

# Entwicklung und Integration interner Prozesskontrollen

---



**Interne Kontrolle gilt als eine explizite Führungsaufgabe, die nach dem Verständnis einer funktionierenden Corporate Governance in der Schweiz sowohl in der Verantwortung des Verwaltungsrats als auch der Geschäftsleitung liegt, wenngleich beide Organe nach dem Willen des Gesetzgebers unterschiedliche Rollen im Rahmen der Ihnen zugeordneten Verantwortungsbereiche übernehmen. Durch die Neuregelung bzw. Revision des Obligationenrechts wurde diese Führungsverantwortung ab dem 1. Januar auch explizit.**

So müssen revisionspflichtige Unternehmen in der Schweiz mit Wirkung vom 1. Januar 2008 über ein Internes Kontrollsystem (IKS) verfügen, das eine verlässliche und wahrheitsgetreue finanzielle Berichterstattung gewährleistet, was auch durch die externe Revision bestätigt werden muss. Somit ist in der Schweiz anders als beispielsweise in anderen Ländern der Begriff IKS nicht der Oberbegriff für alle internen Kontrollen und Kontrollverfahren, die ein Unternehmen einsetzt, um seine Ziele zu erreichen, sondern nur ein Teil hiervon.

In diesem Zusammenhang regelt der kürzlich veröffentlichte neue Schweizer Prüfungsstandard (PS) 890, der vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 17. Dezember 2007 verabschiedet wurde, welche Massstäbe für die Prüfung der vom Unternehmen dokumentierten internen Kontrollen anzulegen sind. So wie jedes Unternehmen seine Ziele individuell festlegt, ist auch der Umfang an Kontrollen individuell zu bestimmen. Beispielsweise wird ein Unternehmen, bei dem der Zahlungsverkehr in hohem Umfang mit Schecks abgewickelt wird, auch in Abhängigkeit von Schadenswahrscheinlichkeit und Schadensausmass andere Kontrollen benötigen, als wenn nur von Kunden nur mit Lastschriften gezahlt wird. Daher gilt, dass Unternehmen nicht nur ihre Ziele und Teilziele individuell festlegen müssen, sondern auch den Umfang und die Art der Kontrollen.

Revisoren stützen sich im Wesentlichen auf die Dokumentation des IKS, um dessen Existenz zu prüfen. Jedoch gelangen auch die Methoden der Befragung, Beobachtung, Überprüfung sowie Wurzelstichproben zur Anwendung. Der Prüfungsstandard betont explizit, dass die Durchsicht der Dokumentation zwar zwingend, nicht aber hinreichend für den Existenznachweis ist. Im Rahmen der Dokumentation muss dem Abschlussprüfer ein nachvollziehbares Auswahlverfahren der wesentlichen Kontrollen auf Unternehmensebene und auf Prozessebene vorgelegt werden können. Im Folgenden wird ausschliesslich auf die Prozessebene eingegangen

## Integrierte Vorgehensweise auf Prozessebene

Gemäss dem Prüfungsstandard der Treuhand-Kammer sollen Kontrollen auf Prozessebene Risiken bzw. wesentliche Fehler innerhalb einzelner Prozesse abdecken, welche bei der Initiierung, Registrierung, Verarbeitung und Verbuchung von Geschäftsfällen auftreten können. Es handelt sich hierbei um manuelle Kontrollen oder automatisierte IT-Anwendungskontrollen. Im Gegensatz dazu stehen Kontrollen auf Unternehmensebene, die übergeordneter Natur sind und nicht einem spezifi-

schen Prozess zugeordnet werden können. Kontrollen sind dann Schlüsselkontrollen, wenn aus Sicht der Gesamtunternehmung ein wesentliches Risiko bezüglich einer Falschaussage in der finanziellen Berichterstattung zu verhindern oder aufzudecken ist.

Im Rahmen des Scopings gilt es in einem ersten Schritt zu bestimmen, welche Unternehmensteile aufgrund definierter Grössenkriterien überhaupt relevant sind und somit in den Prüfungsumfang bzgl. IKS fallen. Ein mögliches Vorgehen zur Bestimmung der Relevanz ist die Betrachtung der einzelnen Positionen in der Jahresrechnung der Unternehmensteile. Die einzelnen Positionen werden in Relation zur Konzernrechnung gestellt, um sie auf deren Wesentlichkeit zu prüfen. Zudem kann der Revisor bestimmen, ob einzelne Unternehmensteile Prozesse enthalten, die für den Konzern als bedeutend eingestuft wurden.

Sind die relevanten Business Units einmal bestimmt, geht es nun in einem weiteren Schritt darum, interne Wesentlichkeitskriterien anzuwenden um so z.B. die relevanten Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen auszuwählen. Alle Geschäftsprozesse, die schliesslich Einfluss auf die ausgewählten Bilanzpositionen haben, sind somit im Sinne der Internen Kontrollsystems relevant und dienen als Grundlage zur Identifikation der Schlüsselprozesse.

Die Bestimmung der Schlüsselprozesse erfolgt im Hinblick auf die Relevanz in Bezug zur finanziellen Berichterstattung, d.h. es muss sorgfältig geprüft werden, welche Tätigkeiten in den Teilprozessen und Prozessschritten einen Einfluss auf eine mögliche Falschaussage in der Rechnungslegung haben können. Falls keine Prozessdokumentationen vorliegen, kann es durchaus eine Hilfestellung sein, die Prozesse visuell abzubilden, um im Rahmen des IKS die Relevanten auszuwählen. Zudem erleichtern Prozessdokumentationen dem Revisor, Prüfungshandlungen durchzuführen. Sind die relevanten Prozesse bestimmt, geht es in einem nächsten Schritt darum, Schlüsselrisiken im Hinblick auf eine Falschaussage in der finanziellen Berichterstattung zu identifizieren und auch zu bewerten. Die Bewertung kann z.B. im klassischen Sinne mit Eintretenswahrscheinlichkeit und Schadensausmass erfolgen. In einem weiteren Schritt muss nun geprüft werden, ob entsprechende Kontrollen zur Verminderung oder Vermeidung der identifizierten Schlüsselrisiken vorhanden sind. Kontrolllücken, d.h. Risiken ohne entsprechende Kontrollen, müssen mit der Einrichtung neuer Kontrollen gedeckt werden. Kontrollredundanzen, d.h. das Vorhandensein mehrerer Kontrolle für ein spezifisches Risiko, sollten aus Effizienz- und Kostenüberlegungen eliminiert werden. Ein unverzichtbares Hilfsmittel zum Nachweis der identifizierten Schlüsselrisiken und -kontrollen gegenüber dem Revisor als auch zur unternehmensinternen Kommunikation ist die Risiko-Kontrollmatrix. Hierbei handelt es sich um eine Art Risikoinventarliste, in der die Risiken und entsprechenden Kontrollen im Detail aufgeführt sind.

## **Dokumentation interner Kontrollen**

Im Rahmen der Dokumentation interner Kontrollen muss sich jede Unternehmung mit einigen Überlegungen befassen: Einerseits muss klar sein, wer die unternehmensinternen Anspruchsgruppen der Dokumentation sind. Dies bedingt einerseits die Bestimmung der Adressaten sowie die Festlegung der Zielsetzung der Kontrolldokumentation. Andererseits stellt sich die Frage, ob die Kontrolldokumentation in eine bestehende Prozessdokumentationslandschaft wie z.B. ISO oder Qualitätsmanagement eingebettet und gleichzeitig den Ansprüchen der unterschiedlichen Adressaten gerecht werden kann. Schliesslich gilt es, eine einheitliche Methodologie der Dokumentation zu bestimmen, eine konsistente Terminologie einzuführen sowie über den Detaillierungsgrad der Kontrolldokumentation zu befinden. Als typische Merkmale einer Dokumentation von internen Kontrollen gelten insbesondere die Kontrollbezeichnung, die Kontrollziele, die für die Kontrolle verantwortliche Person im Unternehmen und andere Attribute.

## Fazit

Interne Kontrollen auf der Prozessebene wird es auch vor dem neuen PS 890 bereits in vielen Unternehmen bereits gegeben haben, allerdings sind diese bisher selten explizit und zugleich dokumentiert gewesen. Dies muss sich jetzt ändern, damit vor allem externe Revisoren ihren durch das Obligationenrecht übertragenen Prüfungsauftrag entsprechend wahrnehmen können. Dabei ist es von Vorteil, wenn eine integrierte Vorgehensweise gewählt wird, so wie sie im vorliegenden Beitrag dargelegt wurde.

Prof. Dr. Rautenstrauch und Stefan Hunziker, MScBA

Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch ist Dozent und Projektleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern Wirtschaft und hat darüber hinaus Lehraufträge an der Universität Fribourg sowie weiteren Universitäten in Deutschland und Finnland. Seine Interessen- und Forschungsschwerpunkte liegen im Bereich IKS / Risikomanagement, International Accounting und Controlling. Stefan Hunziker ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am IFZ und verfügt zudem über Erfahrungen aus mehreren IKS-Projekten. Für weitere Informationen: [www.interne-kontrolle.ch](http://www.interne-kontrolle.ch)