

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

Zusammenfassung der wesentlichen Vorschriften

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

Einleitung

Die Treuhand-Kammer hat den neuen Prüfungsstandard zur Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890) verabschiedet. Dieser Prüfungsstandard ist auf alle Prüfungen anzuwenden, bei welchen die Existenz des IKS gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR zu prüfen ist. Die vorliegende Publikation soll einzelne Themen dieses neuen PS erläutern. Damit wollen wir im Sinne einer Zusammenfassung darlegen, welche Bedeutung gewisse Formulierungen des PS haben. An dieser Stelle erfolgt keine umfassende Wiedergabe des PS. Der vollständige Wortlaut kann auf der Internetseite der Treuhand-Kammer (www.treuhandkammer.ch) herunter geladen werden. Im konkreten Fall ist ausnahmslos der PS massgebend bzw. zu konsultieren.

Thema	Erläuterungen												
IKS im Sinne des neuen PS	Das interne Kontrollsystem bzw. IKS im Sinne des neuen PS bezieht sich lediglich auf Kontrollziele hinsichtlich einer ordnungsmässigen Buchführung und finanziellen Berichterstattung. Operative Kontrollziele und Kontrollziele im Bereich der Compliance sind nicht Gegenstand des PS.												
Bestandteile (Kontrollkomponenten) des IKS Verhältnis zu COSO	Der PS nennt die Kontrollkomponenten, aus welchen nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung das IKS besteht. Es sind dies die auch von COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) genannten fünf Komponenten: Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens, rechnungslegungsrelevante Informationssysteme/Kommunikation, Kontrollaktivitäten und Überwachung. In kleineren Verhältnissen sind die Kontrollkomponenten oft unterschiedlich ausgeprägt oder können zusammengefasst werden.												
Kontrollen auf drei Ebenen	Damit das Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung der Jahresrechnung vermieden, vermindert oder aufgedeckt wird, sind Kontrollen notwendig. Diese Kontrollen finden auf drei Ebenen statt: Kontrollen auf Unternehmensebene (Entity Level Controls), Kontrollen auf Prozessebene (Business Process Controls), Generelle Informatik-Kontrollen (IT General Controls).												
Wurzelstichprobe (Walk-through Test)	Zur Feststellung, ob die Kontrollen in einem bestimmten Bereich einerseits implementiert und den Mitarbeitern bekannt sind und andererseits umgesetzt sowie angewendet werden, ist die Wurzelstichprobe eine der im PS erwähnten Prüfungshandlungen zur Prüfung der Existenz des IKS. Eine Wurzelstichprobe ist ein detaillierter Nachvollzug eines Geschäftsvorfalles vom Anfang bis zum Ende einschliesslich der dazugehörigen Unterlagen wie z.B. Bestellungen, Lieferscheine, Rechnungen, Visa usw.												
Schlüsselkontrollen	Schlüsselkontrollen sind darauf ausgerichtet, das Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung in der finanziellen Berichterstattung zu vermeiden, zu vermindern oder aufzudecken. Schlüsselkontrollen helfen, die Kontrollziele der einzelnen Jahresabschlusspositionen zu erreichen. Die massgebenden Kontrollziele sind: Echtheit, Vollständigkeit, Bewertung/Kontierung, Rechte/Verpflichtungen sowie Ausweis/Offenlegung.												
Dokumentation	Der PS versteht unter Dokumentation zweierlei. Zum einen die Dokumentation der Ausgestaltung des IKS und zum anderen die Dokumentation der Umsetzung des IKS. Es sind somit nicht nur die Risiken und Kontrollmassnahmen zu beschreiben. Es bedarf auch einer Dokumentation der eigentlichen Durchführung der definierten Kontrollen (z.B. Visa, Abstimmarbeiten usw).												
Abgrenzung zwischen Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung und Prüfung der Existenz des IKS	IKS im Rahmen der Abschlussprüfung: Um die optimale Prüfstrategie im Hinblick auf die Abgabe eines Urteils über die Gesetzeskonformität der Jahresrechnung zu erreichen, führt der Prüfer ergebnisorientierte und verfahrensorientierte Prüfungshandlungen durch. Wo er sich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen und somit auf das IKS abstützen will, muss er sich vom dauernden und richtigen Funktionieren (= Wirksamkeit) der Kontrollen überzeugen. Dies wird mittels repräsentativer Stichproben erreicht. Damit ist die Grundlage für die Bestätigung der Existenz des IKS über die finanzielle Berichterstattung (in seiner Gesamtheit) jedoch noch nicht automatisch gegeben. Prüfung der Existenz des IKS: Hier geht es um die Bestätigung der Existenz des IKS in seiner Gesamtheit, wobei Kontrollen auf allen drei Ebenen (Unternehmensebene, Prozessebene, IT-Ebene) zu prüfen sind. Der Prüfungsumfang bei der IKS-Existenzprüfung ist in der Regel breiter gefasst (d.h. zusätzliche Prüfgebiete), geht aber weniger tief (Einzelvorgänge beschränkt auf Walk-through Tests). Für die Existenzprüfung sind somit keine repräsentativen Stichproben erforderlich, da das schweizerische Gesetz keine Prüfungen zum dauernden und richtigen Funktionieren (Wirksamkeit) des IKS vorsieht.												
Anforderung an die Prüfbarkeit (Minimaldokumentation)	Die wesentlichen Elemente des IKS (Kontrollkomponenten) müssen schriftlich dokumentiert sein, und zwar so, dass die wesentlichen Vorgänge nachvollzogen werden können. Kontrollen auf Unternehmensebene: Die Dokumentation muss darlegen, was der Verwaltungsrat mit dem IKS erreichen will, wie die Unternehmensebene das IKS umsetzt, wie die Risiken einer wesentlichen Falschdarstellung in der Buchführung und Rechnungslegung eingeschätzt werden und wie das IKS solche Risiken verhindern oder vermindern soll. Kontrollen auf Prozessebene: Die Dokumentation muss darlegen, wie die wesentlichen Prozesse und ihre inhärenten Risiken ermittelt wurden. Dann sind die den inhärenten Risiken zugeordneten manuellen und/oder automatisierten Schlüsselkontrollen sowie deren Durchführung zu dokumentieren, womit der Nachweis über die Vollständigkeit der Kette <i>Jahresrechnung > wesentliche Jahresabschlussposten > wesentliche Prozesse > Prozessrisiken > Kontrollen > Durchführung der Kontrollen</i> erbracht werden kann. Generelle IT-Kontrollen: Die Dokumentation der allgemeinen IT-Kontrollen zeigt auf, welche Kontrollen sicherstellen, dass die automatisierten IT-Anwendungskontrollen ordnungsgemäss funktionieren, und umfasst die Bereiche Programmentwicklung, Programm- und Datenbankanpassungen, Zugriffe auf Programme und Daten sowie Betrieb der Informatik.												
Prüfung der Existenz	Basisprüfungshandlungen des Prüfers sind Durchsicht der Dokumentation, Befragungen, Beobachtungen, Überprüfungen und Wurzelstichproben. Durchsicht der Dokumentation, Befragungen und Beobachtungen alleine geben in der Regel keine ausreichende Sicherheit über die Existenz des IKS. Diese wird erreicht, indem zusätzlich Überprüfungen und/oder Wurzelstichproben (vor allem bei den Kontrollaktivitäten) durchgeführt werden.												
Häufigkeit und Zeitpunkt der Prüfung	Kontrollen auf Unternehmensebene sowie allgemeine IT-Kontrollen müssen jährlich geprüft werden. Bei den Kontrollen auf Prozessebene ist eine Rotation möglich. Der Planungszyklus ist der jeweiligen Risikolage anzupassen. In der Regel müssen alle Schlüsselkontrollen innerhalb von drei Jahren mindestens einmal in die Prüfung einbezogen werden. Reduzierte Prüfungshandlungen (z.B. Prüfung, ob es seit dem letzten Jahr Änderungen im Geschäftsmodell und in den Risiken gegeben hat) sind nur möglich, sofern die Schlüsselkontrollen einmal geprüft worden sind. Erfolgt die Prüfung während des Geschäftsjahres, muss der Prüfer sicherstellen, dass fundamentale Änderungen des Geschäftsmodells und des IKS zwischen dem Zeitpunkt der Prüfungshandlungen und dem Bilanzstichtag angemessen in seine Beurteilung einfließen.												
Berichterstattung an die Generalversammlung im Sinne von Art. 728a Ziff. 3 OR	Die summarische Berichterstattung zur Existenz des IKS an die Generalversammlung ist auf den Stichtag der Jahresrechnung ausgerichtet und kennt die folgenden drei Prüfungsurteile: 1. Bejahung der Existenz: Die Überlegungen des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des IKS sind dokumentiert; die Ausgestaltung entspricht den minimalen Anforderungen an ein IKS aufgrund von Grösse, Komplexität und Risikoprofil des Unternehmens; die Umsetzung ist schriftlich dokumentiert; die Prüfungen bestätigen, dass für die wesentlichsten Risiken Schlüsselkontrollen eingerichtet sind und diese auch angewendet werden. 2. Verneinung der Existenz: Das definierte IKS trägt den Risiken der Unternehmung aus Sicht des Prüfers in keiner Weise Rechnung; in allen wesentlichen Bereichen besteht keine schriftliche Dokumentation; das vom Verwaltungsrat definierte IKS wird in allen wesentlichen Bereichen nicht umgesetzt usw. 3. Bejahung mit Einschränkungen: Die Einschränkung ist dann zu erwägen, wenn grundsätzlich die Existenz bestätigt werden kann, jedoch in einzelnen wesentlichen Bereichen ein IKS nicht existiert.												
Berichterstattung an den Verwaltungsrat im Sinne von Art. 728b OR	Art. 728b OR verlangt vom Prüfer eine umfassende Berichterstattung an den Verwaltungsrat. Ziel dieses erläuternden Berichtes ist es, dem Verwaltungsrat Verbesserungsmöglichkeiten im IKS aufzuzeigen und/oder auf Kontrolldefizite, d.h. Mängel in der Ausgestaltung oder Umsetzung einer Kontrolle, hinzuweisen. Typischerweise werden im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat folgende Themen behandelt: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Darstellung der vorgenommenen Prüfungshandlungen im IKS, der Prüfungsschwerpunkte im laufenden Jahr und allfälliger rotierender Prozessprüfungen ▪ Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Ausgestaltung des IKS aus Sicht des Prüfers ▪ Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Umsetzung der Vorgaben des Verwaltungsrates im Tagesgeschäft ▪ Behebung früher festgestellter Schwachstellen im IKS 												
IKS im Konzern	Im Rahmen der Prüfung einer Konzernrechnung ist vom Konzernprüfer immer auch die Existenz des IKS des gesamten Konzerns (konzernweite Kontrollen, Kontrollen betreffend dem Konsolidierungsprozess, Kontrollen bei den einzelnen Unternehmen) zu beurteilen. Mittels des sog. Scoppings wird festgelegt, für welche Unternehmensteile (Gruppengesellschaften) die Existenz des IKS bestätigt werden soll. Denkbar ist die folgende Aufteilung: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Wesentliche Einheiten:</td> <td style="width: 35%;">Einheiten mit einem wesentlichen Anteil am Konzernumsatz, an den Konzernaktiven oder am konsolidierten Vorsteuergewinn</td> <td style="width: 35%;">Umfassende Prüfung der Existenz des IKS</td> </tr> <tr> <td>Einheiten mit spezifischem Risiko:</td> <td>Spezifische Risiken können z.B. Treasury-Funktionen oder Shared Service Centers sein</td> <td>Im Scope ist nur die Prüfung der Kontrollen bezüglich der spezifischen Risiken</td> </tr> <tr> <td>Unbedeutende Einheiten:</td> <td>Einheiten, die auch als Gruppe betrachtet nicht wesentlich sind</td> <td>Für diese Einheiten sind keinerlei Prüfungen vorzunehmen</td> </tr> <tr> <td>Als Gruppe bedeutende Einheiten:</td> <td>Eine Gruppe von Einheiten, die zusammen einen wesentlichen Teil des Konzerns ausmachen</td> <td>Sofern adäquate konzernweite Kontrollen bestehen, können diese ausreichend sein. Falls keine solchen Kontrollen bestehen, müssen Kontrollen auf Prozessebene in weiteren Einheiten geprüft werden</td> </tr> </table> <p>Bei ausländischen Tochtergesellschaften gelten die Schweizer Schwellenwerte nicht. Diese können bei grossen internationalen Konzernen höher oder bei Konzernen mit vielen, leicht unter den Grenzwerten liegenden ausländischen Tochtergesellschaften aber auch tiefer sein.</p>	Wesentliche Einheiten:	Einheiten mit einem wesentlichen Anteil am Konzernumsatz, an den Konzernaktiven oder am konsolidierten Vorsteuergewinn	Umfassende Prüfung der Existenz des IKS	Einheiten mit spezifischem Risiko:	Spezifische Risiken können z.B. Treasury-Funktionen oder Shared Service Centers sein	Im Scope ist nur die Prüfung der Kontrollen bezüglich der spezifischen Risiken	Unbedeutende Einheiten:	Einheiten, die auch als Gruppe betrachtet nicht wesentlich sind	Für diese Einheiten sind keinerlei Prüfungen vorzunehmen	Als Gruppe bedeutende Einheiten:	Eine Gruppe von Einheiten, die zusammen einen wesentlichen Teil des Konzerns ausmachen	Sofern adäquate konzernweite Kontrollen bestehen, können diese ausreichend sein. Falls keine solchen Kontrollen bestehen, müssen Kontrollen auf Prozessebene in weiteren Einheiten geprüft werden
Wesentliche Einheiten:	Einheiten mit einem wesentlichen Anteil am Konzernumsatz, an den Konzernaktiven oder am konsolidierten Vorsteuergewinn	Umfassende Prüfung der Existenz des IKS											
Einheiten mit spezifischem Risiko:	Spezifische Risiken können z.B. Treasury-Funktionen oder Shared Service Centers sein	Im Scope ist nur die Prüfung der Kontrollen bezüglich der spezifischen Risiken											
Unbedeutende Einheiten:	Einheiten, die auch als Gruppe betrachtet nicht wesentlich sind	Für diese Einheiten sind keinerlei Prüfungen vorzunehmen											
Als Gruppe bedeutende Einheiten:	Eine Gruppe von Einheiten, die zusammen einen wesentlichen Teil des Konzerns ausmachen	Sofern adäquate konzernweite Kontrollen bestehen, können diese ausreichend sein. Falls keine solchen Kontrollen bestehen, müssen Kontrollen auf Prozessebene in weiteren Einheiten geprüft werden											
Berücksichtigung von neuen Unternehmensteilen	Neu erworbene Unternehmensteile sind bezüglich Existenzprüfung des IKS spätestens im der Akquisition folgenden Jahr einzubeziehen. Die Jahresabschlusszahlen eines neu erworbenen Unternehmensteils sind jedoch bereits im Jahr der Akquisition einer Prüfung zu unterziehen.												
Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung im Sinne von Art. 663b Ziff. 12 OR	Damit die Revisionsstelle im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung im Anhang die 'Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung' prüfen kann, ist es erforderlich, dass die Durchführung der Risikobeurteilung durch den Verwaltungsrat auch tatsächlich dokumentiert ist. In kleineren Verhältnissen kann dies im Protokoll der Verwaltungsratsitzung erfolgen, während in komplexen Verhältnissen eine besondere Dokumentation angebracht sein kann. Ein Verweis auf eine allenfalls später durchzuführende Risikobeurteilung kann als Dokumentation nicht genügen.												

Markus Oppliger

Partner
Ernst & Young AG
St. Leonhardstrasse 76
CH-9001 St. Gallen
Tel +41 58 286 20 60
Mobile +41 58 289 20 60
Fax +41 58 286 20 21
eMail markus.oppliger@ch.ey.com

Roger Amhof

Partner
Ernst & Young AG
Brandschenkestrasse 100
CH-8022 Zürich
Tel +41 58 286 47 31
Mobile +41 58 289 47 31
Fax +41 58 286 42 18
eMail roger.amhof@ch.ey.com

www.ey.com/ch

© 2008 Ernst & Young Ltd
All Rights Reserved.
Ernst & Young is a
registered trademark