



Open Education Platform  
for Management Schools

Publikationstyp: Lehrmaterialien

# Internes Kontrollsystem (IKS) bei Schweizer KMU - Situationsanalyse eines Beispielunternehmens betreffend Revision und IKS

Version Nr. 1, 19. Dezember 2022

Sommerhalder, Basil

Sutter, Emilio

Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW

Publiziert auf: [www.oepms.org](http://www.oepms.org)

Unter doi: [10.25938/oepms.351](https://doi.org/10.25938/oepms.351)



Open Education Platform  
for Management Schools

# Internes Kontrollsystem (IKS) bei Schweizer KMU - Situationsanalyse eines Beispielunternehmens betreffend Revision und IKS

Version Nr. 1, 19. Dezember 2022

Sommerhalder, Basil

Sutter, Emilio

Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW

Publikationsform: Fallstudie

Institution: Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW

Schlüsselbegriffe: Internes Kontrollsystem (IKS); Internal Control System (ICS); Enterprise Risk Management (ERM); Revision; Interne Kontrolle

Einsatzbereich: Bachelorstudierende, Weiterbildung

Lizenz:



Dieses Werk ist lizenziert unter einer [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Zitierweise nach APA:

Sommerhalder, B. & Sutter, E. (2022). Internes Kontrollsystem (IKS) bei Schweizer KMU - Situationsanalyse eines Beispielunternehmens betreffend Revision und IKS. *Open Education Platform*. DOI: 10.25938/oeperms.351



Open Education Platform  
for Management Schools

## **Didaktischer Reflexionsbericht und Lösungsskizze**

### **Internes Kontrollsystem (IKS) bei Schweizer KMU Situationsanalyse eines Beispielunternehmens betref- fend Revision und IKS**

Basil Sommerhalder<sup>a</sup>, Prof. Emilio Sutter<sup>b</sup>

*Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW, Hochschule für Wirtschaft, Peter-Merian Strasse 86, 4002  
Basel, <sup>a</sup> [basil.sommerhalder@fhnw.ch](mailto:basil.sommerhalder@fhnw.ch), <sup>b</sup> [emilio.sutter@fhnw.ch](mailto:emilio.sutter@fhnw.ch)*

**Abstract.** Remo Oberstholzer gründete 2004 die Bildungsinstitution Lernwerkstatt AG in der Schweiz mit aktuell drei Geschäftsstellen und 229 FTE. Seit Covid-19 sieht er sich einem rasanten Wachstum gegenüber. Er ist sich bewusst: Je schneller ein Unternehmen bei Bilanz, Ertrag und Personal wächst, umso mehr steigen die Risiken. Wie können die hiermit verbundenen Kontrollanforderungen gemäss OR und für die Stakeholder von Remo Oberstholzer erfüllt werden?

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Didaktischer Reflexionsbericht</b> .....	3
1.1 Lernziele dieser Fallstudie.....	3
1.2 Zielgruppe dieser Fallstudie .....	3
1.3 Bisheriger Einsatz dieser Fallstudie .....	4
1.4 Weitere zu beachtende Aspekte bei der Bearbeitung der Fallstudie .....	5
1.5 Möglicher Bearbeitungsmodus.....	5
1.6 Abschliessende Hinweise.....	5
<b>2. Lösungsskizzen zu den Fragestellungen</b> .....	6
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	13
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	14
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	14
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	14

## 1. Didaktischer Reflexionsbericht

### 1.1 Lernziele dieser Fallstudie

**Lernziel 1: Die Studierenden erarbeiten praxisorientiertes Wissen zu den rechtlichen und theoretischen Grundlagen des Internen Kontrollsystems (IKS).**

Im Rahmen dieser Fallstudie werden den Studierenden die rechtlichen und theoretischen Grundlagen zum IKS nähergebracht. Dabei werden sowohl die wichtigsten Gesichtspunkte im Schweizer Recht zum Revisionswesen und zum IKS dargelegt, als auch theoretische Sichtweisen der aktuellen Literaturlage auf nationaler und internationaler Ebene bearbeitet.

**Lernziel 2: Die Studierenden erarbeiten mithilfe der in Lernziel 1 beschriebenen Grundlagen die zentralen Eckpunkte zur Thematik des IKS am Beispiel eines Schweizer KMU.**

Die Studierenden sollen die Relevanz des IKS für kleine und mittlere Schweizer Unternehmen (KMU) am Beispiel der innerhalb dieser Fallstudie zu bearbeitenden Unternehmung Lernwerkstatt AG selbst einordnen und abschätzen können - dies in Anbetracht der in der Fallstudie dargelegten rechtlichen und theoretischen Grundlagen.

**Lernziel 3: Die Studierenden erarbeiten Lösungsvorschläge aus Sicht des Managements der Lernwerkstatt AG, um ein funktionierendes, zielführendes und dem Organisationskontext der Lernwerkstatt AG angepasstes IKS zu implementieren. Dabei sollen die relevanten Gesichtspunkte der externen Revisionsstelle zwar berücksichtigt werden, die Studierenden agieren jedoch in der Funktion des Managements.**

Im Rahmen dieser Fallstudie verkörpern die Studierenden die Position des Managements der Lernwerkstatt AG. Die Studierenden sollen sich in der Rolle des Chief Executive Officer (CEO), Herr Remo Oberstholzer, Wissen zum Selbstnutzen eines IKS für das beispielhafte Schweizer KMU aneignen - dies zusätzlich auch in Anbetracht auf die durchzuführende externe Revision.

**Lernziel 4: Die Studierenden können durch die Fallstudie das IKS im Organisationskontext einordnen, den erwarteten Nutzen für die Lernwerkstatt AG nach Unterbreitung der Lösungsvorschläge entlang des Lernziels 3 benennen sowie damit zusammenhängende Kosten und Nutzen gegenüberstellen/abwägen.**

Durch den integrierenden Charakter eines IKS müssen die Studierenden geschäftsinterne Zusammenhänge verstehen und die Lernwerkstatt AG als Ganzes betrachten, um zielführende Komponenten für ein IKS vorzuschlagen. Bei den Studierenden wird damit ein unternehmensweites vernetztes Denken gefördert.

### 1.2 Zielgruppe dieser Fallstudie

Diese Fallstudie richtet sich primär an Studierende von Bachelor-Studiengängen an Schweizer Hochschulen. Zusätzlich ist die Bearbeitung innerhalb von Weiterbildungsprogrammen möglich. Grundkenntnisse der Betriebsökonomie (vorrangig in Accounting, Auditing und Compliance-Management (CM)) sind für die Bearbeitung der vorliegenden Fallstudie zwar von Vorteil, aber nicht zwingend.

Als Anwendungsfelder dieser Fallstudie sind Vorlesungen in Accounting, Auditing und Compliance-Management (CM) denkbar, um die Relevanz eines IKS in Schweizer KMU hervorzuheben und die Thematik anhand der vorliegenden praxisorientierten Fallstudie zu bearbeiten. Zudem ist aufgrund des integrierenden Charakters eines IKS die Anwendung in managementspezifischen Vorlesungen/Seminaren möglich.

### 1.3 Bisheriger Einsatz dieser Fallstudie

Die Fallstudie dient als Weiterführung der Bachelor-Thesis von Basil Sommerhalder aus dem Jahr 2020 mit dem Titel «Konzept zur Implementierung eines Internen Kontrollsystems (IKS) für eine private Spitex», welche von Prof. Emilio Sutter betreut wurde. Diese Thesis wurde aufgrund des vertraulichen Inhalts nicht veröffentlicht. Deshalb beruhen die Ausführungen innerhalb dieser Fallstudie auf fiktiven Zahlen und Annahmen, um die grundlegenden Erkenntnisse der Bachelor-Thesis auch für Ausbildungs- und Weiterbildungszwecke zugänglich zu machen. Daher kann kein Rückschluss auf die bearbeitete Unternehmung im Rahmen der erwähnten Bachelor-Thesis gezogen werden.

Ein Mitautor der vorliegenden Fallstudie führt seit 2012 IKS-Unterrichtskurse/-Seminare an unterschiedlichen Hochschulen und Stufen durch. Dieser Mitautor hat unter anderem wichtige IKS-Grundlagen, -Konzepte, -Abbildungen, -Tabellen laufend weiterentwickelt. Aufgrund von Feedbacks der Studierenden/Kursteilnehmenden wurden Inhalt und Darstellungen zu IKS laufend verfeinert. Hierbei wurde festgestellt: Gerade wenn wenig Zeit für die IKS-Ausbildung/-Weiterbildung der Studierenden/Kursteilnehmenden zur Verfügung stand/steht ist es wichtig, dass die Thematik anhand von wenigen Fragen erarbeitet und an einem konkreten Fall - wie beispielsweise der Lernwerkstatt AG - angewendet werden kann.

Aufgrund der Feedbacks der Studierenden/Kursteilnehmenden stellte das Autoren-Team fest, dass die nachfolgenden vier Fragen in der langjährigen IKS-Unterrichts-/Seminarzeit als hilfreich angeschaut wurden:

Frage 1 behandelt den Umstand, wie die auf das IKS zu untersuchende Organisation (Lernwerkstatt AG) revidiert werden muss und was dies zunächst in rechtlicher Hinsicht (OR und RAG) bedeutet. Hierauf basierend haben die Studierenden/Kursteilnehmenden häufig die Frage nach der Freiwilligkeit respektive nach der Pflicht zur IKS-Implementierung gestellt. Aus diesem Grund hat das Autoren-Team in der vorliegenden Fallstudie diese Frage als Frage 2 aufgenommen - inklusive Bezug auf die relevanten IKS-Prüfungsstandards (PS 315 und PS 890). Fast von selbst kam bei den Studierenden/Kursteilnehmenden jeweils die Frage 3 auf, wie die personelle/organisatorische Konstellation der auf das IKS zu untersuchenden Organisation in Bezug auf Corporate Governance und in Bezug auf den COSO-Würfel zu beurteilen ist. Letztlich, beziehungsweise mit dem abschliessenden Fragenkomplex Nummer 4, wollten die Studierenden/Kursteilnehmenden einen Best-Practice-Vorschlag in Bezug auf die eigentliche IKS-Implementierung unter Anwendung der Erkenntnisse aus den Fragen Nummer 1 bis und mit 3 selbst erarbeiten sowie erfahren.

Aus all diesen Gründen wurde in der vorliegenden Fallstudie von den vier Fragen ausgegangen. Dieses «4-Fragen-Konzept» wurde vom oben erwähnten Mitautor in den letzten Jahren erfolgreich angewendet, was auch den Feedbacks der Studierenden/Kursteilnehmenden entnommen werden kann. Hierbei wurden je nach Zielpublikum und Unterrichtsstufe wie MBA, MAS im Nonprofit- und Public Management, verschiedenen CAS im Nonprofit- und Public Management sowie sonstigen Kursen/Referaten zu IKS unterschiedliche Organisationen zu Grunde gelegt. Bei den Organisationen wurden anstelle der Lernwerkstatt AG auch Organisationen der Arbeitgebenden von einzelnen Studierenden berücksichtigt.

Neben den Inhalten waren folgende Abbildungen, Tabellen und Darstellungen bei den vier oben erwähnten Fragen für die Studierenden/Kursteilnehmenden wichtig:

- ➔ Bei Frage 1 wurde mit den Studierenden/Kursteilnehmenden Bezug genommen auf Abbildung 2 Übersicht zur Revisionspflicht sowie auf Abbildung 6 IKS-Reifegrad und 7 Fraud-Triangel der Fallstudie. In der Lösungserarbeitung hat sich Abbildung 1 des Didaktischen Reflexionsberichts mit der «Grundlogik des Opting-Systems in der Schweiz» nach EXPERTsuisse als hilfreiche Ergänzung erwiesen.
- ➔ Anhand von Frage 2 wurde konkreter auf die Freiwilligkeit/Pflicht zur Implementierung eines IKS gemäss OR inkl. die im Reflexionsbericht genannten Schweizerischen Prüfungsstandards (PS) 315 und 890 eingegangen. Wenn wenig Zeit zur Verfügung steht, und eventuell etwas gestrichen werden muss, wird empfohlen, zumindest PS 890 zu behandeln.

- ➔ Frage 3 nimmt Bezug auf eine funktionierende Corporate Governance. Bei den Studierenden/Kursteilnehmenden setzte Abbildung 5 mit dem Compliance Management (CM) für Corporate Governance der Fallstudie jeweils eine wichtige Erkenntnis ein. Bei der Beantwortung von Frage Nummer 3 wurde die Abbildung hinsichtlich des Compliance Management beziehungsweise die Abbildung 5 der Fallstudie als wertvolles Konzept beurteilt. Wichtige Orientierungshilfen aus der Fallstudie waren hierbei auch Abbildung 3 mit dem COSO-Würfel für die wesentlichen IKS-Inhalte (Fokussierung und thematische Abgrenzung) sowie Abbildung 4 mit dem inneren und äusseren Kontrolldreieck zwecks eines besseren Verständnisses für die Kontrollbeziehungen in den gewählten Organisationen. Tabellen 2 und 3 (IKS-Prozesse und die Risiko-Kontroll-Matrix-Struktur) der Fallstudie halfen den Studierenden/Kursteilnehmenden, konkrete IKS-Inhalte anzureichern.
- ➔ Frage 4 war im Unterricht respektive in den Seminaren ein wichtiger Anwendungsteil für die Weiterentwicklung des IKS. Tabellen 2 und 3 der Fallstudie inklusive dem Bezug auf den Fraud-Triangel von Cressey sowie auf den IKS-Reifegrad (auch in Abbildung 2 des Didaktischen Reflexionsberichts) wurden von den Studierenden/Kursteilnehmenden als wertvolle Orientierungshilfen beurteilt. Für die konkrete Weiterentwicklung wurde die Risiko-Kontroll-Matrix gemäss Tabelle 3 der Fallstudie ergänzend beigezogen. Die in Tabelle 4 im Didaktischen Reflexionsbericht enthaltenen Beispiele hinsichtlich der Risiko-Kontroll-Matrix wurden von den Studierenden/Kursteilnehmenden jeweils positiv beurteilt.

#### 1.4 Weitere zu beachtende Aspekte bei der Bearbeitung der Fallstudie

Im Verlauf der Fallstudie wird auf relevante Gesetzesartikel aus dem Schweizer Obligationenrecht (OR), dem Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB) sowie dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) hingewiesen. Die Autoren empfehlen deshalb, genannte Gesetzestexte als Nachschlagewerke bei der Bearbeitung der Fallstudie zur Hand zu haben (die aktuellsten Versionen sind jeweils auf der Publikationsplattform des Bundesrechts Fedlex unter folgendem Link auffindbar: <https://www.fedlex.admin.ch/de/home>). Des Weiteren können die Schweizer Prüfungsstandards (PS) verwendet werden, um das Wesen des IKS hinsichtlich der Durchführung einer ordentlichen Revision zu unterstreichen. Die aktuellste Version des Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) ist wiederum unter folgendem Link als weiteres Nachschlagewerk zugänglich: [http://files.designer.hoststar.ch/hoststar13173/file/ser\\_15.pdf](http://files.designer.hoststar.ch/hoststar13173/file/ser_15.pdf). Ausserdem können die verschiedenen Bände des Handbuchs der Wirtschaftsprüfung (HWP) als zusätzliche Literatur zur Hand genommen werden, um weiterführende Informationen zum IKS aus Sicht der externen Revisionsstelle zu erhalten. Auf nützliche Literaturquellen des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), insbesondere das COSO-Framework, wird im Laufe der Fallstudie direkt im Fliesstext hingewiesen.

#### 1.5 Möglicher Bearbeitungsmodus

Die Autoren schlagen für die Fallstudie eine Bearbeitung unterteilt in drei Böcke (beispielsweise Halbtage) vor:

1. Block: Einlesen in die Fallstudie, zusätzliche Literaturrecherche in verwiesenen Nachschlagewerken und der Gesetzgebung
2. Block: Beseitigen von Unklarheiten im Plenum, bearbeiten der Fragestellungen der Fallstudie
3. Block: Besprechung der Lösungsansätze und Beseitigung letzter Unklarheiten im Plenum

#### 1.6 Abschliessende Hinweise

Die in der vorliegenden Fallstudie verwendeten Namen von Personen und Unternehmen sind frei erfunden. Ähnlichkeiten mit juristischen oder natürlichen Personen sind daher rein zufällig. Die aufgezeigten Zahlen der Lernwerkstatt AG basieren auf fiktiven, aber doch realitätsnahen Annahmen.

## 2. Lösungsskizzen zu den Fragestellungen

### Frage 1

Beschreiben Sie die aktuelle Situation der Lernwerkstatt AG hinsichtlich der durchzuführenden Revision. Ist davon auszugehen, dass auch in Zukunft die Revision nach derselben Art wie bis anhin durchgeführt wird? Wie schätzen Sie die Wahrscheinlichkeit für einen Wechsel der Revisionsart bezogen auf die Lernwerkstatt AG ein? Welche Folgen ergeben sich für die Lernwerkstatt AG sowie für die prüfende Person bei Änderung der Revisionsart? Nehmen Sie dabei auch konkret Bezug auf Abbildung 2, die Tabellen 6 und 7 sowie auf die passenden Gesetzesartikel gemäss OR/RAG.

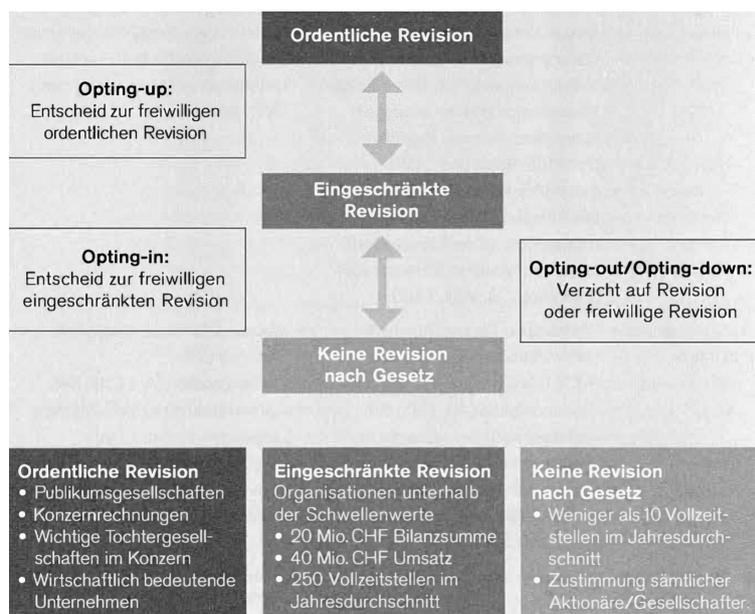
### Lösungsskizze zu Frage 1

Im Geschäftsjahr 2020 war die Lernwerkstatt AG zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet. In Zukunft wären entlang der Abbildung 2 der Fallstudie folgende Szenarien bezüglich der durchzuführenden Revision möglich:

- ➔ Falls die Lernwerkstatt AG künftig in zwei aufeinanderfolgenden Jahren zwei der drei relevanten Schwellenwerte (Bilanzsumme CHF 20 Millionen, Umsatz CHF 40 Millionen, 250 Vollzeitäquivalente) überschreiten sollte oder zu einer Publikumsgesellschaft gemäss Artikel (Art.) 727 Absatz (Abs.) 1 Ziffer (Ziff.) 1 OR wird, hätte dies die Pflicht zur ordentlichen Revision zur Folge. Wäre dies nicht der Fall wäre die Lernwerkstatt AG auch in Zukunft einer eingeschränkten Revision gemäss Art. 727a Abs. 2 OR unterstellt. Jedoch wird innerhalb des Abschnitts 1.5 der Fallstudie prognostiziert, dass aufgrund der Covid-19-Pandemie mit weitaus höheren Umsatzzahlen in den kommenden Jahren zu rechnen ist, weshalb eine ordentliche Revision aufgrund der Überschreitung von mindestens zwei Schwellenwerten als sehr wahrscheinlich einzustufen ist.
- ➔ Eine Änderung der Revisionsart wäre zudem aufgrund eines Entscheids des Aktionariats gemäss Art. 727 Abs. 2 OR möglich. Sobald eine Person/Gruppe mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertritt, kann sie eine ordentliche Revision fordern. Dies auch in jenem Falle, wenn gemäss den obigen Schwellenwerten lediglich eine eingeschränkte Revision erforderlich wäre. Aufgrund der Konstellation der Aktionärinnen und Aktionäre aus Tabelle 1 der Fallstudie wäre dieser Umstand möglich. Zudem sieht Art. 727 Abs. 3 OR vor, dass durch einen Beschluss der Generalversammlung (GV) bzw. Statutenänderung eine ordentliche Revision gefordert werden kann. Bei einer freiwillig durchgeführten ordentlichen Revision wird von einem sogenannten «Opting-up» gesprochen.

Zudem sei anzumerken, dass die Lernwerkstatt AG gemäss Art. 727a Abs. 2 OR kein «Opting-out» anwenden kann. Dafür wäre einerseits die Zustimmung sämtlicher Aktionärinnen und Aktionäre nötig (in diesem Fall möglich), andererseits übersteigt das Unternehmen den dazu vorgesehenen Höchstwert von 10 Vollzeitäquivalenten (in diesem Fall nicht möglich).

Abbildung 1 zeigt die Schweizer Revisionslandschaft in einer übersichtlichen Form, wobei auch auf das bereits erwähnte Opting-System hingewiesen wird.



**Abbildung 1.** Grundlogik des Opting-Systems in der Schweiz (EXPERTsuisse, 2016, S. 24)

Aufgrund der aufgeführten Einzelheiten wäre lediglich ein Wechsel in die ordentliche Revision möglich. Dabei würde es sich dann um einen weitaus grösseren Prüfumfang als bei der eingeschränkten Revision handeln. Tabelle 1 zeigt, wie sich die Umfänge von eingeschränkter und ordentlicher Revision unterscheiden. In kursiver Schrift ist jeweils gekennzeichnet, welche Inhalte lediglich bei der ordentlichen Revision enthalten sind.

Revisionsart	Artikel im OR	Umfang
Ordentliche Revision	Art. 728a Abs. 1 OR Art. 961 Abs. 2 OR	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresrechnung/<i>Konzernrechnung</i> (Bilanz, Erfolgsrechnung, <i>Geldflussrechnung</i>, Anhang)</li> <li>• Antrag des Verwaltungsrats an die GV über die Verwendung des Bilanzgewinns</li> <li>• <i>Existenz eines IKS</i></li> </ul>
Eingeschränkte Revision	Art. 729a Abs. 1 OR	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang)</li> <li>• Antrag des Verwaltungsrats an die GV über die Verwendung des Bilanzgewinns</li> </ul>

**Tabelle 1.** Prüfumfänge bei ordentlicher und eingeschränkter Revision (eigene Darstellung)

Aus dem Revisionsbericht im Anhang der Fallstudie geht zudem hervor, dass Herr Bernd Prüfer ein zugelassener Revisor ist. Im Falle eines Wechsels in die ordentliche Revision müsste demnach eine andere Person die Prüfung vornehmen, da Herr Bernd Prüfer die berufsständischen Voraussetzungen zur Durchführung einer ordentlichen Revision nicht erfüllt. Gemäss Art. 727b Abs. 2 OR und Art. 4 RAG ist eine zugelassene Revisionsexpertin oder ein zugelassener Revisionsexperte im Rahmen einer ordentlichen Revision erforderlich.

## Frage 2

Aufbauend auf Frage 1: Was ergeben sich für Auswirkungen in Bezug auf die Freiwilligkeit bzw. Pflicht zur Implementierung eines IKS gemäss OR? Argumentieren Sie mithilfe der passenden Gesetzesartikel aus dem OR und ggf. passenden Nennung relevanter PS.

### Lösungsskizze zu Frage 2

Das IKS gehört gemäss Art. 729a Abs. 1 OR nicht zum Prüfungsumfang einer eingeschränkten Revision. Ein IKS kann dabei jedoch auf freiwilliger Basis implementiert werden. Würde die Lernwerkstatt AG in Zukunft einer ordentlichen Revision unterliegen, wäre ein IKS verpflichtend und Teil der Prüfung. Folgende zwei Artikel aus dem OR konkretisieren die Pflicht eines IKS im Rahmen einer ordentlichen Revision:

*Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR: Die Revisionsstelle prüft, ob ein internes Kontrollsystem existiert.*

- ➔ Die Revisionsstelle wendet hierfür PS 890 an, welcher die Prüfung der Existenz eines IKS im Hinblick auf die finanzielle Berichterstattung beschreibt.

*Art. 728a Abs. 2 OR: Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.*

- ➔ Die Revisionsstelle stützt sich während der Prüfung auf dem IKS ab und integriert dieses in den Prüfungsvorgang. PS 315 beschreibt, welche Pflichten die Revisionsstelle hinsichtlich Art. 728a Abs. 2 OR hat.

## Frage 3

Remo Oberstholzer ist Gründer, Miteigentümer (Mehrheitsaktionär), CEO und Präsident des Verwaltungsrats der Lernwerkstatt AG. Wie schätzen Sie diesen Umstand hinsichtlich des IKS und einer ordentlichen Revision ein? Argumentieren Sie zusätzlich entlang der Abbildung 5 in Bezug auf eine funktionierende Corporate Governance. Tipp: Nehmen Sie zudem die gebotenen Unterlagen und Zugangslinks zum COSO-Framework und dem dazugehörigen COSO-Würfel (siehe Abschnitt 1.4.1) zur Hand.

### Lösungsskizze zu Frage 3

Als Mehrheitsaktionär mit einem Eigentum von 63 Prozent aller Aktien bzw. Stimmrechte verfügt Remo Oberstholzer über die Kontrolle am Unternehmen. Er kann somit im Rahmen des höchsten Organs einer Aktiengesellschaft (AG), der GV, aufgrund der Mehrheitsanteile und eines absoluten Mehrs am Stimmrecht eigenständig Entscheide fällen, die die Mehrheit erfordern. Gleichzeitig präsidiert er auch den Verwaltungsrat, welcher neben der externen Revisionsstelle und der GV das dritte Organ einer AG bildet. Remo Oberstholzer kann dementsprechend massgeblichen Einfluss auf Entscheidungsvorlagen nehmen, welche über den Verwaltungsrat an die GV gelangen. Er ist neben den beiden bereits genannten wichtigen Positionen (GV und Verwaltungsrat) der CEO des Unternehmens. Hierzu ist hervorzuheben, dass er somit für die operativen Tätigkeiten des Unternehmens die Verantwortung trägt und vom Verwaltungsrat beaufsichtigt wird.

Als Grundstein einer funktionierenden Corporate Governance gilt, dass der CEO das Unternehmen im Sinne des Aktionariats (also der Eigentümer) führt. Der CEO sollte also dazu bestrebt sein, Unternehmenswert für die Aktionärinnen und Aktionäre zu generieren. Dies wird im Allgemeinen als Shareholder-Value-Ansatz bezeichnet. In der vorliegenden Fallstudie bedeutet dies: Remo Oberstholzer führt die Lernwerkstatt AG im Sinne des Aktionariats (wovon er jedoch die Mehrheit, hinsichtlich «Stimmrecht» wie auch «Cash-Flow-Recht», repräsentiert). Somit arbeitet er als CEO im weitestgehenden Sinne «für sich selbst (als Hauptaktionär)». Zudem gilt, dass der Verwaltungsrat im Sinne der Corporate Governance als eine Partei zwischen dem Management (hier: CEO) und der GV zu verstehen ist, welcher jedoch auch wiederum von Remo Oberstholzer präsidiert wird.

Hinzu kommt, dass die Philosophie eines Unternehmens massgeblich von der Gründerin bzw. vom Gründer beeinflusst wird. Aufgrund des Spannungsnetzes CEO/Verwaltungsrat/GV/Gründer, in welchem sich Herr Oberstholzer wiederfindet, kann es durchaus zu grossen Interessenskonflikten kommen. Dies beispielsweise dann, wenn sich die Meinungen des restlichen Aktionariats, anderer operativer entscheidungsbefugter Personen oder Angehöriger des Verwaltungsrats nicht (oder nicht mehr) mit der Unternehmenspraxis von Herrn Oberstholzer decken.

Auch im COSO-Framework werden die beschriebenen Probleme hinsichtlich der Corporate Governance adressiert: In der Kontrollkomponente «Kontrollumfeld» wird in dessen Prinzipien darauf hingewiesen, dass das Management unabhängig vom Verwaltungsrat agieren sollte (COSO, 2013a, S. 6). Im Falle der Lernwerkstatt AG ist diese wichtige Vorgabe nicht umgesetzt (Remo Oberstholzer ist CEO und zugleich der Präsident des Verwaltungsrats). Theoretisch ist es zwar möglich, dass er als Präsident des Verwaltungsrats die Verantwortung über die Entwicklung und Gestaltung der Internen Kontrolle trägt. Praktisch würde er dann aber die von ihm selbst als Verwaltungsratspräsident vorgegebenen IKS-Regelungen als CEO umsetzen, was wiederum nicht von einer stringenten Corporate Governance zeugt. Zudem beinhalten die Prinzipien zur Kontrollkomponente «Kontrollumfeld», dass das Management für die operative Umsetzung des IKS verantwortlich ist. Definiert ist jedoch auch, dass dies unter Beaufsichtigung des Verwaltungsrats gemacht werden sollte (COSO, 2013a, S. 6). Auch in diesem Fall würde Remo Oberstholzer also die Aufsicht als Präsident des Verwaltungsrats massgeblich wahrnehmen und sich dementsprechend «selbst» beaufsichtigen, wie er in der Rolle des CEO das IKS operativ umsetzt.

Die Aufgaben, welche ein Verwaltungsrat hinsichtlich des IKS hat, sind nicht übertragbar (Peyer, 2009, S. 74; Pfaff & Ruud, 2019, S. 53–54). Aus diesem Grund ist die GV nicht dazu befugt, Einfluss auf das IKS zu nehmen. Da Remo Oberstholzer Verwaltungsratspräsident und gleichzeitig Mehrheitsaktionär ist, bedeutet dies aus einem praktischen Blickwinkel: Die GV nimmt auf die nichtübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats Einfluss, bzw. es ist offensichtlich, dass die beiden Organe in gemeinsamer Beziehung hinsichtlich des IKS und den damit verbundenen Verantwortlichkeiten stehen.

Nebenbemerkung zur ordentlichen Revision: Zuerst wird das vom Verwaltungsrat ausgestaltete IKS von der Revisionsstelle auf dessen Existenz geprüft. Die Revisionsstelle gibt anschliessend einen zusammenfassenden Bericht zur Existenz des IKS an die GV ab. Während beiden Zeitpunkten ist Remo Oberstholzer ein Hauptakteur (Präsident des Verwaltungsrats und Mehrheitsaktionär auf Seiten GV). Gleichzeitig wird die Jahresrechnung im Auftrag des Verwaltungsrats durch das Management aufgestellt und danach, nach erfolgter Prüfung durch die externe Revisionsstelle, im zusammenfassenden Bericht der GV zur Genehmigung vorgelegt. Für Remo Oberstholzer wäre es dementsprechend als Mehrheitsaktionär möglich, aufgrund des Mehrheitsanteils der Stimmen seine im Verwaltungsrat eigens aufgestellte Jahresrechnung zu genehmigen.

#### **Frage 4**

Bezugnehmend auf die Lernwerkstatt AG: Wie ist bei der Weiterentwicklung des IKS vorzugehen? Tipp: Nehmen Sie das Executive Summary des COSO-Frameworks sowie die Übersicht zum COSO-Würfel und dessen Prinzipien zur Hand. Argumentieren Sie entlang der dargelegten theoretischen und rechtlichen Aspekte und der unternehmensspezifischen Besonderheiten der Lernwerkstatt AG. Verwenden Sie für die Beantwortung der Frage die Tabellen 2 und 3 dieser Fallstudie und analysieren Sie auch die Chance, Fraud mithilfe des von Ihnen vorgeschlagenen IKS zu verhindern. Geben Sie nach erfolgter Kosten-Nutzen-Analyse eine abschliessende Einschätzung, welcher IKS-Reifegrad entlang der Abbildung 6 möglich und zugleich zielführend für die Lernwerkstatt AG wäre.

## Lösungsskizze zu Frage 4

Die nachfolgende Lösungsskizze zu Frage 4 dient als Start- und Anhaltspunkt für eine mögliche, zielgerichtete Implementierung eines IKS für die Lernwerkstatt AG.

Wie bereits in Frage 3 aufgegriffen, verkörpert Remo Oberstholzer eine Vielzahl wichtiger Positionen im Unternehmen: Er ist CEO, präsidiert den Verwaltungsrat und ist Mehrheitsaktionär. Bereits dieser Umstand steht in direktem Konflikt mit den Prinzipien Nummer zwei und drei des COSO-Frameworks (als Teil der Kontrollkomponente «Kontrollumfeld»), wie sie entlang der Lösungsskizze zu Frage 3 kurz angeschnitten wurden:

Nummer und Beschreibung des Prinzips entlang des COSO-Frameworks
2) Der Verwaltungsrat demonstriert Unabhängigkeit vom Management und übt die Aufsicht über die Entwicklung und die Durchführung der Internen Kontrolle aus.
3) Das Management legt unter der Aufsicht des Verwaltungsrates die Strukturen, Berichtslinien und angemessene Befugnisse sowie Verantwortlichkeiten bei der Verfolgung der Ziele fest.

**Tabelle 2.** Zwei Prinzipien des Kontrollumfelds gemäss COSO (eigene Darstellung angelehnt an COSO, 2013b, S. 31)

Bevor also mit der Implementierung eines zielgerichteten IKS begonnen werden kann, ist die bestehende Unternehmensorganisation zu überdenken und ggf. aufzubrechen, um das Kernziel unabhängiger Unternehmensgefässe (in diesem Fall CEO, Verwaltungsrat und GV) zu gewährleisten. Nach erfolgter Anpassung können die verbleibenden Prinzipien der anderen Kontrollkomponenten gemäss dem COSO-Framework zielgerichtet in das IKS der Lernwerkstatt AG integriert werden.

Wie in der Fallstudie bereits in Abschnitt 1.4.3 aufgegriffen wurde, lassen sich die typischen IKS-Schlüsselprozesse nach deren Priorität einstufen. Die Autoren schlagen hinsichtlich der Lernwerkstatt AG ein angepasstes «IKS-Light» vor, um dem Organisationskontext Rechnung zu tragen. Die untenstehend **fett** hervorgehobenen Schlüsselprozesse sollten, nach den Autoren, explizit in einer ersten Gestaltung/Implementierung Teil des IKS sein. Die Prozesse, welche vorerst "~~durchgestrichen~~" wurden, können aus Sicht des Autorenteam bei einer ersten IKS-Erarbeitung weggelassen werden, da das Kern-Geschäft und Geschäftsmodell der Lernwerkstatt AG nicht primär von diesen Prozessen abhängig ist.

Fachgebiet	Typische Schlüsselprozesse
<b>Abwicklung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Zahlungen/Flüssige Mittel</b></li> <li>• <b>Leistungsbezug/Einkauf/Kreditoren</b></li> <li>• Projektabwicklung</li> <li>• Informationstechnologie (IT)</li> </ul>
<b>Verwaltung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <del>Lagerverwaltung/Vorräte</del></li> <li>• <b>Personaladministration/Löhne</b></li> <li>• Kreditverwaltung/Finanzverbindlichkeiten</li> <li>• <del>Vermögensverwaltung/Finanzanlagen</del></li> <li>• <b>Infrastrukturverwaltung/Sachanlagen</b></li> <li>• <del>Fondsverwaltung</del></li> </ul>
<b>Verrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Fakturierung/Debitoren</b></li> <li>• Budgetierung</li> <li>• <del>Verrechnung aus Produktion</del></li> <li>• Verrechnung aus Leistungserbringung</li> </ul>
<b>Reporting</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Berichterstattung/Rechnungslegung</b></li> <li>• Kosten- und Leistungsabrechnung</li> <li>• <del>Konsolidierung</del></li> </ul>

**Tabelle 3.** Auswahl der IKS-Prozesse (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 141)

Die Auswahl entspricht grösstenteils der Definition eines «IKS-Light» gemäss Sutter et al. (2014, S. 99 + 141). Zusätzlich wurde der Schlüsselprozess «Infrastrukturverwaltung/Sachanlagen» zum Umfang hinzugefügt, da das Geschäftsmodell der Lernwerkstatt AG auf vorhandener, funktionierender Infrastruktur an den Standorten Basel, Bern und Zürich aufbaut und diese unmittelbar mit der Leistungserbringung gekoppelt sind. Eine zielgerichtete Auswahl der Schlüsselprozesse muss jedoch kontinuierlich beobachtet und gegebenenfalls angepasst werden – beispielsweise würde eine Anpassung der Unternehmensstrategie in Richtung eines Online-Angebots dementsprechend eine dringliche Aufnahme des Schlüsselprozesses «Informationstechnologie (IT)» bedeuten.

Aufbauend auf diesen ausgewählten Schlüsselprozessen lässt sich die Risiko-Kontroll-Matrix, wie sie in Abschnitt 1.4.3 der Fallstudie aufgeführt wurde, ableiten. Nachfolgend werden je ein mögliches Beispiel für die Schlüsselrisiken sowie die Schlüsselkontrollen pro oben genanntem Schlüsselprozess genannt.

Schlüsselprozesse	Schlüsselrisiken	Schlüsselkontrollen
Zahlungen/ Flüssige Mittel	Der standortabhängige Kassenbestand an Bargeld ist von Diebstahl durch Mitarbeitende betroffen.	Über den Kassenbestand wird an allen drei Standorten fortlaufend Buch geführt. Er wird zudem stichprobenmässig periodisch überprüft.
Leistungsbezug/Einkauf/ Kreditoren	Die benötigten Lehrmittel an den Standorten werden nicht fristgerecht bestellt, weshalb es zu erheblichen Umsatzeinbussen kommt und der reibungslose Nachhilfeunterricht an den drei Standorten gestört ist.	Für die drei Standorte müssen Personen zuständig gemacht werden, welche die fristgerechte Bestellung von Lehrmitteln gewährleisten.
Personaladministration/ Löhne	Die Löhne der Teilzeitarbeitenden werden fehlerhaft (zu hoch/zuniedrig) ausgelöst.	Das Reporting der geleisteten Arbeitsstunden der Teilzeitarbeitenden wird periodisch anhand von Stichproben auf ihre Richtigkeit überprüft.
Infrastrukturverwaltung/ Sachanlagen	Die Infrastruktur an den drei Standorten, welche für den Nachhilfeunterricht benötigt wird, ist nicht funktionsfähig. Dadurch kommt es zu ganzheitlichen Umsatzausfällen.	Für die drei Standorte müssen Personen zuständig gemacht werden, welche das fehler- und problemlose Vorhandensein der benötigten Infrastruktur gewährleisten.
Fakturierung/Debitoren	Die Rechnungsstellung an die Kundschaft erfolgt nicht zeitgerecht, weshalb es zu Liquiditätsengpässen kommt.	Die korrekte Rechnungsstellung muss periodisch anhand von Stichproben überprüft werden. Gleichermassen sollten die Zahlungsfristen mit den benötigten liquiden Mitteln abgestimmt sein.
Berichterstattung/ Rechnungslegung	Die Jahresrechnung, welche durch den Verwaltungsrat aufgestellt wird, ist hinsichtlich deren Darstellung und Offenlegung der relevanten Position fehlerhaft und wird von der externen Revisionsstelle zurückgewiesen.	Die Jahresrechnung wird von qualifizierten Personen aus dem Verwaltungsrat erstellt und innerhalb des Verwaltungsrats abgesehen. Sollte Remo Oberstholzer nach wie vor die Position des CEO sowie des Mehrheitsaktionärs einnehmen, sollte die Erstellung der Jahresrechnung dringend von anderen Personen übernommen werden.

**Tabelle 4.** Risiko-Kontroll-Matrix (eigene Darstellung angelehnt an Hunziker et al., 2008, S. 11)

Die Autoren empfehlen zusätzlich, den KMU-spezifischen Einzelheiten der Lernwerkstatt AG weiterhin Beachtung zu schenken – dies anhand der Implementierung der praxisorientierten Empfehlungen entlang Tabelle 4 und Tabelle 5 der Fallstudie.

Bezüglich Fraud sind in der Fallstudie keine direkten Anzeichen ausgewiesen. Wie in Abschnitt 1.4.6 erläutert wurde, sollte mit einem funktionierenden Wertesystem bzw. «Tone at the Top» den Fraud-Komponenten «Anreiz» sowie «Rechtfertigung» begegnet werden. Diese Komponenten sind grundlegend mit der Person Remo Oberstholzer verbunden, da er CEO des Unternehmens ist und, wie in der Fallstudie angesprochen, als Gründer des Unternehmens massgebend die Organisationskultur mitprägt. Hinsichtlich des IKS der Lernwerkstatt AG ist die Komponente «Gelegenheit» von grosser Wichtigkeit, da dieser durch zielgerichtete und effiziente Kontrollen (wie in der obigen Tabelle 4 beispielhaft dargestellt) begegnet werden kann.

Konkret sehen die Autoren aufgrund der dargebotenen Hintergrundinformationen aus der Fallstudie zwei Bereiche, welche von Fraud betroffen sein könnten und durch ein effizientes IKS verhindert werden könnten:

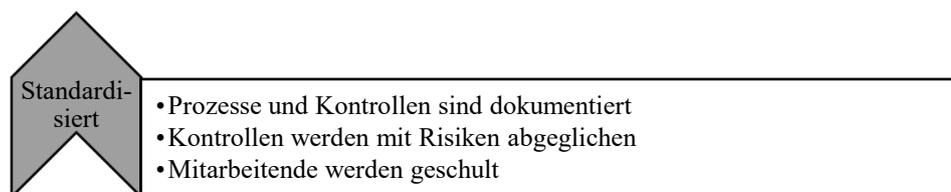
1. Opportunistisches Wirtschaften durch den CEO bzw. nicht im Interesse des Unternehmens handelnder CEO
2. Fehlerhaftes Reporting geleisteter Arbeitsstunden durch die Teilzeitangestellten

Der Problemherd «CEO – Remo Oberstholzer» wurde bereits in den obigen Fragestellungen thematisiert. Durch seine Macht als CEO, Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident hat er die Möglichkeit, das Unternehmen entlang seiner eigenen Vorstellungen zu leiten. Er kann so also auch Fraud bzw. Betrug begehen, ohne jegliche direkte disziplinarische Folgen befürchten zu müssen. Rechtliche Konsequenzen bestehen aber, falls seine betrügerischen Aktivitäten auffliegen sollten. Eine Aufbrechung dieser Unternehmensorganisation wäre nötig, um die Tätigkeiten des CEO überwachen zu können. Eine unmittelbare Massnahme wäre dementsprechend, eine andere präsidierende Person des Verwaltungsrats zu ernennen. Dadurch würde auch das Problemfeld, dass der CEO sein eigens vorgegebenes IKS aus dem Verwaltungsrat ins Operative übernimmt und implementiert, umgangen.

Des Weiteren sollten Teilzeit-Mitarbeitende stetig anhand von Stichproben-Kontrollen auf deren wahres Reporting der geleisteten Stunden kontrolliert werden. Dieser Umstand wurde bereits in Tabelle 4 thematisiert. Sollten fehlerhafte Stundenleistungen der Kundschaft in Rechnung gestellt werden, wären sämtliche oben genannte Schlüsselprozesse (ausser der Prozess «Infrastrukturverwaltung/Sachanlagen») davon betroffen.

Durch die in der Fallstudie prognostizierten, aufgrund der Covid-19-Pandemie weiterhin ansteigenden, Umsatz- und Gewinnzahlen für die kommenden Jahre kann davon ausgegangen werden, dass die Lernwerkstatt AG zwei der drei Schwellenwerte für die ordentliche Revision überschreiten wird. Somit wäre ein zielgerichtetes IKS durch den Schweizer Gesetzgeber verpflichtend. Das IKS muss dann organisationspezifisch gestaltet sein – dies im Rahmen der Einschätzungen der IKS-Verantwortlichen. Eine Kosten-Nutzen-Analyse zur Implementierung eines IKS wäre in diesem Fall also nicht möglich, da es Teil des Prüfungsumfanges der ordentlichen Revision ist. Sind die dringend benötigten, organisationsgetriebenen Kontrollen und Verantwortlichkeiten durch das IKS abgedeckt, lässt sich dennoch eine Kosten-Nutzen-Analyse für weitergreifende Interne Kontrollen erstellen – beispielsweise durch die Aufnahme weiterer Schlüsselprozesse und Schlüsselkontrollen zur vorgeschlagenen Auswahl in Tabelle 3.

In Abbildung 6 der Fallstudie wurde auf die fünf Reifegrade eines IKS eingegangen. Mit einer zielgerichteten Auswahl der wichtigsten Schlüsselprozesse, der Erarbeitung einer damit einhergehenden Risiko-Kontroll-Matrix und Implementierung und Überwachung der dabei festgelegten Kontrollen kann die Lernwerkstatt AG den Reifegrad «Standardisiert» erreichen (vgl. Abbildung 2).



**Abbildung 2.** Zielgerichteter Reifegrad des IKS für die Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung angelehnt an Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, 2007, S. 12; Sutter et al., 2014, S. 48)

## Literaturverzeichnis

- COSO. (2013a). *Internal Control—Integrated Framework Executive Summary* (2. Auflage). Jersey City, NJ: AICPA.
- COSO. (2013b). *Internal Control—Integrated Framework Framework and Appendices* (2. Auflage). Jersey City, NJ: AICPA.
- Eidgenössische Finanzkontrolle EFK. (2007). *Aufbau eines Internen Kontrollsystems (IKS)*. Bern. Abgerufen von [https://www.bkb.admin.ch/dam/bkb/de/dokumente/Oeffentliches\\_Beschaffungswesen/Broschuere\\_IKS.pdf.download.pdf/Brosch%C3%BCre%20IKS.pdf](https://www.bkb.admin.ch/dam/bkb/de/dokumente/Oeffentliches_Beschaffungswesen/Broschuere_IKS.pdf.download.pdf/Brosch%C3%BCre%20IKS.pdf)
- EXPERTsuisse. (2016). *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) Band Ordentliche Revision*. Zürich: EXPERTsuisse.
- Hunziker, S., Rautenstrauch, T., & Baumeler, A. (2008). *Identifikation und Dokumentation von Kontrollen im Rahmen eines Internen Kontrollsystems*. o. O.: Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ. Abgerufen von Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ website: [https://www.researchgate.net/profile/Thomas\\_Rautenstrauch/publication/46464445\\_Identifikation\\_und\\_Dokumentation\\_von\\_Kontrollen\\_im\\_Rahmen\\_eines\\_Internen\\_Kontrollsystems/links/02e7e529e4cc2594b3000000.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Thomas_Rautenstrauch/publication/46464445_Identifikation_und_Dokumentation_von_Kontrollen_im_Rahmen_eines_Internen_Kontrollsystems/links/02e7e529e4cc2594b3000000.pdf)
- Peyer, M. (2009). *Das interne Kontrollsystem als Aufgabe des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle*. Zürich/St. Gallen: Dike Verlag.
- Pfaff, D., & Ruud, F. (2019). *Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)* (8. Auflage). Zürich: Orell Füssli Verlag.
- Sutter, E., Hunziker, S., & Grab, H. (2014). *IKS-Leitfaden* (2. Auflage). Bern: Haupt Verlag.

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1. Grundlogik des Opting-Systems in der Schweiz (EXPERTsuisse, 2016, S. 24) .....	7
Abbildung 2. Zielgerichteter Reifegrad des IKS für die Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung angelehnt an Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, 2007, S. 12; Sutter et al., 2014, S. 48) .....	12

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1. Prüfumfänge bei ordentlicher und eingeschränkter Revision (eigene Darstellung) .....	7
Tabelle 2. Zwei Prinzipien des Kontrollumfelds gemäss COSO (eigene Darstellung angelehnt an COSO, 2013b, S. 31).....	10
Tabelle 3. Auswahl der IKS-Prozesse (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 141)...	10
Tabelle 4. Risiko-Kontroll-Matrix (eigene Darstellung angelehnt an Hunziker et al., 2008, S. 11).....	11

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
CEO	Chief Executive Officer
CM	Compliance-Management
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
GV	Generalversammlung
HWP	Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnologie
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
PS	Schweizer Prüfungsstandards
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
SER	Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Ziff.	Ziffer



Open Education Platform  
for Management Schools

## Fallstudie

# Internes Kontrollsystem (IKS) bei Schweizer KMU Situationsanalyse eines Beispielunternehmens betref- fend Revision und IKS

Basil Sommerhalder<sup>a</sup>, Prof. Emilio Sutter<sup>b</sup>

*Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW, Hochschule für Wirtschaft, Peter-Merian Strasse 86, 4002  
Basel, <sup>a</sup> [basil.sommerhalder@fhnw.ch](mailto:basil.sommerhalder@fhnw.ch), <sup>b</sup> [emilio.sutter@fhnw.ch](mailto:emilio.sutter@fhnw.ch)*

**Abstract.** Remo Oberstholzer gründete 2004 die Bildungsinstitution Lernwerkstatt AG in der Schweiz mit aktuell drei Geschäftsstellen und 229 FTE. Seit Covid-19 sieht er sich einem rasanten Wachstum gegenüber. Er ist sich bewusst: Je schneller ein Unternehmen bei Bilanz, Ertrag und Personal wächst, umso mehr steigen die Risiken. Wie können die hiermit verbundenen Kontrollanforderungen gemäss OR und für die Stakeholder von Remo Oberstholzer erfüllt werden?

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Fallstudie</b> .....	3
1.1 Lernziele.....	3
1.2 Betriebliche Grundlagen zur Lernwerkstatt AG.....	3
1.3 Rechtliche Grundlagen .....	5
1.3.1 Das Revisionswesen in der Schweizer Gesetzgebung.....	5
1.3.2 Das IKS in der Schweizer Gesetzgebung.....	6
1.4 Theoretische Grundlagen .....	7
1.4.1 IKS-Definition und das COSO-Framework .....	7
1.4.2 Systematische Einordnung des IKS.....	8
1.4.3 IKS-Schlüsselprozesse, -risiken und -kontrollen.....	9
1.4.4 Nutzen und Grenzen eines IKS .....	10
1.4.5 IKS-Reifegrade bei KMU.....	11
1.4.6 IKS zur Verhinderung von Fraud .....	13
1.5 Grundlagen für die Fragestellungen .....	15
<b>2. Fragestellungen</b> .....	17
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	18
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	20
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	21
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	22
<b>Anhang</b> .....	23

## 1. Fallstudie

### 1.1 Lernziele

**Lernziel 1:** Die Studierenden erarbeiten praxisorientiertes Wissen zu den rechtlichen und theoretischen Grundlagen des Internen Kontrollsystems (IKS).

**Lernziel 2:** Die Studierenden erarbeiten mithilfe der in Lernziel 1 beschriebenen Grundlagen die zentralen Eckpunkte zur Thematik des IKS am Beispiel eines Schweizer KMU.

**Lernziel 3:** Die Studierenden erarbeiten Lösungsvorschläge aus Sicht des Managements der Lernwerkstatt AG, um ein funktionierendes, zielführendes und dem Organisationskontext der Lernwerkstatt AG angepasstes IKS zu implementieren. Dabei sollen die relevanten Gesichtspunkte der externen Revisionsstelle zwar berücksichtigt werden, die Studierenden agieren jedoch in der Funktion des Managements.

**Lernziel 4:** Die Studierenden können durch die Fallstudie das IKS im Organisationskontext einordnen, den erwarteten Nutzen für die Lernwerkstatt AG nach Unterbreitung der Lösungsvorschläge entlang des Lernziels 3 benennen sowie damit zusammenhängende Kosten und Nutzen gegenüberstellen/abwägen.

### 1.2 Betriebliche Grundlagen zur Lernwerkstatt AG

Die Lernwerkstatt AG ist ein national tätiges Unternehmen mit Sitz in Basel, welches im Jahre 2004 von Herrn Remo Oberstholzer gegründet wurde. Die Mission des Unternehmens beinhaltet:

*Mit unseren Dienstleistungen verfolgen wir unser oberstes Ziel, optimale schulische Nachhilfe für alle Bildungsstufen anzubieten. Wir ergänzen somit die erweiterten Angebote der obligatorischen Schulen und tragen zu einem erfolgreich funktionierenden Bildungssystem in der Schweiz bei.*

Konkret leistet die Lernwerkstatt AG Nachhilfeunterricht für Kinder und Jugendliche ab dem ersten obligatorischen Schuljahr. Diese Leistung wird grösstenteils an den drei Standorten in Basel, Bern und Zürich angeboten.

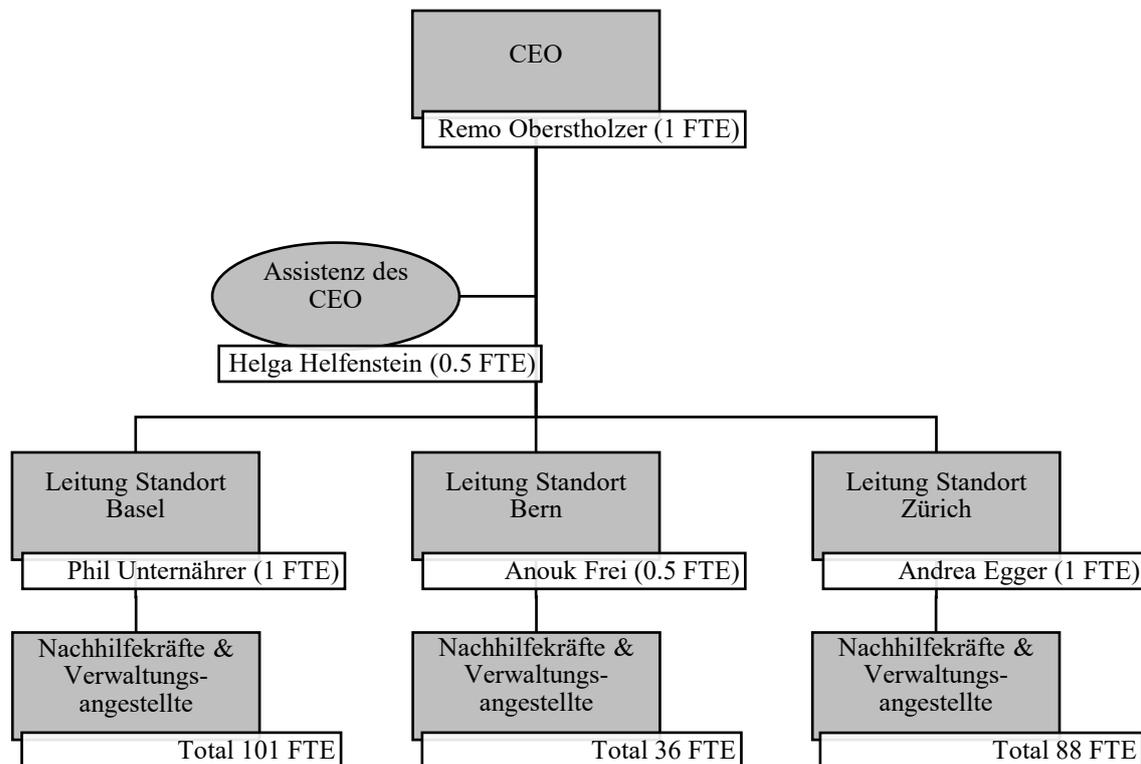
Das Unternehmen ist als Aktiengesellschaft (AG) im Handelsregister eingetragen und nicht börsennotiert, wobei sämtliche Aktien von Privatpersonen gehalten werden. Der Gründer Remo Oberstholzer ist Mehrheitsaktionär; neben ihm halten zehn weitere Personen Anteile am Unternehmen. Tabelle 1 zeigt die Struktur der jeweiligen Aktienanteile an der Lernwerkstatt AG. Dabei ist zu beachten, dass je Aktie ein Stimmrecht ausübbar ist.

Aktienanteileseigner	Aktienanteile in CHF	Aktienanteile in Prozent des Aktienkapitals
Remo Oberstholzer	6'615'000	63%
Florence Niederberger	1'785'000	17%
Restliche 9 Aktionäre	2'100'000	20%
<i>SUMME</i>	<i>10'500'000</i>	<b>100%</b>

**Tabelle 1.** Aktienanteileseigner der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Namen/Zahlen)

Der Gründer und Miteigentümer Remo Oberstholzer ist zugleich Chief Executive Officer (CEO) des Unternehmens. Zudem ist er Präsident des Verwaltungsrats der Lernwerkstatt AG. Die anderen in Tabelle 1 aufgelisteten Personen mit Minderheitsanteilen am Aktienkapital sind, mit Ausnahme von Frau Florence Niederberger, nicht im Verwaltungsrat. Neben Remo Oberstholzer und Florence Niederberger sind noch drei weitere Personen im Verwaltungsrat vertreten. Die Lernwerkstatt AG unterliegt einer eingeschränkten Revision nach Artikel (Art.) 727a Absatz (Abs.) 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR). Diese wird von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Auditoria AG durchgeführt. Der Revisionsbericht des Geschäftsjahres 2020 ist im Anhang zu finden.

Zurzeit beschäftigt die Lernwerkstatt AG 509 Mitarbeitende, wobei die Mehrzahl der Angestellten einem Teilzeit-Arbeitsverhältnis nachgeht. Insgesamt ergeben sich aus der gesamten Anzahl der Mitarbeitenden 229 Vollzeitäquivalente (auch Full-Time-Equivalents (FTE) genannt). Rund 90 Prozent aller Beschäftigten arbeiten in der Funktion einer Nachhilfekraft (meist Studierende mit Pensen zwischen 20 bis 60 Prozent), die restlichen zehn Prozent sind Verwaltungsangestellte an den drei Standorten sowie das Management (CEO sowie die Leiterinnen und Leiter der drei Standorte). Abbildung 1 zeigt das aktuelle Organigramm der Lernwerkstatt AG. Dabei sind zusätzlich die FTE-Angaben aus dem Geschäftsjahr 2020 ersichtlich.



**Abbildung 1.** Organigramm der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung basierend auf fiktiven Namen/Zahlen)

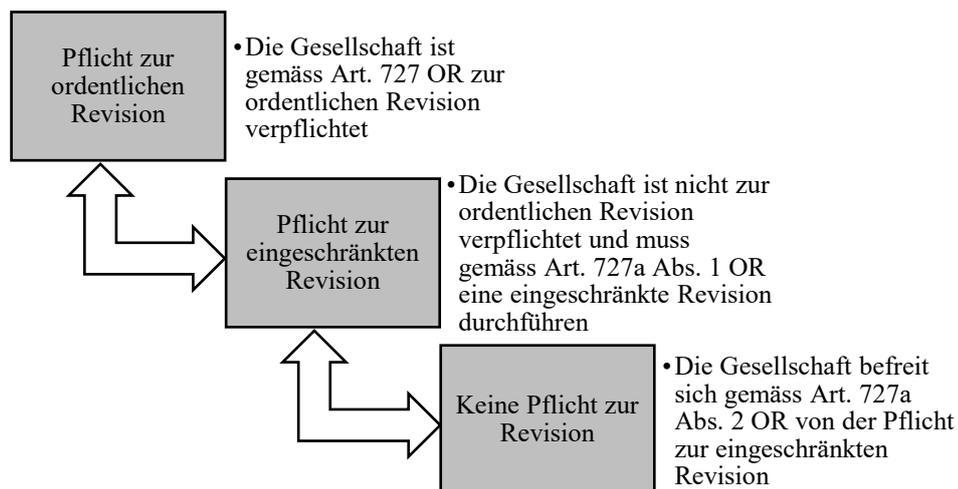
Ein Internes Kontrollsystem (IKS) nach den gesetzlichen Vorgaben (siehe Abschnitt 1.3) ist per Ende 2020 nicht implementiert. Dennoch sieht Herr Remo Oberstholzer den Bedarf zur Prüfung, ob ein IKS gemäss den nachfolgend erläuterten rechtlichen und theoretischen Gesichtspunkten zum Selbstnutzen ausgestaltet, implementiert und aufrechterhalten werden sollte. Denn im Rahmen der aktuell durchgeführten eingeschränkten Revision wird ein IKS nicht verlangt, kann aber bei zielgerichteter Implementierung zu zusätzlichem Nutzen führen. Des Weiteren wäre ein IKS im Zuge eines Wechsels zur ordentlichen Revision gemäss Schweizer Gesetz verpflichtend.

Die finanzielle Lage der Lernwerkstatt AG ist in Abschnitt 1.5 ersichtlich. In den nachfolgenden Abschnitten werden die rechtlichen und theoretischen Grundlagen zum Schweizer Revisionswesen sowie zum IKS behandelt.

## 1.3 Rechtliche Grundlagen

### 1.3.1 Das Revisionswesen in der Schweizer Gesetzgebung

Juristische Personen in der Schweiz unterstehen einer grundsätzlichen Revisionspflicht (EXPERTsuisse, 2013a, S. 24). Die Revisionspflicht ist weitestgehend unabhängig der Rechtsform bestimmt, wobei das Revisionsrecht im Aktienrecht als Teil des OR geregelt ist (EXPERTsuisse, 2013a, S. 29). Die zwei verschiedenen Revisionsarten nach Schweizer Gesetz sowie die Möglichkeit der Befreiung zur Durchführung einer Revision sind in Abbildung 2 dargestellt. Zusätzlich wird auf die relevanten Gesetzesartikel verwiesen.



**Abbildung 2.** Übersicht zur Revisionspflicht im Schweizer Gesetz (Sommerhalder, 2020, S. 11)

Zum Prüfumfang der ordentlichen Revision gehört gemäss Art. 728a OR die Prüfung der Jahres- und gegebenenfalls Konzernrechnung, die Prüfung des Antrags des Verwaltungsrats an die Generalversammlung (GV) über die Verwendung des Bilanzgewinns sowie die Prüfung der Existenz eines IKS. Anders als bei der ordentlichen Revision ist der Prüfumfang und die Tiefe der Prüfung bei der eingeschränkten Revision wesentlich reduzierter (EXPERTsuisse, 2013a, S. 57). So gehört die Prüfung der Einhaltung integraler Regelwerke, beispielsweise der beiden Rechnungslegungsstandards International Financial Reporting Standards (IFRS) und die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER), sowie die Prüfung der Existenz eines IKS explizit nicht zum Prüfumfang einer eingeschränkten Revision (EXPERTsuisse, 2013a, S. 58). Die Prüfung wird im Falle der eingeschränkten Revision anhand des Schweizer Standards zur Eingeschränkten Revision (SER) durchgeführt – im Unterschied zur ordentlichen Revision mit den dazu verpflichtenden Schweizer Prüfungsstandards (PS) (EXPERTsuisse, o. J.).

Die eingeschränkte Revision stellt eine schweizerische Eigenart dar. Sie ist aufgrund ihres geringen Prüfumfanges vor allem für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) relevant (EXPERTsuisse, 2015, S. 6). Seit der Anhebung der Schwellenwerte per 01.01.2012 (Bilanzsumme CHF 20 Millionen, Umsatz CHF 40 Millionen, Vollzeitstellen 250) gemäss Art. 727 OR und Art. 727a OR ist es für die meisten KMU, welche vor dem Jahr 2012 noch ordentlich revidiert wurden, nun möglich, eine eingeschränkte Revision durchzuführen (KMU-Portal, 2015). Damit hat der Gesetzgeber der Schweizer Unternehmenslandschaft Rechnung getragen, zumal im Jahr 2019 die KMU (weniger als 250 Beschäftigte) über 99 Prozent aller Unternehmen ausmachten (Bundesamt für Statistik BFS, 2019). Von der Anhebung der Schwellenwerte sind alle Rechtsformen mit Ausnahme des Vereins betroffen. Dieser weist gemäss Art. 69b Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) nach wie vor unveränderte Schwellenwerte (Bilanzsumme CHF 10 Millionen, Umsatz CHF 20 Millionen, Vollzeitstellen 50) auf.

Neben den oben aufgeführten Bestimmungen gemäss OR sieht das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) weitere Einzelheiten bezüglich dem Revisionswesen in der Schweiz vor. Unter anderem wird darin festgelegt, dass zugelassene Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten entlang Art. 4 RAG in Einklang mit Art. 727b Abs. 2 OR eine ordentliche Revision durchführen dürfen. Für eine eingeschränkte Revision gilt, dass eine zugelassene Revisorin bzw. ein zugelassener Revisor (oder auch eine zugelassene Revisionsexpertin / ein zugelassener Revisionsexperte) die Prüfung gemäss Art. 727c OR sowie Art. 5 RAG ausführen kann.

### 1.3.2 Das IKS in der Schweizer Gesetzgebung

Wie bereits in Abschnitt 1.3.1 angedeutet, wird das IKS im Rahmen einer ordentlichen Revision geprüft. Art. 728a OR weist explizit auf den Einbezug des IKS in die Revisionstätigkeiten hin. Zu beachten ist jedoch, dass das Schweizer Gesetz keine inhaltlichen Aussagen bezüglich des IKS macht. Vielmehr wird gemäss folgendem Zitat der aktuelle Gesetzesstand klar: "Das Gesetz macht keine inhaltlichen Vorgaben zum Internen Kontrollsystem. Die geprüfte Gesellschaft entscheidet also selbst, welche Kontrollmechanismen den konkreten Umständen am besten entsprechen." (Die Bundesversammlung - Das Schweizer Parlament, 2005).

Die Revisionsstelle prüft die Existenz des IKS bei der Durchführung einer ordentlichen Revision nach den Vorgaben des PS 890. Mit der Anwendung dieses PS geht die Revisionsstelle den gesetzlichen Bestimmungen gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziffer (Ziff.) 3 OR nach. Vorausgesetzt für die Bestätigung der Existenz ist, dass das IKS schriftlich dokumentiert ist und auch im Tagesgeschäft der Gesellschaft zur Anwendung kommt (EXPERTsuisse, 2013b, S. 851). Die Aufgaben für Verwaltungsrat und Management sind laut PS 890 so verteilt, dass der Verwaltungsrat für ein geeignetes und dem Unternehmenskontext angemessenes IKS verantwortlich ist. Das Management trägt hinsichtlich der Umsetzung des vom Verwaltungsrat vorgegebenen IKS die Verantwortung (EXPERTsuisse, 2013b, S. 853). Zusätzlich legt PS 315 in Bezug auf Art. 728a Abs. 2 OR fest, in welchem Umfang die prüfende Person ein Verständnis über die Organisation und ihr Umfeld bei der ordentlichen Revision erlangen muss. Dabei eingeschlossen ist auch das IKS, auf welches sich die Revisionsstelle abstützt und welches sie bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung berücksichtigt (EXPERTsuisse, 2013b, S. 278–280). Der Aussage aus dem Jahr 2005 im obigen Absatz trägt PS 315 auf gleicher Basis Rechnung. PS 315 beschreibt, dass die Konzeption, die Implementierung sowie die Aufrechterhaltung des IKS von der Grösse und Komplexität der Gesellschaft abhängig ist (EXPERTsuisse, 2013b, S. 296).

Entgegen den Bestimmungen zur ordentlichen Revision fällt die Existenzprüfung eines IKS gemäss Art. 729a Abs. 1 OR nicht in den Prüfumfang einer eingeschränkten Revision. Der SER macht dies mit folgender Aussage nochmals deutlich: "Es werden namentlich keine Prüfung des Internen Kontrollsystems und der verwendeten IT-Systeme durchgeführt" (EXPERTsuisse, 2015, S. 10). Dennoch ist es für Schweizer Unternehmen möglich, ein IKS auf freiwilliger Basis zu implementieren (auch ohne Pflicht nach Schweizer Gesetz). Die Revisionsgesellschaft stützt sich jedoch – auch bei freiwillig vorhandener Implementierung eines IKS – nicht auf dieses bei der Prüfung ab und bestätigt dessen Existenz nicht (EXPERTsuisse, 2013a, S. 173, 2015, S. 13; Pfaff & Ruud, 2019, S. 47–48).

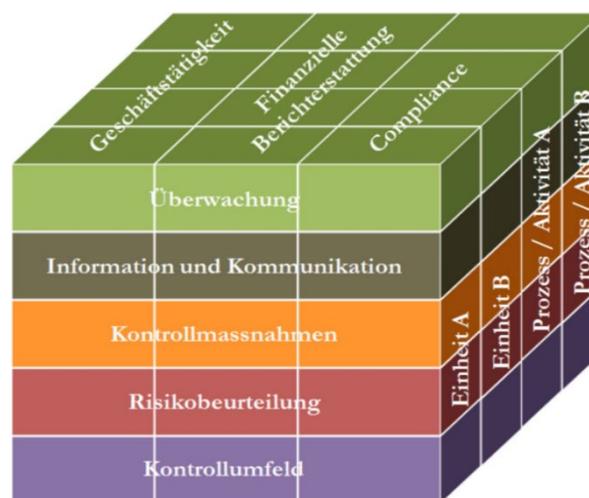
## 1.4 Theoretische Grundlagen

### 1.4.1 IKS-Definition und das COSO-Framework

Eine allgemeingültige Definition des IKS existiert nicht. Vielmehr herrscht in der Revisions-Praxis Uneinigkeit darüber, was genau unter einem IKS zu verstehen ist. Deshalb besteht eine Vielzahl unterschiedlicher Interpretationen (Pfaff & Ruud, 2019, S. 25; Sutter, Hunziker, & Grab, 2014, S. 16–17). Nach dem breit akzeptierten Rahmenkonzept des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) zur Unterstützung einer Organisation bei der Bewertung und Verbesserung des IKS, dem COSO-Framework, kann die Interne Kontrolle wie folgt definiert werden (Pfaff & Ruud, 2019, S. 25; Sutter et al., 2014, S. 16):

Interne Kontrolle ist ein Prozess, der durch das Aufsichtsorgan, das Management und andere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einer Organisation durchgeführt wird. Interne Kontrolle dient dazu, eine angemessene Sicherheit betreffend der Zielerreichung in Bezug auf die operativen Tätigkeiten, die Berichterstattung und die Compliance zu gewährleisten (COSO, 2013, S. 3).

Gemäss COSO-Framework wird das IKS anhand des in Abbildung 3 gezeigten Würfels dargestellt. Dabei repräsentieren die drei Seiten des Würfels folgende Kategorien im Kontext eines IKS: Die Vorderseite des Würfels zeigt die fünf Kontrollkomponenten, die Oberseite betrachtet die drei Zielkategorien und die rechte Seite beinhaltet die Darstellung der betroffenen Organisationseinheiten und Prozesse des Unternehmens (COSO, 2013, S. 6; Sutter et al., 2014, S. 23). Das Executive Summary zum COSO-Framework enthält die wichtigsten Eckpunkte zum Rahmenwerk und ist unter folgendem Link abrufbar: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>. Darüber hinaus ist eine gängige Übersicht der Kontrollkomponenten und deren Prinzipien unter folgendem Link verfügbar: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>. Neben diesen beiden Dokumenten sind noch andere hilfreiche Informationen zum COSO-Framework unter nachfolgendem Link auffindbar: <https://www.coso.org/SitePages/Internal-Control.aspx?web=1>.

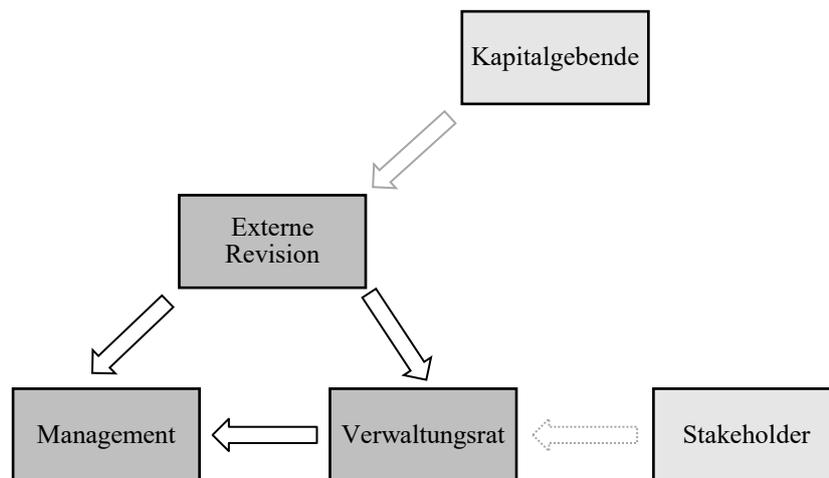


**Abbildung 3.** COSO-Würfel des COSO-Frameworks (Sutter et al., 2014, S. 23, basierend auf COSO, 2013, S. 6)

Bevor auf die systematische Einordnung des IKS eingegangen wird, muss vorgängig noch auf die beschränkte Anwendbarkeit des COSO-Frameworks für Schweizer KMU hingewiesen werden. Zwar ist das Framework grundsätzlich für alle Organisationen einsetzbar, Angaben zu KMU sind jedoch vorrangig für amerikanische Small and Medium Enterprises (SME) ausgelegt. Aufgrund unterschiedlicher Marktgrößen liegen unterschiedliche Verständnisse vor, wodurch amerikanische SME im Vergleich zu KMU in der Schweiz eher mittleren bis grossen Organisationen zugeordnet werden können. Somit sind spezifische Ausführungen zu SME aus dem COSO-Framework nur von beschränkter Relevanz für Schweizer KMU (Pfaff & Ruud, 2019, S. 114–124).

#### 1.4.2 Systematische Einordnung des IKS

Abbildung 4 zeigt die Einordnung des IKS in die Organisation einer AG. Demzufolge existieren nach Sutter et al. (2014, S. 75) zwischen den abgebildeten Kontrollinstanzen verschiedene Kontrollbeziehungen. Dabei wird das Dreieck «Management/Verwaltungsrat/Externe Revision» als inneres Kontrolldreieck bezeichnet. Dieses wird mit den zusätzlich involvierten externen Parteien, den Stakeholdern und den Kapitalgebern, ergänzt. Es bestehen demnach, zusätzlich zu den Beziehungen innerhalb des inneren Kontrolldreiecks, die Kontrollbeziehungen von den Kapitalgebern zur externen Revision und von den Stakeholdern zum Verwaltungsrat (wobei die Kapitalgebern zwar als Teil der Stakeholder zu verstehen sind, sie sind jedoch als Untergruppe der Stakeholder von hoher Wichtigkeit hinsichtlich der Kontrollbeziehungen) (Jäger, 2007, S. 30; Sutter et al., 2014, S. 75). Die Pfeile in Abbildung 4 symbolisieren die Kontrollrichtungen.



**Abbildung 4.** Kontrollbeziehungen im Organisationskontext einer AG unter Einbezug der involvierten externen Parteien (eigene Darstellung angelehnt an Jäger, 2007, S. 30; Sutter et al., 2014, S. 75)

Im Kontext der Integration eines IKS lässt sich daraus ableiten, dass das IKS einer AG in der gemeinsamen Verantwortung des Verwaltungsrats und des Managements steht und dessen Existenz, im Falle einer ordentlichen Revision, von der externen Revisionsstelle geprüft wird (Sutter et al., 2014, S. 16). Die Aufgaben für Management und Verwaltungsrat sind nach PS 890 so verteilt, dass das Management für die Umsetzung des IKS und der Verwaltungsrat für ein geeignetes und dem Unternehmenskontext angemessenes IKS betreffend der Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung verantwortlich ist (EXPERTsuisse, 2013b, S. 853). Somit bestehen hinsichtlich des IKS folgende Kontrollbeziehungen: Die externe Revisionsstelle prüft bei einer ordentlichen Revision das vom Aufsichtsorgan vorgegebene und vom Management umgesetzte IKS, wobei das Management im Falle einer AG vom Verwaltungsrat in die Kontrolle miteinbezogen wird.

Nicht in die dargestellten Kontrollbeziehungen miteinbezogen wurde die GV, welche aber als Teil der Kapitalgebern verstanden werden kann. Es besteht also zusätzlich noch eine Kontrollbeziehung von der GV, als Teil der Kapitalgebern, zum Verwaltungsrat. Die GV ist gemäss Art. 698 Abs. 1 OR das oberste Gesellschaftsorgan einer AG. Sie genehmigt entlang Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR die vom Verwaltungsrat aufgestellte und von der externen Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung. Die GV ist jedoch generell nicht dazu befugt, ohne erfolgten Antrag an den Verwaltungsrat Einfluss auf die Ausgestaltung des IKS zu nehmen. Grund dafür ist, dass dieser Aspekt mit den nicht übertragbaren Verpflichtungen des Verwaltungsrats zur Ausgestaltung des Rechnungswesens gemäss Art. 716 Abs. 1 OR verbunden ist (Peyer, 2009, S. 74; Pfaff & Ruud, 2019, S. 53–54).

### 1.4.3 IKS-Schlüsselprozesse, -risiken und -kontrollen

Gemäss Sutter et al. (2014, S. 141) lassen sich die nachfolgend in Tabelle 2 dargestellten typischen Schlüsselprozesse aufzählen, welche jeweils von der Organisation nach ihren Gegebenheiten zu ergänzen und anzupassen sind.

Fachgebiet	Typische Schlüsselprozesse
Abwicklung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zahlungen/Flüssige Mittel</li> <li>• Leistungsbezug/Einkauf/Kreditoren</li> <li>• Projektabwicklung</li> <li>• Informationstechnologie (IT)</li> </ul>
Verwaltung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lagerverwaltung/Vorräte</li> <li>• Personaladministration/Löhne</li> <li>• Kreditverwaltung/Finanzverbindlichkeiten</li> <li>• Vermögensverwaltung/Finanzanlagen</li> <li>• Infrastrukturverwaltung/Sachanlagen</li> <li>• Fondsverwaltung</li> </ul>
Verrechnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fakturierung/Debitoren</li> <li>• Budgetierung</li> <li>• Verrechnung aus Produktion</li> <li>• Verrechnung aus Leistungserbringung</li> </ul>
Reporting	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berichterstattung/Rechnungslegung</li> <li>• Kosten- und Leistungsabrechnung</li> <li>• Konsolidierung</li> </ul>

**Tabelle 2.** Typische IKS-Prozesse (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 141)

Entlang dieser Liste ist es möglich, die Auswahl für eine bestimmte Organisation zu priorisieren. Dabei werden die Prozesse Zahlungen/Flüssige Mittel, Leistungsbezug/Einkauf/Kreditoren, Personaladministration/Löhne, Fakturierung/Debitoren und Berichterstattung/Rechnungslegung als prioritär eingestuft. In der Fachliteratur wird in diesem Zusammenhang auch von «IKS-Light» gesprochen (Sutter et al., 2014, S. 99 + 141).

Nach durchgeführter Festlegung der Schlüsselprozesse lassen sich die Risiken nach erfolgter Identifikation beurteilen (Hunziker, Rautenstrauch, & Baumeler, 2008, S. 9). Zu jedem bestehenden Risiko soll demnach möglichst objektiv die Wahrscheinlichkeit des Eintretens und das potenzielle Schadensausmass geschätzt werden. Aufbauend auf den in Abbildung 3 gezeigten Kontrollkomponenten (Vorderseite des COSO-Würfels) lassen sich, nach erfolgter Risikobeurteilung, die für die Organisation relevanten Schlüsselprozesse mit den identifizierten und bewerteten Risiken verbinden und daraus Kontrollmassnahmen ableiten. Tabelle 3 zeigt eine exemplarische Möglichkeit, hierfür eine Risiko-Kontroll-Matrix anzuwenden.

Schlüsselprozesse		Schlüsselrisiken		Schlüsselkontrollen	
Nummer	Beschrieb	Nummer	Beschrieb	Nummer	Beschrieb
1	...	1	...	1	...
2	...	2	...	2	...
...	...	...	...	...	...

**Tabelle 3.** Beispiel einer Risiko-Kontroll-Matrix (eigene Darstellung angelehnt an Hunziker et al., 2008, S. 11)

Mithilfe der Risiko-Kontroll-Matrix lassen sich die IKS-Schlüsselprozesse, -risiken und -kontrollen verbinden. Der Vorgang wird innerhalb des COSO-Frameworks zur Kontrollkomponente «Kontrollmassnahmen» gezählt.

#### 1.4.4 Nutzen und Grenzen eines IKS

"Ein IKS hilft – je nach Definition des Wirkungsbereichs – eine verlässliche finanzielle Berichterstattung sicherzustellen, die Geschäftsprozesse effizienter und sicherer zu gestalten sowie Gesetze und Vorschriften einzuhalten, um einen möglichen Reputationsverlust oder sonstige Konsequenzen zu verhindern" (Sutter et al., 2014, S. 50). Zusätzlich weisen Sutter et al. (2014, S. 50–51) darauf hin, dass das IKS auch eine Hilfestellung beim Aufdecken von Schwachstellen und dem Optimieren von Prozessen einnimmt und durch die Prozess-Dokumentation weiterer Mehrwert generiert wird. Ein funktionierendes IKS stellt somit ein effektives und effizientes Führungsinstrument dar. Gemäss Ruud et al. (2018, S. 6) würde das IKS im besten Fall nicht den Charakter eines rein präventiven Instruments zur Abwehr negativer Einflüsse einnehmen, sondern würde als proaktive Sicherung der Erreichung der Unternehmensziele wahrgenommen werden.

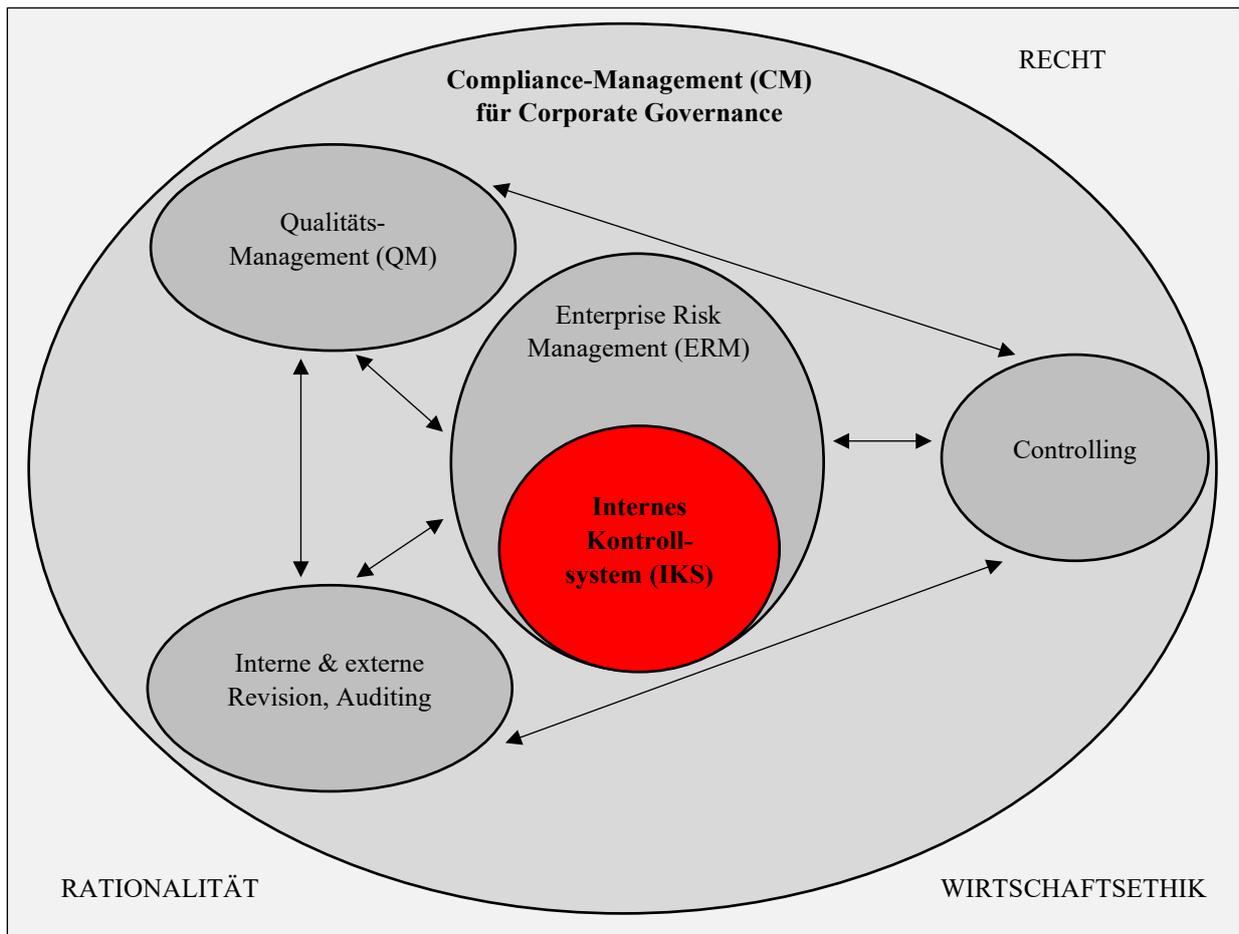
Zusätzlich können sich durch ein funktionierendes und auf die Organisation abgestimmtes IKS weitere Chancen bieten. So können etwa prozesstypische IKS-Risiken erkannt und gesteuert werden. Dadurch ist es möglich, das Risiko- und Kontrollbewusstsein innerhalb der Organisation zu steigern. Damit verbunden ist die Möglichkeit, Kontrolllücken aufzudecken und dadurch die Prozesstätigkeiten zu optimieren. Zudem kann mit einem funktionierenden IKS die Transparenz allgemeiner Prozesstätigkeiten gegenüber Anspruchsgruppen gesteigert werden (Sutter et al., 2014, S. 96). Gemäss Ruud et al. (2018, S. 6) kann ein wirksames IKS einer Organisation zusätzlich helfen, der Konkurrenz einen entscheidenden Schritt voraus zu sein.

"Obwohl ein funktionierendes IKS die Fehler- und Missbrauchsmöglichkeiten wirkungsvoll einschränkt, kann es keine absolute, sondern bloss eine angemessene Sicherheit bieten" (Eidgenössische Finanzverwaltung EFV, 2019, S. 8). Dementsprechend stellt ein IKS gemäss Sutter et al. (2014, S. 51) auch keine Garantie für die Erreichung strategischer Ziele sowie die Verhinderung falscher Entscheidungen durch die Geschäftsleitung dar. Zusätzlich ist anzumerken, dass aufgrund von Ressourcenknappheit, Fehlleistungen, Fraud oder auch ungewöhnlichen Geschäftsfällen (Auflistung nicht abschliessend) eine eingeschränkte Wirksamkeit eines IKS möglich ist (Eidgenössische Finanzverwaltung EFV, 2019, S. 8; Sutter et al., 2014, S. 51).

Darüber hinaus ist die nachfolgende Erläuterung hinsichtlich der von aussen auf die Organisation einwirkenden Risiken von grosser Wichtigkeit, um die Wirksamkeit eines IKS zu verstehen. Dabei wird auch ein Vergleich des IKS zum unternehmensweiten Risikomanagement (Enterprise Risk Management - ERM) angestellt.

Ein IKS fokussiert primär auf wesentliche, interne Geschäftsprozesse und adressiert schwerpunktmässig die Aufdeckung und Verhinderung von Risiken in Aktivitäten, welche die finanzielle Berichterstattung oder den Vermögensschutz tangieren können. Risiken, die von aussen an die Organisation heran gelangen, wie etwa politische, rechtliche oder marktwirtschaftliche Risiken, werden vom IKS nicht direkt erfasst. Solche Risiken sind Bestandteil eines unternehmensweiten Risikomanagements (Sutter et al., 2014, S. 51).

Abschliessend lassen sich die im obigen Abschnitt aufgeführten Einzelheiten zwischen dem IKS und dem ERM anhand der Abbildung 5 darstellen.

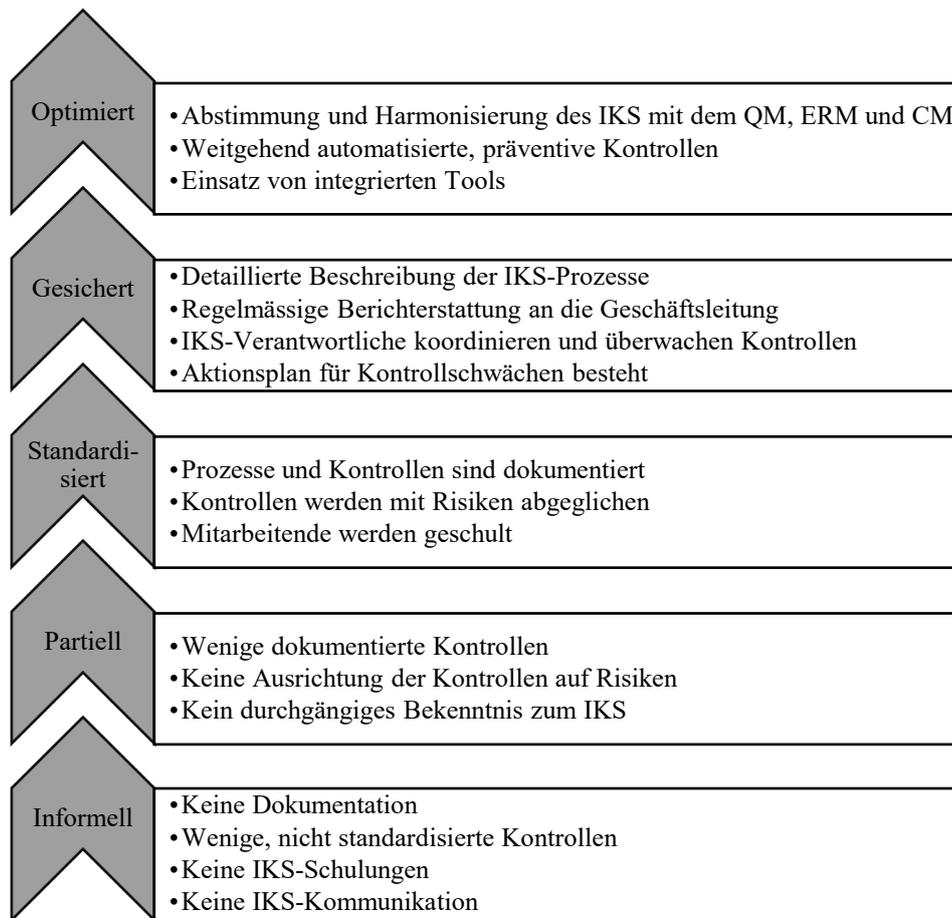


**Abbildung 5.** Das IKS im Zusammenhang als Teil des ERM und des übergeordneten CM (eigene Darstellung angelehnt an Sutter & Oeschger, 2021)

Das IKS bildet demnach einen Teil des ERM, welches in wechselseitiger Beziehung mit dem QM, dem Controlling sowie der externen/internen Revision bzw. dem Auditing steht. Aus ganzheitlicher Betrachtung lässt sich daraus folgern, dass die genannten Konzepte von zentraler Bedeutung für das CM, also auch im Sinne einer funktionierenden Corporate Governance eines Unternehmens, sind.

#### 1.4.5 IKS-Reifegrade bei KMU

Abbildung 6 zeigt eine Möglichkeit auf, einem IKS verschiedene Reifegrade zuzuordnen. Inhaltlich lassen sich die Einzelheiten für alle Unternehmensgrößen anwenden. Der Reifegrad «Optimiert» stellt dabei den höchsten IKS-Reifegrad dar.



**Abbildung 6.** Die fünf Reifegrade eines IKS (eigene Darstellung angelehnt an Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, 2007, S. 12; Sutter et al., 2014, S. 48)

Sutter et al. (2014, S. 48–50) weisen zum einen darauf hin, dass die beiden höchsten Reifegrade «Best-Practice»-Charakter aufweisen. Zum anderen bedeuten die drei untersten Reifegrade den «Status Quo» in etlichen Organisationen. Oftmals sind in diesen Fällen die Kontrollen nicht aufeinander abgestimmt sowie zum Teil ineffizient oder gar mangelhaft. Dabei ist es auch möglich, dass diese Kontrollen eher informell und unbewusst ablaufen. Aus diesen Gründen ist es für diese Fallstudie nötig, auf die Besonderheiten eines IKS bei KMU hinzuweisen und den Inhalt von Abbildung 6 für KMU zu konkretisieren.

In Abschnitt 1.4.1 wurde bereits auf die eingeschränkte Anwendbarkeit der Angaben des COSO-Frameworks zu amerikanischen SME in Bezug auf KMU in der Schweiz eingegangen. Besondere Beachtung muss dabei den spezifischen Charakteristika von KMU geschenkt werden, welche direkt auf die Ausgestaltung eines IKS wirken. So sind beispielsweise aufgrund begrenzt vorhandener Mittel oftmals nicht umfassende Risikobeurteilungen und Entwicklungen von Kontrollmassnahmen möglich. Des Weiteren lässt sich eine Funktionstrennung nicht oder nur eingeschränkt durchsetzen, da aufgrund der geringen FTE-Anzahl vielmals flache Hierarchiestufen bestehen und auch ein «Vier-Augen-Prinzip» schwer umzusetzen ist. Zudem ist ein KMU sehr von der Persönlichkeit der Unternehmerin beziehungsweise des Unternehmers geprägt. Diese Person bringt gleichzeitig wichtige Wertvorstellungen mit und beeinflusst den «Tone at the Top» massgebend. Eine interne Revision ist aufgrund begrenzter Ressourcen oftmals nicht vorhanden, weshalb eine wichtige Beurteilungsinstanz hinsichtlich eines IKS fehlt (Pfaff & Ruud, 2019, S. 114–124).

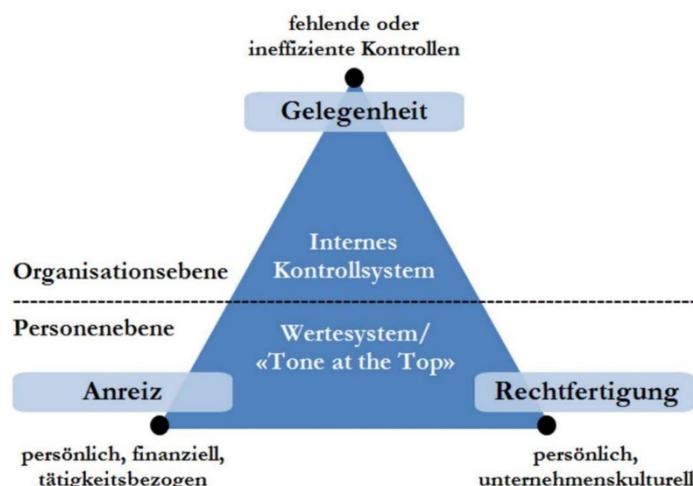
In Tabelle 4 werden Vorschläge aufgelistet, anhand derer Schweizer KMU ihr IKS aufgrund der oben genannten spezifischen Charakteristika stärken können.

Bereich	Vorschläge
Organisatorische Einbindung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Stärkung des Verwaltungsrats durch Einbindung von Finanzexperten und Einrichtung eines Audit Committee</li> <li>Einbindung des Managements in die Überwachung des IKS</li> <li>Outsourcing von Bereichen, welche nicht zu primär wertschöpfenden Prozessen gehören</li> <li>Einsatz von Standardsoftware und externer Expertise zur erhöhten Verlässlichkeit im Bereich der Buchführung/Rechnungslegung</li> </ul>
Kontrollkomponente Kontrollumfeld	<ul style="list-style-type: none"> <li>Besondere Beachtung und Einbettung des Kontrollumfelds in die Unternehmenskultur</li> <li>Etablierung eines Verhaltenskodex und eines klaren «Tone at the Top»</li> </ul>
Kontrollkomponenten Risikobeurteilung und Kontrollmassnahmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Setzen des Fokus auf bedeutende Risiken</li> <li>Keine Verwendung von mathematisch und/oder statistisch fundierten Analysen</li> <li>Verwendung von Risiko-Kontroll-Matrizen für die Dokumentation</li> <li>Einhaltung des «Vier-Augen-Prinzips», wenn immer möglich (besonders in Bereichen des Zahlungsverkehrs)</li> </ul>
Durchführung der Revision	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kein Opting-out anwenden (obwohl bei einer eingeschränkten Revision das IKS nicht geprüft wird, erhält die Geschäftsleitung zusätzliche Sicherheit durch die Durchführung einer Revision).</li> </ul>

**Tabelle 4.** Spezifische Vorschläge für Schweizer KMU in Bezug auf das IKS (eigene Darstellung angelehnt an Pfaff & Ruud, 2019, S. 114–124)

#### 1.4.6 IKS zur Verhinderung von Fraud

Ein wichtiger Nutzen eines funktionstüchtigen IKS ist die Unterstützung zur Verhinderung von Fraud (englischer Ausdruck insbesondere für «Betrug»). Fraud bezeichnet Handlungen, welche absichtlich begangen werden, um sich unrechtmässige Vorteile verschaffen zu können. Um die Frage zu beantworten, weshalb von Mitarbeitenden oder Führungskräften Fraud begangen wird, konstruierte Donald R. Cressey den Fraud-Triangle (Sutter et al., 2014, S. 33–35). Gemäss Cressey (1950) sind die Fraud-Komponenten «Gelegenheit», «Anreiz» und «Rechtfertigung» für das Begehen von Fraud ausschlaggebend. Diese müssen kumulativ gegeben sein, damit ein potenzielles Risiko für Fraud besteht. Abbildung 7 zeigt den Fraud-Triangle mit den drei genannten Komponenten.



**Abbildung 7.** Der Fraud-Triangle (Sutter et al., 2014, S. 35, basierend auf Cressey, 1950, S. 739ff.)

Dabei ist zu beachten, dass Organisationen mithilfe funktionierender Interner Kontrollen lediglich die Fraud-Komponente «Gelegenheit» reduzieren können. Den Komponenten «Anreiz» und «Rechtfertigung» kann mit einem zielführenden Wertesystem beziehungsweise «Tone at the Top» begegnet werden, um sie positiv zu beeinflussen (Sutter et al., 2014, S. 36).

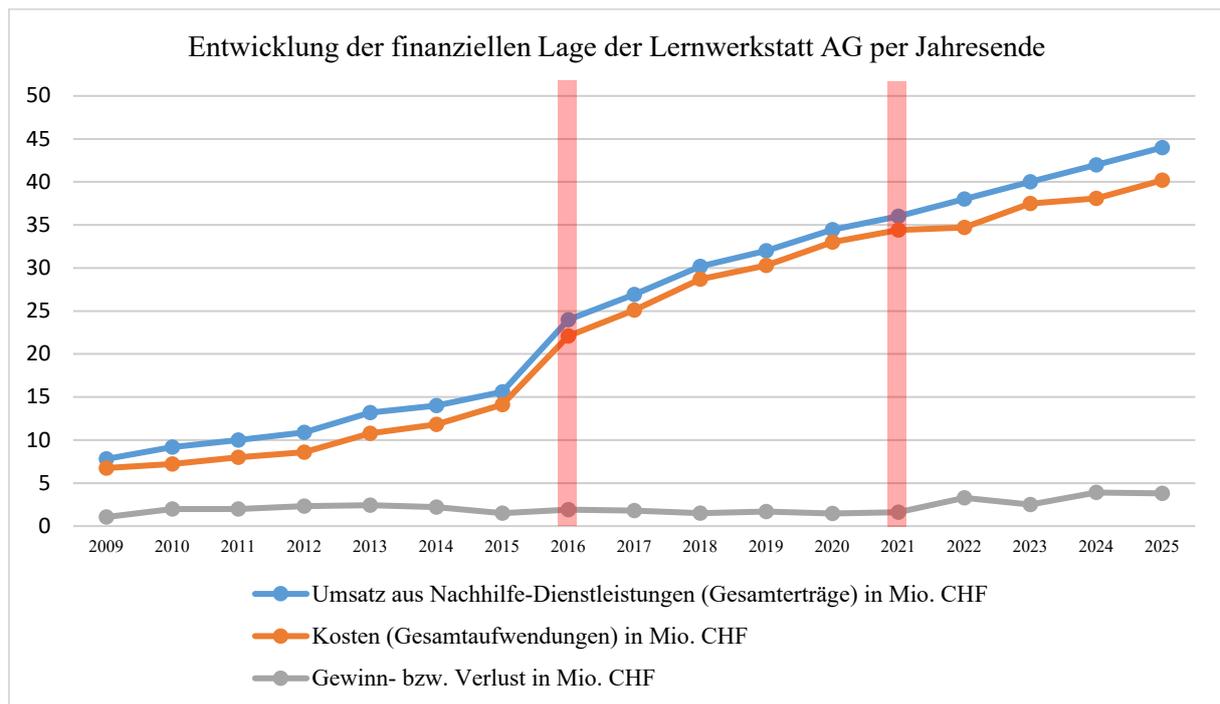
Gemäss Sutter et al. (2014, S. 36) können Anti-Fraud-Aktivitäten mit dem COSO-Framework – also den einzelnen Kontrollkomponenten – in Verbindung gebracht werden. Tabelle 5 zeigt mögliche Faktoren, welche das Risiko für Fraud mindern können, wobei die Auflistung nicht als abschliessend zu betrachten ist.

Kontrollkomponente	Anti-Fraud-Aktivitäten
Kontrollumfeld	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhaltenskodex und «Tone at the Top»</li> <li>• Einführung einer internen Revision</li> <li>• Etablierung von Standards sowie Förderung der Kontrollen bezüglich Fraud</li> <li>• Einrichtung von Ethik-Compliance-Hotline und Whistleblower-Programmen</li> </ul>
Risikobeurteilung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Durchführung von Fraud-Risiko-Beurteilungsprozessen mit Einbezug von geeignetem Personal</li> <li>• Durchführung der Risikobeurteilung grundsätzlich nicht nur auch operativer und finanzieller Sicht, sondern durchgehender Einbezug von Fraud-Risiken</li> </ul>
Kontrollmassnahmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dokumentation von Kontrollen sowie Verknüpfung mit Fraud-Risiken</li> <li>• Einführung effektiver Fraud-Kontrollen durch Implementierung von unterstützenden Technologien</li> <li>• Regelmässige Effektivitätsprüfung der Kontrollen</li> </ul>
Information und Kommunikation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planung und Durchführung von Fraud-Bewusstseinsstrainings, Sensibilisierung durch Aufklärungsarbeit</li> <li>• Kommunikation der Fraud-Thematik an alle Mitarbeitenden durch das Top-Management</li> <li>• Schaffung von Informationskanälen, wo Ungereimtheiten an relevante Stellen kommuniziert werden können</li> </ul>
Überwachung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wiederkehrende Beurteilung der Kontrollen</li> <li>• Verwendung unabhängiger Beurteilungen von der internen Revision zu den Fraud-Risiko-Programmen</li> </ul>

**Tabelle 5.** Verknüpfung von Anti-Fraud-Aktivitäten mit den Kontrollkomponenten des COSO-Frameworks (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 37)

## 1.5 Grundlagen für die Fragestellungen

Seit der Unternehmensgründung im Jahr 2004 ist die Lernwerkstatt AG, mit Ausnahme des Zeitraums der Weltwirtschafts- und Finanzkrise 2007/2008, stetig gewachsen. Per Anfang 2016 wurde zudem mit dem grössten Mitkonkurrenten auf dem Markt für Nachhilfedienstleistungen fusioniert (wobei nach wie vor der Name Lernwerkstatt AG als Unternehmensname verwendet wird). Die Fusion ist am sprunghaften Anstieg der Unternehmenszahlen im Jahr 2016 in Abbildung 8 zu erkennen. Im Mittel lag das Umsatzwachstum aus Nachhilfe-Dienstleistungen bei jährlich rund 12 Prozent in den Jahren 2009 bis 2020, wobei nach der Erholung von der Krise 2007/2008 markante Umsatzsteigerungen zu verzeichnen waren und die Lernwerkstatt AG seither als Branchen-Leader zu bezeichnen ist. Auch in Zukunft werden die finanzielle Lage und das Unternehmenswachstum als sehr stabil prognostiziert. Dafür wurde an der Strategiesitzung vom 22.02.2020 ein Zielwert von rund 5 Prozent jährliches Umsatzwachstum bis 2025 gesetzt (ein durchschnittliches Wachstum von 12% wie zwischen 2009 bis 2020 wurde nicht angestrebt, da in dieser Kennzahl auch die angesprochene Fusion eingerechnet ist). Dieser Zielwert ist jedoch seit Beginn der Covid-19-Pandemie ab dem zweiten Quartal 2020 weitaus höher zu erwarten. Dies aufgrund höher prognostizierter Nachfrage nach Nachhilfedienstleistungen während der pandemischen Lage. Abbildung 8 zeigt die historischen Veränderungen des Umsatzes aus Nachhilfe-Dienstleistungen (Gesamterträge), Gesamtkosten sowie verbuchtem Gewinn- bzw. Verlust seit 2009. Des Weiteren sind die prognostizierten Werte gemäss besagter Strategiesitzung für die Jahre 2021 bis 2025 mithilfe der weitergezogenen Linien ab dem Jahr 2021 dargestellt. Es ist zu beachten, dass dabei noch keine Anpassungen aufgrund der Covid-19-Pandemie gemacht wurden, also insbesondere der Umsatz als höher zu erwarten ist.



**Abbildung 8.** Entwicklung der finanziellen Lage der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung basierend auf fiktiven Zahlen)

Die Tabellen 6 und 7 zeigen die Bilanz und die Erfolgsrechnung nach den Bestimmungen des OR, wie sie auch im Rahmen der eingeschränkten Revision von der Auditoria AG, basierend auf den Zahlen per 31.12.2020, geprüft wurden.

<b><u>Aktiva (in CHF)</u></b>		<b><u>Passiva (in CHF)</u></b>	
<b>Umlaufvermögen (UV)</b>	<b>4'750'000</b>	<b>Fremdkapital (FK)</b>	<b>8'000'000</b>
Flüssige Mittel	2'500'000	<i>Kurzfristiges FK</i>	
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (FLL)	1'250'000	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (VLL)	1'000'000
Aktive Rechnungsabgrenzung (ARA)	1'000'000	Passive Rechnungsabgrenzung (PRA)	1'000'000
		<i>Langfristiges FK</i>	
		Bankdarlehen	2'500'000
		Hypotheken	3'000'000
		Rückstellungen	500'000
<b>Anlagevermögen (AV)</b>	<b>14'850'000</b>	<b>Eigenkapital (EK)</b>	<b>11'600'000</b>
Mobilien	1'000'000	Aktienkapital (AK)	10'500'000
Fahrzeuge	250'000	Gesetzliche Kapitalreserve	500'000
Immobilien	13'600'000	Gesetzliche Gewinnreserve	500'000
		Freiwillige Gewinnreserve	100'000
<i>Bilanzsumme</i>	<i>19'600'000</i>	<i>Bilanzsumme</i>	<i>19'600'000</i>

**Tabelle 6.** Bilanz per 31.12.2020 der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Zahlen)

<b>Konto</b>	<b>Betrag (in CHF)</b>
Umsatz aus Nachhilfe-Dienstleistungen (Gesamtertrag)	34'450'000
Gesamtaufwendungen	33'000'000
Gewinn	1'450'000

**Tabelle 7.** Erfolgsrechnung per 31.12.2020 der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Zahlen)

Neben der oben aufgeführten Bilanz sowie der Erfolgsrechnung war zudem der Anhang der Jahresrechnung Gegenstand der Prüfung. Dieser wird jedoch in dieser Fallstudie nicht aufgeführt. Eine Geldflussrechnung war nicht Teil der Prüfung, da diese gemäss dem SER nicht Teil des Prüfungsumfanges einer eingeschränkten Revision ist (EXPERTsuisse, 2015, S. 11).

Im nachfolgenden Kapitel 2 werden die zu lösenden Fragestellungen bezüglich der Revision und dem IKS im Kontext zur Beispielunternehmung Lernwerkstatt AG vorgestellt.

## 2. Fragestellungen

### Frage 1

Beschreiben Sie die aktuelle Situation der Lernwerkstatt AG hinsichtlich der durchzuführenden Revision. Ist davon auszugehen, dass auch in Zukunft die Revision nach derselben Art wie bis anhin durchgeführt wird? Wie schätzen Sie die Wahrscheinlichkeit für einen Wechsel der Revisionsart bezogen auf die Lernwerkstatt AG ein? Welche Folgen ergeben sich für die Lernwerkstatt AG sowie für die prüfende Person bei Änderung der Revisionsart? Nehmen Sie dabei auch konkret Bezug auf Abbildung 2, die Tabellen 6 und 7 sowie auf die passenden Gesetzesartikel gemäss OR/RAG.

### Frage 2

Aufbauend auf Frage 1: Was ergeben sich für Auswirkungen in Bezug auf die Freiwilligkeit bzw. Pflicht zur Implementierung eines IKS gemäss OR? Argumentieren Sie mithilfe der passenden Gesetzesartikel aus dem OR und ggf. passenden Nennung relevanter PS.

### Frage 3

Remo Oberstholzer ist Gründer, Miteigentümer (Mehrheitsaktionär), CEO und Präsident des Verwaltungsrats der Lernwerkstatt AG. Wie schätzen Sie diesen Umstand hinsichtlich des IKS und einer ordentlichen Revision ein? Argumentieren Sie zusätzlich entlang der Abbildung 5 in Bezug auf eine funktionierende Corporate Governance. Tipp: Nehmen Sie zudem die gebotenen Unterlagen und Zugangs-Links zum COSO-Framework und dem dazugehörigen COSO-Würfel (siehe Abschnitt 1.4.1) zur Hand.

### Frage 4

Bezugnehmend auf die Lernwerkstatt AG: Wie ist bei der Weiterentwicklung des IKS vorzugehen? Tipp: Nehmen Sie das Executive Summary des COSO-Frameworks sowie die Übersicht zum COSO-Würfel und dessen Prinzipien zur Hand. Argumentieren Sie entlang der dargelegten theoretischen und rechtlichen Aspekte und der unternehmensspezifischen Besonderheiten der Lernwerkstatt AG. Verwenden Sie für die Beantwortung der Frage die Tabellen 2 und 3 dieser Fallstudie und analysieren Sie auch die Chance, Fraud mithilfe des von Ihnen vorgeschlagenen IKS zu verhindern. Geben Sie nach erfolgter Kosten-Nutzen-Analyse eine abschliessende Einschätzung, welcher IKS-Reifegrad entlang der Abbildung 6 möglich und zugleich zielführend für die Lernwerkstatt AG wäre.

## Literaturverzeichnis

- Bundesamt für Statistik BFS. (2019, August 22). Kleine und mittlere Unternehmen. Abgerufen von <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/industrie-dienstleistungen/unternehmen-beschaeftigte/wirtschaftsstruktur-unternehmen/kmu.html>
- COSO. (2013). *Internal Control—Integrated Framework Executive Summary* (2. Auflage). Jersey City, NJ: AICPA. Abgerufen von <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf?web=1>
- Cressey, D. R. (1950). The criminal Violation of Financial Trust. In *American Sociological Review* (15. Auflage, S. 738–743). o. O.: American Sociological Association. Abgerufen von [https://www.jstor.org/stable/2086606?origin=crossref&seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2086606?origin=crossref&seq=1#metadata_info_tab_contents)
- Die Bundesversammlung - Das Schweizer Parlament. (2005, Dezember 1). Obligationenrecht. Revision. GmbH sowie Revisionsrecht. Abgerufen von <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=10112>
- Eidgenössische Finanzverwaltung EFV. (2019). *Leitfaden—Internes Kontrollsystem*. Bern. Abgerufen von [https://www.data.efv.admin.ch/accounting/d/downloads/4/48/IKS-Leitfaden\\_2019\\_d.pdf](https://www.data.efv.admin.ch/accounting/d/downloads/4/48/IKS-Leitfaden_2019_d.pdf)
- EXPERTsuisse. (o. J.). Prüfungsstandards. Abgerufen von <https://www.expertsuisse.ch/pruefungsstandards>
- EXPERTsuisse. (2013a). *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) Band Eingeschränkte Revision*. Zürich: EXPERTsuisse.
- EXPERTsuisse. (2013b). Schweizer Prüfungsstandards (PS) (Ausgabe 2013, Version Ausgabe 2013). Zürich: EXPERTsuisse.
- EXPERTsuisse. (2015). *Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)*. Zürich: EXPERTsuisse.
- Hunziker, S., Rautenstrauch, T., & Baumeler, A. (2008). *Identifikation und Dokumentation von Kontrollen im Rahmen eines Internen Kontrollsystems*. o. O.: Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ. Abgerufen von Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ website:

- [https://www.researchgate.net/profile/Thomas\\_Rautenstrauch/publication/46464445\\_Identifikation\\_und\\_Dokumentation\\_von\\_Kontrollen\\_im\\_Rahmen\\_eines\\_Internen\\_Kontrollsystems/links/02e7e529e4cc2594b3000000.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Thomas_Rautenstrauch/publication/46464445_Identifikation_und_Dokumentation_von_Kontrollen_im_Rahmen_eines_Internen_Kontrollsystems/links/02e7e529e4cc2594b3000000.pdf)
- Jäger, S. (2007). *Managerkontrolle und Unternehmenswert*. Zürich: Verlag Neue Zürcher Zeitung.
- KMU-Portal. (2015, August 12). Revision des Rechnungslegungsrechts (1.1.2013). Abgerufen von <https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/aktuell/gesetzesaenderungen-mit-auswirkungen-fuer-kmu/revision-des-rechnungslegungsrechts-1-1-2013.html>
- Peyer, M. (2009). *Das interne Kontrollsystem als Aufgabe des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle*. Zürich/St. Gallen: Dike Verlag.
- Pfaff, D., & Ruud, F. (2019). *Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS)* (8. Auflage). Zürich: Orell Füssli Verlag.
- Ruud, F., Kyburz, A., & Schramm, K. (2018). *Das Interne Kontrollsystem (IKS) in Schweizer Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors*. St. Gallen: Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St.Gallen ACA-HSG. Abgerufen von Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St.Gallen ACA-HSG website: [https://aca.unisg.ch/-/media/dateien/instituteundcenters/aca/hsg\\_aca\\_iks-studie\\_broschure-web\\_13062018.pdf](https://aca.unisg.ch/-/media/dateien/instituteundcenters/aca/hsg_aca_iks-studie_broschure-web_13062018.pdf)
- Sommerhalder, B. (2020). *Konzept zur Implementierung eines Internen Kontrollsystems (IKS) für eine private Spitex – Am Praxisbeispiel von CURAdomizil AG* [Unveröffentlichte Bachelor-Thesis]. Basel: Fachhochschule Nordwestschweiz FHNW.
- Sutter, E., Hunziker, S., & Grab, H. (2014). *IKS-Leitfaden* (2. Auflage). Bern: Haupt Verlag.
- Sutter, E., & Oeschger, S. (2021, März 29). *Darstellung der Konzepte wie QM, Auditing, ERM, IKS und Controlling*. Abgerufen von [https://moodle.fhnw.ch/pluginfile.php/1972555/mod\\_resource/content/0/REG\\_6\\_1\\_IKS\\_RM\\_u\\_Compliance\\_System\\_Uebersicht\\_von\\_SUTTER\\_E\\_OESCHGER\\_S.pdf](https://moodle.fhnw.ch/pluginfile.php/1972555/mod_resource/content/0/REG_6_1_IKS_RM_u_Compliance_System_Uebersicht_von_SUTTER_E_OESCHGER_S.pdf)

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1. Organigramm der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung basierend auf fiktiven Namen/Zahlen).....	4
Abbildung 2. Übersicht zur Revisionspflicht im Schweizer Gesetz (Sommerhalder, 2020, S. 11) .....	5
Abbildung 3. COSO-Würfel des COSO-Frameworks (Sutter et al., 2014, S. 23, basierend auf COSO, 2013, S. 6) .....	7
Abbildung 4. Kontrollbeziehungen im Organisationskontext einer AG unter Einbezug der involvierten externen Parteien (eigene Darstellung angelehnt an Jäger, 2007, S. 30; Sutter et al., 2014, S. 75) .....	8
Abbildung 5. Das IKS im Zusammenhang als Teil des ERM und des übergeordneten CM (eigene Darstellung angelehnt an Sutter & Oeschger, 2021) .....	11
Abbildung 6. Die fünf Reifegrade eines IKS (eigene Darstellung angelehnt an Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, 2007, S. 12; Sutter et al., 2014, S. 48) .....	12
Abbildung 7. Der Fraud-Triangle (Sutter et al., 2014, S. 35, basierend auf Cressey, 1950, S. 739ff.).	13
Abbildung 8. Entwicklung der finanziellen Lage der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung basierend auf fiktiven Zahlen) .....	15

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1. Aktienanteilseigner der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Namen/Zahlen).....	3
Tabelle 2. Typische IKS-Prozesse (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 141) .....	9
Tabelle 3. Beispiel einer Risiko-Kontroll-Matrix (eigene Darstellung angelehnt an Hunziker et al., 2008, S. 11) .....	9
Tabelle 4. Spezifische Vorschläge für Schweizer KMU in Bezug auf das IKS (eigene Darstellung angelehnt an Pfaff & Ruud, 2019, S. 114–124) .....	13
Tabelle 5. Verknüpfung von Anti-Fraud-Aktivitäten mit den Kontrollkomponenten des COSO-Frameworks (eigene Darstellung angelehnt an Sutter et al., 2014, S. 37).....	14
Tabelle 6. Bilanz per 31.12.2020 der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Zahlen) .....	16
Tabelle 7. Erfolgsrechnung per 31.12.2020 der Lernwerkstatt AG (eigene Darstellung, basierend auf fiktiven Zahlen) .....	16

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
CEO	Chief Executive Officer
CM	Compliance-Management
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ERM	Enterprise Risk Management
FTE	Full-Time-Equivalents
GV	Generalversammlung
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnologie
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
PS	Schweizer Prüfungsstandards
QM	Qualitäts-Management
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
SER	Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision
SME	Small and Medium Enterprises
Swiss GAAP FER	Schweizer Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Ziff.	Ziffer

## **Anhang**

Bericht der Revisionsstelle  
zur eingeschränkten Revision  
an die Generalversammlung der  
**Lernwerkstatt AG**  
Ahornstrasse 889  
4000 Basel

Zürich, 23. März 2021 /bp

Als Revisionsstelle haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der **Lernwerkstatt AG** für das am **31. Dezember 2020** abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für die Jahresrechnung ist der Verwaltungsrat verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, die Jahresrechnung zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

### **Auditoria AG**

Bernd Prüfer  
Zugelassener Revisor