliche Führung eines Unternehmens zu nehmen?

Börsencrashes, Pleiten und Bilanzskandale hat es in der Wirtschaftsgeschichte immer gegeben – national, man erinnere sich an Fälle wie Swissair oder die Erb-Gruppe, wie auch international, Enron, Worldcom oder Parmalat als wenige von zahlreichen denkwürdigen Beispielen. Auch die Börsen zeigen auf dem Zeitstrahl immer wieder Schwächen auf.

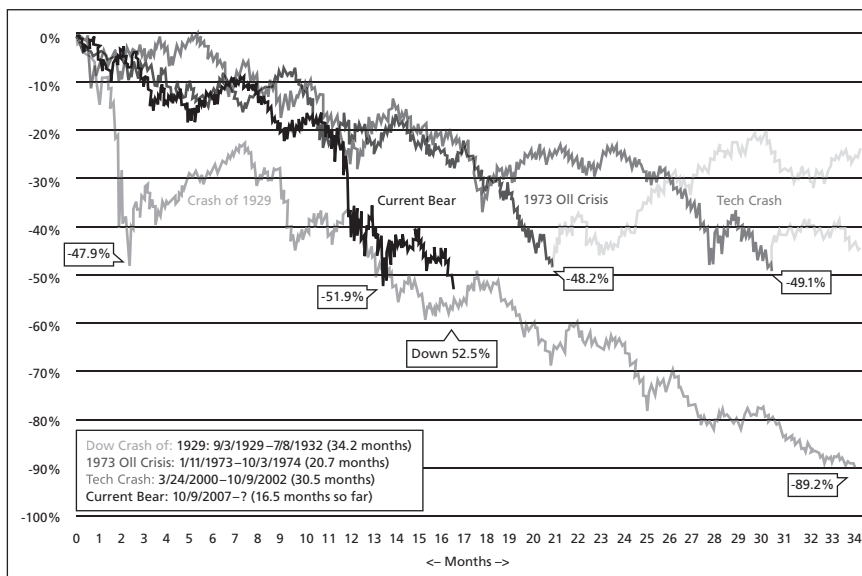


Abb. 1: Börsenentwicklung¹

Der Druck auf die Schweizer Politik hat auch durch die Finanzkrise zugenommen, obschon die Initiierung zum neuen Revisionsrecht (vgl. Kapitel 2) und damit zur Manifestierung des IKS sowie der Risikobeurteilung im Gesetz schon früher begonnen hat. Die Einführung einer staatlichen Revisionsaufsicht im Vorfeld so-

¹ Quelle: www.tagesanzeiger.ch

EINLEITUNG

wie die Einleitung der Anpassung des Rechnungslegungsgesetzes in der Schweiz widerspiegeln diesen Druck. Die Finanzkrise 2008/2009 zeigt lediglich die Dringlichkeit des Interventionsbedarfes der Politik und der Gesetzgeber in dieser Angelegenheit.

Der grösste Druck auf die nationale Gesetzgebung, IKS und Risikobeurteilung rechtlich festzuhalten, dürfte aufgrund des in den USA erlassenen Sarbanes-Oxley-Acts entstanden sein. Die Unterzeichnung des Bundesgesetzes im Jahr 2002 durch Präsident George W. Bush hatte grosse Auswirkungen auf bestehende amerikanische Bundesgesetze in den Bereichen Börsen und Wertpapiere, auf die Börsenaufsicht und schaffte eine staatliche Aufsichtsbehörde für Revisionsgesellschaften.

Betrachtet man die Entwicklung 2008/2009 an den Kapitalmärkten, so wird deutlich, dass auch die hohe Regelungsichte in den Bereichen Börsenaufsicht, Rechnungslegungs- und Revisionsrecht nicht in der Lage zu sein scheint, Aktionäre von börsenkotierten Unternehmen mit ihrem Vermögen zu schützen. Die Gründe dafür sind wohl vielseitig und komplex. Einerseits sind die durch die Globalisierung eingetretenen Grösseneffekte – betrachtet man z. B. die Bilanzsumme der UBS von 2007 mit über CHF 2200 Mrd., sieht man, dass dies etwa dem Vierfachen des Bruttoinlandproduktes der Schweiz entspricht – kaum mehr überschaubar. Andererseits hat die Internationalisierung die globalen Kapitalströme in den vergangenen 50 Jahren erheblich erhöht. Damit und mit den unterschiedlichen nationalen Gesetzgebungen sind die Anforderungen an Analysten und Revisionsgesellschaften erheblich gestiegen – vielleicht haben sie die Möglichkeiten der Analysten und der Revisionsfachleute gar längst überschritten.

Dieser Einleitungsteil soll nicht als Mahnfinger für das Versagen von Märkten, Gesetzgebung und Kontrollmechanismen verstanden werden oder für fehlgeleitete Ethik im wirtschaftlichen Tun – hierfür bräuchte es wohl ein eigenes, sicherlich nicht minder spannendes Buch. Allerdings liefert er die Erklärung, weshalb der schweizerische Gesetzgeber sich der Themen «interne Kontrolle» und «Risikoanalyse» angenommen hat.

Das Autorenteam hat es sich zur Aufgabe gemacht, IKS und Risikomanagement als betriebswirtschaftliches Hilfsmittel auch für Klein- und Mittelbetriebe darzulegen. Richtig eingesetzt helfen sie, die Unternehmensführung nicht reaktiv, sondern aktiv zu gestalten. Es wird aufgezeigt, was die Instrumente beinhalten und wie sie sinnvoll ergänzend zur Unternehmensführung eingesetzt werden können. Der Umstand, dass sie gesetzlich manifestiert wurden, zeigt nur, dass die bisherigen Regelungen den wirtschaftlichen Entwicklungen nicht entsprochen haben. In-

wiefern die gesetzlichen Anpassungen eine echte Mehrbelastung (mit oder ohne Mehrwert) bedeuten, werden die Zeit und die Erfahrung wohl zeigen müssen.

1.2 Was ist IKS?

Definition und Ziel eines IKS

Der Begriff «internes Kontrollsystem» (IKS) kann nicht allgemeingültig definiert werden. Grundsätzlich soll das IKS den Ablauf des betrieblichen Geschehens sicherstellen sowie das betriebliche Vermögen schützen. Die Existenz des Unternehmens soll langfristig sichergestellt werden. Es geht dabei nicht um reine Kontrolle, sondern umfasst genauso den Steuerungsaspekt. Zudem greift es über das blossе Rechnungswesen hinaus und umfasst sämtliche Unternehmensbereiche.

Unter IKS werden alle vom Verwaltungsrat, von der Geschäftsleitung und übrigen Führungsverantwortlichen angeordneten Vorgänge, Methoden und Massnahmen verstanden, die dazu dienen, einen ordnungsgemässen Ablauf des betrieblichen Geschehens sicherzustellen.² Das IKS ist ein Prozess, welcher eine zweckmässige Sicherheit in Bezug auf die Zielerreichung bezüglich folgender Kategorien bietet:

- «Effektivität und Effizienz der Tätigkeit (Operations)
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung (Financial Reporting)
- Gesetzes- und Normenkonformität (Compliance)»³

In Anlehnung an das Buch «Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)» von Dieter Pfaff und Flemming Ruud wirkt das IKS unterstützend bei:

- «der Erreichung der geschäftspolitischen Ziele durch eine wirksame und effiziente Geschäftsführung,
- der Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften (Compliance),
- dem Schutz des Geschäftsvermögens,
- der Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten,
- der Sicherstellung, Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung und
- der zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung».⁴

² Pfaff/Ruud (2007), S. 19

³ Pfaff/Ruud (2007), S. 20

⁴ Pfaff/Ruud (2007), S. 19



Die Einführung des obligatorischen IKS gibt den Unternehmen die Chance, unternehmerische und betriebliche Risiken zu erkennen, zu beurteilen, zu bewältigen und zu überwachen, und wird somit zu einem systematischen Prozess. IKS schafft Transparenz und dadurch Sicherheit und Vertrauen, wovon alle Beteiligten profitieren: Mitarbeitende, Kunden, Shareholder etc. und die Firma selbst.

Damit ein IKS existent und funktionsfähig ist, muss dieses das Unternehmen durchdringen. Es muss auf die spezifischen Geschäftsrisiken und -tätigkeiten abgestimmt, überprüfbar und somit dokumentiert sein. Das IKS soll in die betrieblichen Prozesse integriert sein, angewandt, laufend überprüft und angepasst werden. Die Mitarbeitenden müssen deshalb das IKS kennen und über ein Kontrollbewusstsein verfügen.



Wichtig ist, dass das IKS dem Wirtschaftsprinzip, d. h. dem Kosten-Nutzen-Gedanken, entspricht. Nicht jede Unternehmung braucht ein gleich komplexes und ausgestaltetes IKS.

Ausgangspunkt für das IKS ist das Risikomanagement (vgl. Kapitel 4) des Unternehmens, woraus die wesentlichen Risiken der Geschäftstätigkeit, deren Beurteilung und spezifische Massnahmen hervorgehen. Entsprechend dieser Risiko-beurteilung sind die Verantwortlichkeiten und die notwendigen Kontrollen zu definieren.

Angesprochen sind vor allem die betrieblichen Abläufe, die so organisiert werden müssen, dass die definierten Ziele erreicht werden können. Es sind automatische Kontrollmechanismen einzubauen, ohne dabei die Wirtschaftlichkeit der Arbeitsabläufe zu vernachlässigen. Abläufe sollen möglichst effizient und kostengünstig gestaltet werden, die Wirksamkeit der Kontrollautomatismen jedoch nicht beeinträchtigen. Es gilt Doppelspurigkeiten zu vermeiden.

Das IKS darf jedoch nicht als reiner Kontrollmechanismus verstanden werden. Es ist wichtig, die betrieblichen Abläufe effektiv, effizient und transparent zu gestalten.

«Die Ordnungsmässigkeit in den Geschäftsabläufen ist immer dann gegeben, wenn die

- sachliche Richtigkeit
 - formelle Richtigkeit
 - Vollständigkeit
 - termingerechte Durchführung
 - Dokumentation
 - Nachvollziehbarkeit
 - Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften
- gewährleistet ist.»⁵

⁵ Klinger/Klinger (1998), S. 13

2 GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Mit den am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Gesetzesänderungen insbesondere im Bereich des Obligationenrechtes wird das Vorhandensein eines internen Kontrollsystems gesetzlich vorgeschrieben. Erstmalige Auswirkung hatten diese Änderungen auf die Jahresrechnungen, die ab 1. Januar 2008 begannen. In der Folge werden die im Zusammenhang mit dem IKS relevanten gesetzlichen Grundlagen näher erläutert, die Zuständigkeiten bzw. die Verantwortlichkeiten geklärt sowie wird auf die Konsequenzen eines mangelhaften oder nicht nachweisbaren IKS eingegangen.

2.1 Allgemein

Werden in diesem Kapitel Verwaltungsrat und Generalversammlung erwähnt, bezieht sich dies auf die Rechtsform einer Aktiengesellschaft. Je nach betroffener Rechtsform sind damit die Organe mit entsprechender Funktion gemeint.

2.1.1 Gesetzgebung bis 31.12.2007

Die im Handelsregister eingetragenen Personengesellschaften waren nur verpflichtet, die elementaren Grundsätze der kaufmännischen Buchführung einzuhalten (Art. 957 ff. OR). Das Aktienrecht (u. a. mit Anwendung auf das GmbH-Recht) ging bereits mit der Revision im Jahre 1992 weiter und regelte in Art. 662a OR, was die ordnungsgemässe Rechnungslegung beinhaltet.

Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR i. V. m. Art. 662a OR und Art. 957 ff. OR legen dar, dass bereits nach bisheriger Gesetzgebung der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft im Zuge seiner unentziehbaren und unübertragbaren Aufgaben verpflichtet war, interne Kontrollmechanismen zum Schutze des Firmenvermögens zu schaffen, sofern sie für die Führung der Gesellschaft erforderlich waren. Ob diese Aufgabe vom Verwaltungsrat letztendlich wahrgenommen wurde oder nicht, wurde von der Revisionsstelle nicht überprüft.

Bis und mit der Jahresrechnung beginnend vor 31. Dezember 2007 beschränkte sich die Revisionspflicht auf sämtliche Aktiengesellschaften unabhängig ihrer Grösse. Die Aufgaben der Revisionsstelle richteten sich nach Art. 728 altOR. Dazu gehörten insbesondere die Prüfung der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

und Anhang) sowie die Prüfung des Antrages über die Verwendung des Bilanzgewinnes mit entsprechender Berichterstattung.

2.1.2 Gesetzgebung ab 1.1.2008

Gesetzliche Regelungen – Überblick					
	Juristische Personen				
Gesetz	Obligationenrecht OR			Zivilgesetzbuch ZGB	
Rechtsform	AG	GmbH	Genossen- schaft	Verein	Stiftung
Geregelt in Artikel	Art. 620– Art. 763	Art. 772– Art. 827	Art. 828– Art. 926	Art. 60– Art. 79	Art. 80– Art. 89 ^{bis}
Änderungen per 1.1.2008	Änderung der Bestimmungen zur Revision der Jahresrechnungen Erweiterung der Angaben im Anhang zur Jahresrechnung				

Abb. 2: Gesetzliche Regelungen im Überblick

Mit der Neuregelung des Revisionsrechts wurde insbesondere die Revisionspflicht revidiert. Neu unterliegen nebst der Aktiengesellschaft (Art. 727 altOR) und der Genossenschaft (Art. 906 OR) auch die GmbH sowie die Vereine (sofern sie ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben) der grundsätzlichen Revisionspflicht.

Die neue gesetzliche Regelung sieht drei Formen der Revision vor:

- Ordentliche Revision nach Art. 727 OR
- Eingeschränkte Revision nach Art. 727a Abs. 1 OR
- Opting-out (Revisionsverzicht) nach Art. 727a Abs. 2 OR



Art. 727 OR

«... 2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:

- a. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
- b. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
- c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;...»

Mit der Anpassung des Aktienrechtes wurde in Art. 728a OR für die ordentliche Revision erstmals die Prüfung der Risikokontrolle (internes Kontrollsystem) durch die Revisionsstelle vorgesehen. Zwar ist die externe Prüfung neu, jedoch war die Finanzkontrolle bereits bisher eine Aufgabe des Verwaltungsrates (vgl. Kapitel 2.2, Art. 716a Abs. 3 OR).



Art. 728a OR

«¹Die Revisionsstelle prüft, ob: ...

3 ein internes Kontrollsystem existiert.

²Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem. ...»

Die vom Gesetzgeber definierten Grenzwerte für die Bestimmung der Revisionspflicht legen nahe, dass eine Vielzahl der Gesellschaften in der Schweiz lediglich der eingeschränkten Revision unterliegt oder gar vom Opting-out Gebrauch machen und somit auf eine Revision verzichten kann.

Erfüllt eine Gesellschaft also die Bedingungen zur ordentlichen Revision nicht, unterliegt sie der eingeschränkten Revision (oder alternativ dem Opting-out), was gestützt auf Art. 729a OR bedeutet, dass die Revisionsstelle von Gesetzes wegen nicht verpflichtet ist, die Existenz eines IKS zu überprüfen, und folglich die Gesellschaft auch kein IKS erstellen muss (vgl. Tabelle 1).

Aus dem Umstand heraus, dass nur eine eingeschränkte Anzahl der Schweizer Gesellschaften der ordentlichen Revision unterstellt ist, wird sich der oder die Lesende nun fragen, welchen Nutzen die nachfolgenden Kapitel bieten. Auf diese nicht unberechtigte Frage gibt es zwei Antworten:

1) Eine Antwort findet sich in einer weiteren Anpassung des Aktienrechtes. Betroffen ist dabei Art. 663b OR, der den zur Jahresrechnung gehörenden Anhang behandelt. Der Anhang enthält zusätzliche Informationen zu Bilanz und Erfolgsrechnung – man spricht dabei von sog. Ausserbilanzgeschäften. Ziff. 12 von Art. 663b OR verlangt nun Angaben über die Durchführung einer Risikoprüfung. Bis zur Anpassung dieser Norm wurde die Risikobeurteilung im Jahresbericht abgefasst. Dieser war jedoch nicht in den Revisionsumfang aufgenommen wurden. Der politische Wille ist insofern eindeutig, als neu das Vorhandensein einer Risikoeinschätzung von einer unabhängigen Stelle zu bestätigen ist.

Der Wortlaut alleine scheint sehr offen gestaltet und auch die Botschaft des Bundesrates weist keine konkreten Einzelheiten auf.



Art. 663b Ziff. 12 OR

«Der Anhang enthält: ...

12. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung; ...»

Im Botschaftstext namentlich genannt ist «die Erläuterung derjenigen Risiken, die einen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung der Jahresrechnung haben könnten»⁶. Im Botschaftstext wurden dann beispielhaft Risiken von betriebswirtschaftlicher oder gesamtwirtschaftlicher (ändernde Bedingungen im technischen, wirtschaftlichen, sozialen und politischen Umfeld) Relevanz genannt, welche tendenziell längerfristig auf zukünftige Jahresrechnungen einer Unternehmung einwirken könnten. Aus der Botschaft und der parlamentarischen Behandlung geht einerseits nicht abschliessend klar hervor, in welchem Umfang die Risikobeurteilung durch den Verwaltungsrat zu erfolgen hat und inwieweit die Revisionsstelle lediglich das Vorhandensein der Risikoprüfung oder den Risikoprüfungsprozess oder gar die identifizierten Risiken zu beurteilen hat.

2) Die zweite Antwort bietet die Betriebswirtschaftslehre. Die im IKS enthaltene Risikoanalyse ist auch im Zuge der strategischen Unternehmensführung ein wesentliches betriebswirtschaftliches Instrument. Die permanente Auseinandersetzung mit der Umwelt und ihren Anspruchsgruppen mündet in einer kritischen Prüfung von möglichen Chancen und Gefahren. Der Begriff Risiko kann als Gefahr im negativen Sinne oder als Chance im positiven Sinne verstanden werden. So kann das Risiko auch wie folgt umschrieben werden:

Ein Risiko ist die kalkulierte Prognose eines möglichen Schadens bzw. Verlustes im negativen Fall (Gefahr) oder eines möglichen Nutzens bzw. Gewinns im positiven Fall (Chance).⁷

Es ist betriebswirtschaftlich vermutlich unbestritten, dass eine wiederkehrende Auseinandersetzung mit möglichen Umweltentwicklungen im Zuge des unternehmensspezifischen Zielfindungsprozesses unumgänglich ist.

Werden die Kriterien zur ordentlichen Revisionspflicht also nicht erfüllt, wird der Nachweis eines IKS zwar hinfällig. Wie in Kapitel 4 jedoch dargelegt wird, können mit Hilfe eines IKS kontinuierliche Verbesserungen und optimal funktionierende Abläufe erzielt sowie Risiken aufgezeigt und minimiert werden. Insbesondere mit der Risikoanalyse wird dem politischen Willen gemäss Art. 663b Ziff. 12 OR

⁶ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 23.6.2004, S. 4036

⁷ www.risknet.de (25.3.2009)

entsprochen und damit wird ein wesentliches Element des Anhanges zur Jahresrechnung abgebildet.

Der Entwurf der laufenden Aktienrechtsrevision sieht vor, dass die Risikobeurteilung nach Art. 663b Ziff. 12 OR entfällt. Allerdings ist mit dem Inkrafttreten der Revision nicht vor 2012 zu rechnen.

Kriterien zur Revisionsart		Revision			IKS		Erwähnung Risikobeurteilung im Anhang	
		ordentlich	eingeschränkt	nein	ja	nein	ja	nein
A	In 2 aufeinander folgenden Jahren 2 von 3 Kriterien erfüllt: > 10 Mio. CHF Bilanzsumme > 20 Mio. CHF Umsatz > 50 Vollzeitstellen	X			X		X	
B	Kriterien gemäss «A» nicht erfüllt		X			X	X	
C	< als 10 Vollzeitstellen			X		X	X	
D	Publikumsgesellschaften – Börsenkotiert – Anlehensobligationen ausstehend	X			X		X	
E	Verpflichtung zur Erstellung einer Konzernrechnung	X			X		X	
F	Auf Verlangen von Aktionären mit kumuliert mind. 10% Aktienkapital	X			X		X	
G	Statuten verlangen es oder GV-Beschluss	X			X		X	

Tab. 1: Kriterien zur Revisionsart

2.1.3 Ausblick

Die internationalen, aber auch die nationalen Rechnungslegungsnormen sind im ständigen Wandel. Durch die globale Vernetzung der Unternehmungen haben nicht nur die Marktchancen, sondern auch der Erfolgsdruck auf die Unternehmungen zugenommen. Die zunehmende Komplexität und die differenzierten Forderungen der Anspruchsgruppen an das Rechnungswesen haben Politik und Wirtschaft aufgefordert, die Rechnungslegung den neuen Bedingungen anzupassen.

Während sich die börsenkotierten Konzerne an den internationalen Rechnungslegungsnormen ausrichten, orientieren sich die Klein- und Mittelbetriebe an den nationalen Gesetzen. Nachdem der schweizerische Gesetzgeber die rechtlichen

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Grundlagen im Bereich der Revision modernisiert hat, ist er nun dabei, das Rechnungslegungsgesetz anzupassen.

Heute ist die Rechnungslegung in zwei Teilen im Obligationenrecht geregelt:

- Art. 957 ff. OR für die allgemeinen Buchführungsvorschriften
- Art. 662 ff. OR für die Aktiengesellschaft bzw. einen Teil der anderen juristischen Personen

Welche Anpassungen stehen bevor? Neu soll das Rechnungslegungsrecht unter Titel 32 folgende fünf Teile enthalten:

- Allgemeine Bestimmungen (Art. 957–958e)
- Jahresrechnung (Art. 959–960e)
- Rechnungslegung für grosse Unternehmen (Art. 961–961b)
- Abschluss nach Regelwerk (Art. 962–962a)
- Konzernrechnung (Art. 963–963c)

Damit soll die unterschiedliche Rechtslage im Bereich der Rechnungslegung aufgrund der vorliegenden Zweiteilung vereinheitlicht werden.

Der Entwurf wurde bereits den Fachverbänden zur Vernehmlassung zugestellt. Derzeit finden die Auswertung und die Anpassung statt. Gemäss Experten ist jedoch nicht damit zu rechnen, dass das neue Rechnungslegungsgesetz vor 2012 in Kraft treten wird.

2.2 Zuständigkeiten

2.2.1 Verwaltungsrat



Art. 716a OR

« Der Verwaltungsrat hat folgende unübertragbare und unentziehbare Aufgaben:

1. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen;
2. die Festlegung der Organisation;
3. die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist; ...»

Aus Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR kann die Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates für das IKS abgeleitet werden.

Die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts leitet die Pflicht zur Schaffung eines IKS wie folgt ab:

«Die Pflicht des Verwaltungsrats zur Schaffung interner Kontrollmechanismen ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen der Gesellschaft so auszugestalten, dass die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i. V. m. Art. 662a sowie Art. 957ff. OR).»⁸

«Die Verantwortlichkeit für den Inhalt und die Art der Risikobeurteilung liegt beim Verwaltungsrat.»⁹

Dieser Meinung ist auch das Positionspapier der Treuhand-Kammer mit folgender Formulierung betreffend Verantwortung:

«Der Verwaltungsrat ist verantwortlich, dass ein dem Unternehmen angepasstes IKS mit einem Risikomanagement vorhanden ist.»¹⁰

Gemäss ihrem Positionspapier ist die Treuhand-Kammer im Weiteren der Meinung, dass der Verwaltungsrat:

- mit der Geschäftsleitung die Effektivität der Massnahmen des IKS regelmässig erörtern soll
- die Bewertungen des IKS durch Management, interne und externe Revisoren zeitgerecht beurteilen und entsprechend Konsequenzen ziehen soll
- die Anordnung und Befolgung von Korrekturmassnahmen überwachen soll
- die Strategie und Risikobereitschaft regelmässig überprüfen soll
- bei Feststellung von Mängeln im IKS die Umsetzung geeigneter Korrekturmassnahmen sicherstellen muss¹¹

Da der Revisionsexperte die Existenz eines IKS überprüfen muss, ist das IKS vom Verwaltungsrat in einer der Unternehmung angemessenen Form zu dokumentieren. Auch für Gesellschaften, die nicht der ordentlichen Revision unterliegen, empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation, da sie im Anhang Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung machen müssen.

⁸ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 23.6.2004, S. 4023

⁹ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 23.6.2004, S. 4023

¹⁰ Positionspapier der Treuhand-Kammer, Version 29.3.2006, S. 1

¹¹ Positionspapier der Treuhand-Kammer, Version 29.3.2006, S. 7

2.2.2 Geschäftsleitung

Während die Festlegung von Strategien und Geschäftsgrundsätzen sowie die Initiierung des IKS in der Verantwortung des Verwaltungsrates liegen, fallen die Ausgestaltung und die Umsetzung in den Kompetenzbereich der Geschäftsleitung. Konkret heisst dies, dass die Geschäftsleitung verantwortlich ist für:

- «die Entwicklung geeigneter Prozesse für die Identifikation, Messung, Überwachung und Kontrolle der eingegangenen Risiken;
- die Identifikation von Schlüsselkontrollen sowie deren Überwachung und die Sicherstellung der vorgenommenen Korrekturmassnahmen;
- die Aufrechterhaltung und die Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse eindeutig festhält;
- die Dokumentation und die Überprüfbarkeit des IKS in Bezug auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung, sowie für
- die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben.»¹²

Zur Bewältigung vorgenannter Aufgaben muss die Geschäftsleitung die nötigen personellen Ressourcen und die Qualität (Ausbildung und Erfahrung) des entsprechenden Personals sicherstellen.¹³

2.2.3 Revisionsstelle

Bei den ordentlichen Revisionen prüft der Revisionsexperte die Existenz eines IKS (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Danach wird der Generalversammlung ein schriftlicher, zusammenfassender Bericht über das Ergebnis der Revision erstattet (Art. 728b OR). Zudem wird dem Verwaltungsrat ein umfassender Bericht mit Feststellungen u. a. über das interne Kontrollsystem zugestellt. Darin werden allfällige Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt. Nach Meinung der Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts wird dadurch der Erläuterungsbericht nach früherem Recht (Art. 729a OR) gestärkt.¹⁴

Vorgenannte Gesetzesänderungen wurden bereits in der Botschaft dargelegt:

¹² Positionspapier der Treuhand-Kammer, Version 29.3.2006, S. 7

¹³ Positionspapier der Treuhand-Kammer, Version 29.3.2006, S. 7

¹⁴ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 23.6.2004, S. 4024

«Die Revisionsstelle prüft gemäss Ziffer 4, ob ein funktionierendes Internes Kontrollsystem (sog. IKS) existiert. (...) Die Revisionsstelle prüft, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden. Stellt sie fest, dass das IKS Mängel aufweist, so kompensiert sie diese durch eigene Prüfungshandlungen. (...) Nach Ziffer 5 prüft die Revisionsstelle, ob vom Verwaltungsrat eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde. Die Revisionsstelle stützt sich dabei auf die entsprechenden Aussagen des Verwaltungsrates im Anhang (vgl. Ausführungen zu Art. 663b Ziff. 12 E OR). Die verlangte Beurteilung durch die Revisionsstelle darf nicht als eine inhaltliche Prüfung verstanden werden; bestätigt wird lediglich, dass eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde. Die Verantwortlichkeit für den Inhalt und die Art der Risikobeurteilung liegt beim Verwaltungsrat.»¹⁵

Der Gesetzgeber übernahm das Wort «funktionierend» nicht im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem, er spricht nur von der Existenz eines internen Kontrollsystems (vgl. Art. 728a OR).

Im Weiteren prüft die Revisionsunternehmung sowohl bei ordentlichen als auch bei eingeschränkten Revisionen die im Bilanzanhang erwähnten Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung (Art. 663b Ziff. 12 OR).

2.2.4 Fazit zu den Zuständigkeiten

Der Verwaltungsrat ist für die Schaffung und die Aufrechterhaltung eines IKS verantwortlich, während die Geschäftsleitung das IKS ausgestaltet und umsetzt. Der Revisionsexperte prüft bei der ordentlichen Revision die Existenz eines IKS und erstattet Bericht an den Verwaltungsrat und die Generalversammlung. In einem Erläuterungsbericht an den Verwaltungsrat werden allfällige Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt.

2.3 Konsequenzen bei mangelhaftem oder nicht nachweisbarem IKS

Die Revisionsunternehmung muss bei einer ordentlichen Revision das Fehlen eines der Unternehmung angemessenen IKS im Revisionsbericht zuhanden der Generalversammlung als Mangel erwähnen (Art. 728b Abs. 2 OR). Zudem wird die

¹⁵ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts, 23.6.2004, S. 4023

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Revisionsunternehmung ein mangelhaftes oder gar nicht existentes IKS in ihrem Erläuterungsbericht an den Verwaltungsrat erwähnen und allfällige Verbesserungsvorschläge anbringen (Art. 728b Abs. 1 OR).

Es liegt in der Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates, ein IKS zu erstellen und aufrechtzuerhalten. Hat es der Verwaltungsrat absichtlich oder fahrlässig unterlassen, ein IKS angemessen auszugestalten oder allfällige Mängel zu beheben, kann er nach Art. 754 OR zu Schadenersatz verpflichtet werden, wenn Aktionäre oder Gläubiger dadurch zu Schaden kamen.

Da die Umsetzung des IKS in der Kompetenz der Geschäftsleitung liegt, wird auch sie bei fehlendem oder mangelhaftem IKS allenfalls schadenersatzpflichtig.

Im Weiteren unterliegt ebenfalls die Revisionsstelle einer zivilrechtlichen Verantwortung, wenn sie ihre Pflicht zur Prüfung der Existenz eines IKS im Rahmen einer ordentlichen Revision absichtlich oder fahrlässig verletzt hat (Art. 755 Abs. 1 OR), was wiederum bis zum Entzug der Zulassung führen kann (Art. 17 RAG).



Art. 102 StGB

«¹Wird in einem Unternehmen in Ausübung geschäftlicher Verrichtung im Rahmen des Unternehmenszwecks ein Verbrechen oder ein Vergehen begangen und kann diese Tat wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden, so wird das Verbrechen oder Vergehen dem Unternehmen zugerechnet. In diesem Fall wird das Unternehmen mit Busse bis zu 5 Millionen Franken bestraft.

²Handelt es sich dabei um eine Straftat nach den Artikeln 260^{ter}, 260^{quinquies}, 305^{bis}, 322^{ter}, 322^{quinquies} oder 322^{septies} Absatz 1 oder um eine Straftat nach Artikel 4a Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes vom 19. Dez. 1986 gegen den unlauteren Wettbewerb, so wird das Unternehmen unabhängig von der Strafbarkeit natürlicher Personen bestraft, wenn dem Unternehmen vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehrungen getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern...»

Aus Absatz 1 geht hervor, dass bei Nichtauffinden einer strafbaren natürlichen Person im Zusammenhang mit der Ausübung geschäftlicher Verrichtung das Unternehmen selbst bussepflichtig werden kann. Dies ist auch aufgrund mangelhafter Organisation und somit bei fehlendem oder zumindest mangelhaftem IKS möglich.

Die in Absatz 2 erwähnten Gesetzesartikel betreffen schwere Wirtschaftsdelikte (Beteiligung an einer kriminellen Organisation, Terrorismusfinanzierung, Geldwäscherei, aktive Bestechung oder Vorteilsgewährung im öffentlichen und privaten Sektor). Im Unterschied zu Art. 102 Abs. 1 StGB wird gemäss Art. 102 Abs. 2 StGB die Unternehmung auch dann strafbar, wenn die strafbare natürliche Person ermittelt und bestraft werden kann.

Vorgenannter Gesetzesartikel kann im Zusammenhang mit IKS zur Anwendung kommen, weil mittels IKS alle organisatorischen Vorkehrungen getroffen werden müssen, um u. a. genau solche Straftaten zu verhindern.

Aufgrund von Art. 11 StGB kann der Tatbestand des pflichtwidrigen Untätigbleibens gegeben sein, wenn ein IKS nicht oder nicht angemessen ausgestaltet ist. So kann die Anwendung eines IKS Vergehen nach Art. 164 StGB (Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung) sowie Art. 165 StGB (Misswirtschaft) verhindern. Verstösse gegen diese Artikel haben Freiheitsstrafen bis zu fünf Jahren oder Geldstrafen zur Folge. Ein IKS oder eine institutionalisierte Risikoanalyse führt somit zu einer Minderung des Strafbarkeitsrisikos. Gegebenenfalls können im Zusammenhang mit Bilanzfälschung Art. 166 StGB (Unterlassung der Buchführung) sowie Art. 251 StGB (Falschbeurkundung der Jahresrechnung) herangezogen werden. Dies würde mit Freiheitsstrafe bis zu drei bzw. fünf Jahren oder Geldbusse bestraft. Subsidiär zu Art. 166 StGB kann Art. 325 StGB (Ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher im Sinn von Art. 957 OR) zur Anwendung kommen. Letztlich bleibt noch zu erwähnen, dass unwahre Angaben über das kaufmännische Gewerbe auch für Mitglieder der Geschäftsleitung oder des Verwaltungsrates nach Art. 152 StGB strafbar sind und mit bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe oder Geldstrafe geahndet werden.