

Die IKS-Relevanz von Corporate Governance Kodizes und Prüfungsstandards



Gute Corporate Governance beinhaltet die Gesamtheit aller organisatorischen und inhaltlichen Massnahmen, die der angemessenen Führung und Überwachung eines Unternehmens dienlich sind. Insbesondere sollen adäquate Führungsinstrumente die Konflikte zwischen den Eigentümern einer Unternehmung und dem Management – auch als Principal-Agency-Problematik bekannt - verhindern resp. vermindern können. Dazu gehören unweigerlich drei heute als selbstverständlich angesehene Managementsysteme guter Corporate Governance: Ein unternehmensweites Risikomanagement, ein Gefäss zum Umgang mit Compliance Risiken sowie ein effizientes internes Kontrollsystem (IKS).

Prof. Dr. Rautenstrauch und Stefan Hunziker, MScBA

Diese drei Führungsinstrumente bilden die Grundpfeiler der Überwachung eines Unternehmens, worauf sich der Verwaltungsrat stützen kann und stellen eine angemessene Sicherheit bezüglich dem Umgang der finanziellen Mittel der Eigentümer her.

Auch der externen Revisionsstelle fallen wesentliche Aufgaben im Sinne einer aussenstehenden Überwachung der Unternehmensführung zu. Sie muss nämlich prüfen, ob keine Verstösse gegen das Gesetz, gegen die Statuten und gegen das Organisationsreglement stattgefunden haben. Findet sie jedoch Verstösse, muss der Verwaltungsrat und in wesentlichen Fällen sogar die Generalversammlung, informiert werden. Gemäss [Art. 728 c OR](#) sind nicht nur Verstösse im Zusammenhang von Rechnungslegungsnormen zu melden, sondern alle Vorfälle, die von strafrechtlicher Relevanz sein können. Dies betrifft nur Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterstehen, bei allen anderen wirtschaftlich weniger bedeutenden Gesellschaften, besteht grundsätzlich keine Meldepflicht durch die Revisionsstelle. Ein Ausnahmefall bleibt die Meldung bei offensichtlicher Überschuldung, wenn die Revisionsstelle darlegen kann, dass der Verwaltungsrat keine adäquaten Massnahmen gegen die Überschuldung ergreift.

Bestehende Schweizer Kodizes für gute Corporate Governance sowie einige von der Treuhandskammer herausgegebene Prüfungsstandards weisen eine hohe Relevanz im Zusammenhang mit dem IKS auf. Der folgende Beitrag schafft diesbezüglich etwas Transparenz.

Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance (SCBPCG)

Der [Swiss Code of Best Practice](#) ist grundsätzlich eine aus dem Jahre 2002 stammende Empfehlung (so genanntes Soft Law) an alle börsenkotierten Aktiengesellschaften. Er wurde durch den Vor-

stand des Wirtschafts-Dachverbandes Economiesuisse auf einstimmige Empfehlung einer Expertengruppe „Corporate Governance“ genehmigt. Der Swiss Code wird durch Organisationen und Unternehmensverbände wie etwa der Schweizer Gewerbeverband sowie der Schweizerischen Gesellschaft für die chemische Industrie mitgetragen. Auch wenn der Swiss Code sich primär an wirtschaftlich bedeutende Aktiengesellschaften richtet, können auch kleinere Unternehmen, unabhängig der Rechtsform, von einigen Empfehlungen profitieren. Im Zusammenhang mit IKS findet sich im Swiss Code unter der Ziffer 19 (Verantwortlichkeiten des Verwaltungsrates) folgender Passus: „Der Verwaltungsrat sorgt für ein dem Unternehmen angepasstes internes Kontrollsystem und Risiko-Management“. Was der Swiss Code aber nicht explizit erwähnt, sind Aussagen bezüglich Inhalt und Umfang eines IKS – lediglich wird dem Leser empfohlen, „das interne Kontrollsystem der Grösse, der Komplexität sowie dem Risikoprofil der Gesellschaft anzupassen“.

Best Practice im KMU (BP-KMU)

Der Swiss Code of Best Practice wurde für börsenkotierte Unternehmen entwickelt. Naturgemäss eignen sich diese Grundsätze nur beschränkt zur direkten Umsetzung bei KMU. Trotzdem genügt es für die Verwaltungsräte von KMU nicht, sich nur theoretisch mit Corporate-Governance-Aspekten zu befassen. Damit jedoch wichtige Elemente guter Corporate Governance auch positive Konsequenzen auf das Verhalten von kleineren und mittleren Unternehmen haben, sind spezifische Empfehlungen unerlässlich. Das international tätige IFPM Center for Corporate Governance an der Universität St. Gallen hat darauf reagiert und im Jahr 2009 einfache [Führungsempfehlungen für KMU](#) in der Schweiz entwickelt. Diese sollen dazu beitragen, dass Schweizer KMU ihre komparativen Stärken gegenüber Grossfirmen in Zeiten der zunehmenden Vernetzung und Globalisierung verstärkt nutzen und ihre Innovationskraft gezielt steigern können. Der Kodex spricht teilweise dieselben Probleme und Aspekte an, wie sein oben vorgestelltes Pendant für Publikumsgesellschaften, jedoch auf die Bedürfnisse und Situationen in KMU zugeschnitten. Das IKS wird in diesen Empfehlungen nicht explizit erwähnt.

Swiss NPO-Code

Nebst den beiden oben genannten Kodizes für Corporate Governance, die sich im Wesentlichen auf privatwirtschaftliche, gewinnorientierte Unternehmen beziehen, existiert auch ein Kodex für Nonprofit-Organisationen. Die rasch wachsende Komplexität innerhalb der NPO-Aktivitäten in den letzten Jahren haben die Organisationen mit neuen Herausforderungen konfrontiert, die ebenfalls Richtlinien und Empfehlungen in Bezug auf die Organisationsverantwortung und -führung nötig machten. Der [Swiss NPO-Code](#) wird durch die Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke (KPGH) getragen. Die teilnehmenden Organisationen beschlossen im September 2003 die Entwicklung und Unterstützung von Standards zur Corporate Governance und setzten eine Projektfachgruppe bestehend aus Mitgliedern von Vorständen und Stiftungsräten sowie Geschäftsleitungen der beteiligten Organisationen ein. Der Swiss NPO-Code ist ein Gemeinschaftswerk von 20 grossen Schweizer Nonprofit-Organisationen im humanitären Bereich, die gemeinsam in Eigenverantwortung die Grundsätze für eine verantwortungsvolle, transparente und zeitgemässe Corporate Governance im NPO-Bereich festgelegt haben.

Vergleicht man den Swiss NPO Code insbesondere mit dem SCBPCG, so werden die Ähnlichkeiten der thematisch abgehandelten Aspekte schnell ersichtlich. Der Swiss NPO Code darf aber keinesfalls als Kopie der privatwirtschaftlichen Kodizes verstanden werden, denn die Spannungsfelder im NPO-Sektor unterscheiden sich in etlicher Hinsicht stark von denen in der Privatwirtschaft. Zudem wurden bei der Erarbeitung des Swiss NPO-Code auch Ergebnisse von Untersuchungen guter Corporate Governance im ausländischen NPO-Umfeld miteinbezogen. Im Vorwort des Swiss NPO-Code werden diese NPO-spezifischen Spannungsfelder erörtert. Der im Aktienrecht vorrangige Schutz der Aktionäre aufgrund der Trennung von Eigentum und Management greife zu kurz, ist einer der Hauptaussagen. Wesentlich für die Nonprofit-Organisation und ihre Mitglieder und Gönner sei die optimale Erreichung der ideellen Sachziele. Mit zunehmender Grösse und dementsprechend zunehmender Professionalität des operativen Managements entstehe ein Spannungsfeld zum in der Regel ehrenamtlich tätigen obersten Leitungsorgan. Ein weiterer Aspekt in der NPO-Governance ist die sinnvolle Kontrolle des obersten Stiftungsorgans. Weil sich der Kreis der Leistungsempfangenden vom Kreis der Leistungserbringenden (Spenden/Mitarbeit etc.) unterscheidet, ergibt sich ein zusätzliches Spannungsfeld. Die Führung der Organisation muss zwingend auf die Interessen der Mitglieder oder der Gönnerinnen und Gönner, auf die Auftraggeber und auf die Leistungsempfangenden ausgerichtet sein.

Eine NPO kann sich gemäss dem Einhalten des Swiss NPO-Codes zertifizieren lassen. Dazu sind aber einige Voraussetzungen zu erfüllen, unter anderem die Erstellung des Jahresabschlusses nach Swiss GAAP FER. Lässt sich eine Organisation nach dem Swiss NPO-Code prüfen, muss das oberste Leitungsorgan gemäss Paragraph 26 ein adäquates Risikomanagement und IKS eingeführt haben. Über die Ausgestaltung und den konkreten Umfang macht jedoch auch der Swiss NPO-Code keine Aussagen.

Elemente der Kodizes sind Elemente des IKS!

Auch wenn IKS nicht oder nur sehr knapp angesprochen wird in den drei vorgestellten Kodizes darf man nicht vergessen, dass die meisten erwähnten Elemente in allen drei Kodizes implizit als Bestandteile eines internen Kontrollsystems gewertet werden können. In der Sprache des Rahmenkonzepts für Interne Kontrolle nach COSO sind die Kodizes im Wesentlichen nichts anderes als Aspekte des so genannten Kontrollumfeldes (erste Komponente im COSO-Würfel). So etwa die Forderung nach einer angemessenen Informations- und Kommunikationskultur zwischen Verwaltungsrat und Geschäftsleitung sowie die Vermeidung von Interessenskonflikten im Aufsichtsorgan oder in der Geschäftsleitung. Das Kontrollumfeld umfasst Überwachungs- und Leitungsfunktionen der Unternehmensführung und wird vor allem von den Elementen „Mitwirkung der mit der Unternehmensleitung betrauten Personen“, „Führungsgrundsätze und Führungsstil“, „Organisationsstruktur“ sowie „Zuordnung von Weisungsbefugnissen und Verantwortlichkeiten“ geprägt – alles Aspekte, die mehr oder weniger ausführlich ebenfalls in den drei Kodizes für Corporate Governance enthalten sind. Alle drei Kodizes können also – auch wenn nicht explizit als IKS-Elemente bezeichnet – als Leitideen für die Ausgestaltung des Kontrollumfeldes dienen.

PS 240 im Zusammenhang mit Fraud

Als Konsequenz Aufsehen erregender Bilanzskandale in den letzten Jahren und mit der Anwendung der neuen Prüfungsstandards haben die Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung der Jahresabschlüsse konkrete Überlegungen zur Problematik doloser Handlungen anzustellen. Faktoren, die auf ein erhöhtes Risiko für absichtliche Fehler hinweisen, sind in die Prüfungsstrategie einzubeziehen und bei der Durchführung der Prüfungshandlungen mit zu berücksichtigen. Der PS 240 „Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers“ verfolgt das primäre Ziel, dass der Jahresabschluss insgesamt keine Fehlaussagen enthält, die im Wesentlichen eben auf deliktische Handlungen zurückzuführen sind. Grundsätzlich können die Fehlaussagen in der finanziellen Berichterstattung durch Entwendung von Vermögenswerten oder durch direkte Manipulation des Abschlusses. Genau hier setzt ein IKS an, indem es möglichst ein Kontrollumfeld sowie präventive Kontrollen bereitstellt, welches zur Verhinderung von Veruntreuung von Einnahmen, Diebstahl materieller oder immaterieller Werte, Zahlungen an fiktive Kreditoren, Manipulation von buchhalterischen Belegen sowie falsche Anwendungen von Rechnungslegungsgrundsätzen beiträgt. Dies sind einige Beispiele - die Liste möglicher Manipulationen und Entwendungen ist selbstverständlich deutlich länger.

PS 250 im Zusammenhang mit Rechtsverstössen

PS 250 hat zum Zweck, dem Prüfer möglichst Sicherheit darüber zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen enthält, die auf die Nichteinhaltung gesetzlicher oder anderer Vorschriften zurückzuführen sind. Die Nichteinhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften wird in diesem PS begrifflich als Rechtsverstoss bezeichnet. Der Begriff umfasst Verstösse gegen Gesetze, Verordnungen, Statuten und Verträge. Ein Verstoss kann absichtlich oder unabsichtlich geschehen, eine Handlung oder eine Unterlassung darstellen und von der Unternehmensleitung oder Mitarbeitern begangen werden. Mögliche Fälle von Nichteinhaltung der bei der Rechnungslegung zu berücksichtigenden Elemente, die der Wirtschaftsprüfer durch seine Prüfungshandlungen festzustellen versucht, stammen zum Beispiel von Steuererlassen, Datenschutzgesetzgebung, Vorschriften über das geistige Eigentum, Korruption und Geldwäscherei. Ob ein Rechtsverstoss vorliegt, kann vielfach nur durch Fachleute abschliessend beurteilt werden. Für die Einhaltung jener Vorschriften, die sich unmittelbar auf den Abschluss auswirken (Beispielsweise die Behandlung der Ertragssteuern oder des Aufwands für berufliche Vorsorge) muss der Prüfer hinreichende Prüfungsnachweise erlangen. Stellt man den thematischen Link zum IKS her, werden mehrere Elemente des COSO-Konzeptes angesprochen. Einerseits das Kontrollziel „Compliance“, welches für die Einhaltung von Normen und Gesetzen steht, andererseits aber auch das Kontrollziel „Financial Reporting“, da die Nichteinhaltung von Vorschriften direkt auf die Jahresrechnung durchschlagen kann.

Fazit

Nicht zu unterschätzen sind die Leitgedanken in den Schweizer Kodizes für gute Corporate Governance im Zusammenhang für die Ausgestaltung eines IKS. Etliche Elemente sind direkt einzelnen Komponenten des COSO-Rahmenkonzeptes zuzuordnen, insbesondere im Bereich des Kontrollumfeldes. Im Zusammenhang mit Fraud, welches ebenfalls ein zentrales Thema im IKS einnimmt,

können die beiden Prüfungsstandards 240 und 250 genannt werden. Das Aufdecken von schwerwiegenden deliktischen Handlungen ist für den Abschlussprüfer von grosser Bedeutung.

Quellenhinweise

Best Practice im KMU, abrufbar unter:

[http://ccg.ifpm.unisg.ch/org/ifpm/ncg.nsf/SysWebRessources/Broschuere/\\$FILE/Brosch.pdf](http://ccg.ifpm.unisg.ch/org/ifpm/ncg.nsf/SysWebRessources/Broschuere/$FILE/Brosch.pdf)

Schär, S., Deliktische Handlungen und Anzeige durch den Abschlussprüfer, in: Der schweizerische Treuhänder, Heft 9, 2009.

Swiss NPO-Code, abrufbar unter:

http://www.swiss-npocode.ch/cms/images/swiss_npocode/swiss_npo_code_maerz_2010.pdf

Swiss Code of Best Practice, abrufbar unter:

http://www.economiesuisse.ch/web/de/PDF%20Download%20Files/pospap_swiss-code_corp-govern_20080221_de.pdf

Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch ist als Professor für Betriebswirtschaftslehre an der HWZ Hochschule für Wirtschaft Zürich verantwortlicher Leiter des Center for Accounting & Controlling und zugleich Mitglied der erweiterten Hochschulleitung. Zusätzlich hat er Lehraufträge im Executive MBA an der Universität Fribourg, im Management-Studium an der Frankfurt School of Finance and Management, an der Schweizerischen Akademie für Wirtschaftsprüfung sowie der University of Applied Sciences Mikkeli, Finnland. Zuvor war er Dozent und Projektleiter am IFZ Institut für Finanzdienstleistungen Zug. Bevor er in die Schweiz kam, hatte er eine Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, an einer Fachhochschule in Deutschland.

Nach seinem Studium der Betriebswirtschaftslehre und anschliessendem Doktorat an der Universität Göttingen im Bereich Wirtschaftsinformatik war er über sieben Jahre in Fach- und Führungsverantwortung in der Wirtschaftsprüfung sowie als Leiter Kostensysteme im Corporate Controlling der Continental AG, Hannover. Thomas Rautenstrauch ist Autor mehrerer Bücher und Fachaufsätze und Managing Partner der Editus Consulting in Cham.

Stefan Hunziker, MScBA, Studium der Wirtschaftswissenschaften und Soziologie an der Uni Bern. 2004 - 2007 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsinformatik der Universität Bern. Ab 2007 Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Competence Center Controlling/Accounting am Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ. Externer Doktorand an der Technischen Universität Darmstadt (D). Ab 2009 Dozent und Projektleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug mit Forschungsschwerpunkten Interne Kontrollsysteme/Risikomanagement. Lehrtätigkeit an der Hochschule Luzern im Bereich Rechnungswesen, Controlling und Risikomanagement. Dozent und Prüfungsexperte im Modul Management Accounting/Controlling der Schweizerischen Akademie für Wirtschaftsprüfung, sowie Prüfungsexperte an der Schweizerischen Treuhänder Schule STS. Stefan Hunziker ist zudem Studienleiter MAS Controlling am IFZ und Verfasser zahlreicher Publikationen zu den Themenfeldern Controlling, Interne Kontrollsysteme und Finanzmanagement.