Am 15. Juni 2011 führte die Treuhand-Kammer in Zusammenarbeit mit der ISACA [1] und der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ein Seminar zu den Erfahrungen der RAB aus ihrer Aufsichtstätigkeit zum Thema internes Kontrollsystem mit Schwerpunkt IT durch. Diese Erfahrungen werden im vorliegenden Artikel in anonymisierter Form zusammengestellt.

SILKE BRADTKE KAINDL

ERKENNTNISSE ZUR PRÜFUNG DES INTERNEN KONTROLLSYSTEMS

Aus der Sicht der RAB

Nachfolgend werden die Lehren aus der Aufsichtstätigkeit der RAB bezüglich der Prüfung des *internen Kontrollsystems (IKS)* unter Berücksichtigung der IT gemäss Schweizer und internationaler Prüfungsstandards [2] aufgezeigt.*

1. VORGEHEN DER RAB BEI DER ÜBERPRÜFUNG

Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften [3] erbringen, unterstehen seit dem 1. Januar 2008 der staatlichen Aufsicht der RAB [4]. Andere Revisionsunternehmen können sich freiwillig der Revisionsaufsicht unterstellen, sofern sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen [5].

Die RAB begann ihre Überprüfungstätigkeit am 1. April 2008. Die Grundzüge der Überprüfungstätigkeit der RAB sind im Revisionsaufsichtsgesetz und den entsprechenden Ausführungsbestimmungen geregelt [6]. Gegenstand der Überprüfung sind zum einen die Zulassungsunterlagen, die Prozesse im Bereich der Unabhängigkeit sowie das System zur internen Qualitätssicherung (sog. Firm Review) [7]. Zum anderen überprüft die RAB die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (sog. File Review) [8].

Der vorliegende Artikel behandelt nur Feststellungen zum IKS aus den File Reviews.

2. FESTSTELLUNGEN AUS DEN FILE REVIEWS [9]

Im Jahr 2011 setzte die RAB erstmals einen Schwerpunkt auf die Überprüfung des IKS durch die externen Revisionsstellen [10]. Die Prüfung des IKS war für die Revisionsstellen zum damaligen Zeitpunkt jedoch kein Novum. Sowohl ISA 315 [11] als auch PS 400 [12] verlangen vom Prüfer, das für die Abschlussprüfung relevante IKS zu verstehen. Selbst das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [13] aus dem Jahre 1998 erklärte bereits den «modernen Prüfungsansatz» als «risiko- und systemorientiert» und legte das Schwergewicht der Prüfung auf die Funktionsprüfung [14]. Hier ist die Berücksichtigung der generellen IT-Kontrollen [15] hervorzuheben. Die Abhängigkeit der Prozessabläufe von immer komplexeren Informationstechnologien wächst in den meisten Unternehmen in zunehmendem Masse.

2.1 Kategorisierung der Feststellungen

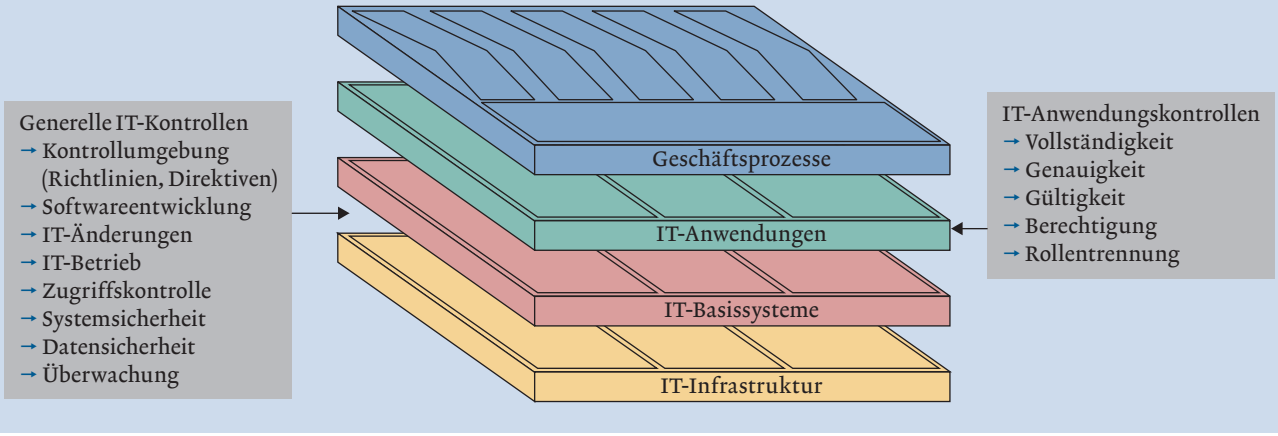
2.1.1 Prüfung der Existenz des IKS gemäss PS 890. Über die Ausgestaltung der Prüfungsstrategie entscheidet der Prüfer. In mittleren und kleineren Verhältnissen erachtet der Prüfer den aussagebezogenen Prüfungsansatz oft als den effizientesten Weg. Funktionsprüfungen werden, wenn überhaupt, nur in geringem Umfang durchgeführt. Deshalb sind in diesen Fällen spezielle Prüfungshandlungen für die Bestätigung der Existenz des IKS durchzuführen [16]. Diese Prüfungshandlungen gehen über eine reine Prüfung der Dokumentation des IKS hinaus. Das IKS existiert nur, wenn die Gesellschaft ein solches auch eingeführt hat und anwendet. Die Implementation des IKS ist kritisch zu hinterfragen. PS 890 listet folgende Anforderungen an die Existenz eines IKS auf [17]:

→ Das IKS ist vorhanden und überprüfbar (d. h. dokumentiert); → Das IKS ist den Geschäftsrisiken und der Geschäftstätigkeit angepasst; → Das IKS ist den zuständigen Mitarbeitern bekannt; → Das definierte IKS wird angewendet; → Es ist ein Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden.

Die RAB hat festgestellt, dass in vereinzelten Fällen die Prüfer die für die Abschlussprüfung relevanten Prozesse und Kontrollen entweder nur unzureichend beurteilt oder gar nicht aufgenommen haben. In den Arbeitspapieren fehlten die entsprechenden Nachweise, die die erforderlichen Prüfungshandlungen belegen sollten. Wie eine Existenz des IKS ohne ein grundlegendes Verständnis der Kontrollen beurteilt und bestätigt werden konnte, war aus diesem Grund für Dritte nicht nachvollziehbar. Falls der Prüfer die

SILKE BRADTKE KAINDL, CFA, DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFERIN, CISA, EIDG. REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE (RAB), BERN

Abbildung: **VIERSTUFIGES SCHICHTENMODELL**



Existenz ohne Prüfungshandlungen bejaht, stellt dies zwar einen Gesetzesverstoss [18] dar, bedeutet aber bei angemessenen Prüfungshandlungen für die Abschlussprüfung noch nicht zwingend ein Risiko einer Falschdarstellung im Abschluss.

2.1.2 Funktionsprüfungen gemäss ISA 315/ISA 330 bzw. PS 400. Anders verhält es sich, wenn sich ein Prüfer bei der Abschlussprüfung auf Kontrollen verlässt, die er nicht angemessen oder aber auch nicht geprüft hat. Bei diesen Fällen wurden nicht nur anzuwendende Berufsgrundsätze und Standesregeln [19] verletzt, sondern es besteht auch das Risiko, dass der Jahresabschluss falsch dargestellt worden ist, da der Umfang der Prüfungshandlungen in diesen Fällen zu gering ausgefallen ist.

Aus diesem Grund werden insbesondere diese Feststellungen im Folgenden beispielhaft aufgezeigt.

2.2 Feststellungen aus der Überprüfungstätigkeit der RAB

2.2.1 Prüfungsplanung. Ziel der Prüfungsplanung ist es, eine Strategie zur Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen für die Abschlussprüfung zu entwickeln. Hierbei spielen die Feststellung und Beurteilung von Risiken wesentlich falscher Angaben im Abschluss eine zentrale Rolle, um die Schlüsselprüfungsgebiete zu identifizieren. Eine wesentliche Grundlage bildet dabei das Verständnis über das IKS unter Berücksichtigung des Einflusses sowie der Komplexität der IT auf den Prozess der finanziellen Berichterstattung [20].

«Sobald die Prüfung spezielle IT-Kenntnisse erfordert, ist der Einbezug von IT-Spezialisten zu empfehlen.»

Das vierstufige Schichtenmodell [21] *(Abbildung)* zeigt vereinfacht die verschiedenen Ebenen der Prozesse sowie der zugrundeliegenden Ressourcen, die zur Beurteilung des IKS eine wesentliche Rolle spielen. Die beiden oberen Schichten beinhalten die wesentlichen Geschäftsprozesse und ihre automatisierten Teilprozesse. Darunter befindet sich die IT-Infrastruktur mit den generellen IT-Prozessen. Häufig ist der Prüfer auf die oberste Schicht fokussiert und vernachlässigt die Bedeutung der darunter liegenden Schichten.

In Abhängigkeit der identifizierten IT-abhängigen Risiken sind Anpassungen bei den geplanten Prüfungshandlungen und -verfahren vorzunehmen. Sobald die Prüfung spezielle IT-Kenntnisse erfordert, ist der Einbezug von IT-Spezialisten zu empfehlen.

Die RAB hat festgestellt, dass bei der Prüfung von Gesellschaften mit einer komplexen IT-Umgebung zumeist ein IT-Spezialist zur Prüfung hinzugezogen wurde. In einigen Fällen haben diese Spezialisten jedoch nicht an den relevanten Planungssitzungen der Prüfungsteams teilgenommen. Deren Teilnahme ist wichtig, da an diesen Sitzungen prüfungsstrategische Aspekte, signifikante Risiken sowie wichtige Kundeninformationen diskutiert werden, welche wiederum einen massgeblichen Einfluss auf die Prüfungsdurchführung haben [22].

Aus der Prüfungsdokumentation geht in diesen Fällen ebenfalls nicht hervor, inwiefern relevante Informationen zur IT (wie die Relevanz der Systeme und Anwendungen für die finanzielle Berichterstattung, Beurteilung der IT-Organisation, der Sicherheit und Verfügbarkeit der IT sowie der Funktionentrennung innerhalb der Systeme) bei der Planung der Prüfungsstrategie berücksichtigt wurden. Somit besteht grundsätzlich das Risiko, dass die prüfungsrelevanten Risiken im Zusammenhang mit den eingesetzten IT-Systemen und Anwendungen nicht aufgedeckt und beurteilt wurden. Abgesehen von den Risiken wird aber auf diese Weise auch die Möglichkeit zur Verbesserung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit des Planungsprozesses nicht genutzt [23].

2.2.2 Prüfungsdurchführung. Die für das Prüfungsurteil notwendigen Prüfungsnachweise erlangt der Prüfer durch die Durchführung von Prüfungshandlungen. Die Auswahl der Prüfungsverfahren basiert auf der Risikobeurteilung der einzelnen Prüfgebiete. Ob Funktionsprüfungen oder aussagebezogene Prüfungshandlungen – oder eine Kombina-

tion von beiden Prüfungsverfahren – angemessen sind, hängt von der Einschätzung des Prüfers hinsichtlich der Risiken wesentlich falscher Angaben im Abschluss ab [24]. Verlässt sich der Prüfer auf das Funktionieren des IKS, sollte sichergestellt sein, dass die internen Kontrollen in den relevanten Zeiträumen effektiv wirksam waren [25].

Die File Reviews ergaben verschiedenartige Feststellungen, die sowohl die Art, den Zeitpunkt und den Umfang der Prüfungshandlungen als auch die Verwendung von Prüfungsnachweisen vorangegangener Prüfungsperioden und der Arbeit interner Prüfer betreffen. Ein grundlegender Aspekt, der oftmals nicht ausreichend berücksichtigt wurde, ist die Abstützung auf Anwendungskontrollen [26], ohne eine angemessene Absicherung durch die generellen IT-Kontrollen [27] zu erreichen. Basiert die Prüfungsstrategie auf Funktionsprüfungen, welche automatische oder IT-abhängige Kontrollen beinhalten, sind die generellen IT-Kontrollen ebenfalls auf ihre Wirksamkeit hin zu prüfen [28]. Die Auswirkung nicht funktionierender genereller IT-Kontrollen auf Anwendungskontrollen und schlussendlich auf den Abschluss wurde wiederholt nur ungenügend beurteilt.

Auszugsweise werden nachfolgend einige dieser Feststellungen dargelegt.

Fall A: In diesem Fall hat der Prüfer die IKS-Dokumentation des zu prüfenden Unternehmens ohne Würdigung in seine Arbeitspapiere übernommen. Aus diesen Arbeitspapieren ging hervor, dass Befragungen mit dem Management und den zuständigen Personen durchgeführt wurden. Allerdings enthalten diese Arbeitspapiere keine Aussagen, welche Schlüsselkontrollen Gegenstand dieser Befragungen bildeten und zu welchen Ergebnissen diese führten. Ein Nachweis, dass die Kontrollen tatsächlich existieren und wirksam sind, konnte somit nicht erbracht werden. Nichtsdestotrotz hat sich der Prüfer auf das IKS abgestützt und den Umfang der aussageorientierten Prüfungshandlungen reduziert. Durch den fehlenden Nachweis eines funktionierenden IKS hätte aber mit einem erhöhten Kontrollrisiko gerechnet werden sollen. Dementsprechend hätte der Prüfer die kontrollbasierte Prüfungsstrategie anpassen sollen. Eine Anpassung hätte zu einer erheblich grösseren Anzahl von aussagebezogenen Prüfungshandlungen geführt [29].

Fall B: Eine andere Art von Feststellungen im Zusammenhang mit der Prüfung des IKS betrifft die Zeitdimension der Prüfungshandlungen. Die RAB hat festgestellt, dass sich der Prüfer auf die Ergebnisse der IKS-Prüfung aus dem Vorjahr verlassen hat, ohne sicherzustellen, dass die Kontrollen in der Prüfungsperiode immer noch wirksam waren. Insbesondere bei der Prüfung der generellen IT-Kontrollen ist aufgefallen, dass der Prüfer zwar die Behebung der festgestellten Mängel aus Vorjahresprüfungen bei den Gesellschaften weiterverfolgt hat. Ob die im Vorjahr als wirksam beurteilten Kontrollen der IT-Prozesse aber im laufenden Jahr Änderungen erfahren haben, war nicht Gegenstand der Prüfung. Wenn sich ein Prüfer auf die Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Kontrollen aus vorangegangenen Prüfungen abstützen will, dann soll der Prüfer mit geeigneten Prüfungshandlungen sicherstellen, dass keine Änderungen in der Ausgestaltung dieser Kontrollen erfolgt sind [30]. Andernfalls steigt das Risiko für den Prüfer, worauf dieser mit zusätzlichen Prüfungshandlungen reagieren sollte.

Fall C: Ein weiteres Beispiel hinsichtlich der Zeitdimension betrifft die Berichtsperiode. Gewöhnlich werden die Prüfungshandlungen zu Funktionsprüfungen bereits vor der Abschlussprüfung durchgeführt. Hier wurde übersehen, dass die Wirksamkeit der Kontrollen, einschliesslich der generellen IT-Kontrollen und der Anwendungskontrollen aber über den gesamten Berichtszeitraum zu beurteilen ist. Dies bedeutet, dass zu den unterjährig erlangten Prüfungsnachweisen weitere Prüfungsnachweise bezüglich bedeutsamer Änderungen an diesen Kontrollen für den verbleibenden Zeitraum einzuholen sind [31].

Fall D: Falls eine Unternehmung über eine interne Revision verfügt, die der Prüfer als für die Abschlussprüfung relevant eingeschätzt hat, ist festzulegen, ob und in welchem Umfang Arbeiten der internen Revision verwendet werden sollen [32]. Die Untersuchung, Beurteilung und Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des IKS ist vielfach Teil des Auftrages der internen Revision [33]. Eine Abstützung des Prüfers auf die Arbeiten der internen Revision ist somit in diesen Fällen grundsätzlich zweckmässig. Allerdings wurde in diesem Fall die Objektivität, Kompetenz und die professionelle Sorgfalt der internen Revision nicht beurteilt [34]. Die Dokumentation und die Ergebnisse der Arbeiten der internen Revision zum IKS wurden in die Arbeitspapiere des Prüfers übernommen, ohne diese auf deren Angemessenheit hin zu würdigen [35]. Auch wurden keine weiteren Prüfungshandlungen unternommen, um einzuschätzen, ob die Prozesse und Kontrollen durch die interne Revision im notwendigen Umfang und der notwendigen Tiefe aufgenommen und die Ergebnisse adäquat festgehalten wurden. Ob die Qualität der verwendeten Arbeiten für die Abschlussprüfung angemessen war, konnte in diesen Fällen nicht beurteilt werden. Die Wirksamkeit des IKS konnte aufgrund dieser Feststellungen nicht nachgewiesen werden. Die Prüfer hätten sich deshalb auch nicht ohne zusätzliche Prüfungshandlungen auf das IKS abstützen dürfen.

Fall E: Der Prüfer hat die interne Revision beauftragt, die Wirksamkeit der generellen IT-Kontrollen zu testen. Die interne Revision hat die Prüfungen durchgeführt und die Ergebnisse in diversen Berichten festgehalten. Der Prüfer hat die Berichte als auch die Schlussfolgerungen in seine Arbeitspapiere übernommen. Die zugrundeliegenden Prüfungsnachweise verblieben jedoch bei der internen Revision und wurden nicht durch den Prüfer kritisch genug beurteilt. Auch konnte der Prüfer nicht die Zweckmässigkeit der ausgewählten Stichproben nachweisen, die für die Tests der Kontrollen herangezogen wurden [36]. Deshalb hat der Prüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt, um sich auf die Wirksamkeit der generellen IT-Kontrollen verlassen zu können. Zusätzlich hat der Prüfer seine Pflichten bezüglich der Archivierung der Arbeitspapiere [37] verletzt.

Fall F: Der Einsatz von Standardsoftware, insbesondere von ERP-Systemen [38] wurde im vorliegenden Fall mit funktionierenden generellen IT-Kontrollen und Anwendungskontrollen gleichgestellt. Zum einen wurde die Bedeutung des ERP für die Abschlussprüfung unterschätzt und die damit verbundenen Risiken nicht kritisch beurteilt. Zum anderen hat der Prüfer nicht berücksichtigt, dass die Sicherheit einer Standardsoftware abhängig ist von deren Parametrisierungsgrad, Konfiguration und Komplexität in der Anwendung. Fehler bei der Einführung und Konfiguration können eine falsche Verarbeitung verursachen oder das bestehende IKS umgehen. Ein ERP mit einer tiefen Maturität bzw. Module unterschiedlicher Maturität in einem Standardsoftwarepaket können ebenfalls zu Fehlern bei der Verarbeitung führen. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein ERP-System einen bedeutenden Einfluss auf die Prozesse der Unternehmung hat. Somit sind die Kontrollrisiken aus dem Einsatz des ERP zu beurteilen und das Prüfungsrisiko durch spezifische Prüfungshandlungen zu minimieren [39]. Beispielsweise geben die Zahl der Nutzer sowie die Gestaltung der Zugriffsrechte und der Funktionentrennung wichtige Anhaltspunkte hinsichtlich der Wirksamkeit der generellen IT- und Anwendungskontrollen.

Fall G: Die RAB hat hingegen auch Abschlussprüfungen durchgesehen, bei denen das IKS, insbesondere die generellen IT-Kontrollen, angemessen geprüft wurde. Oftmals wurden hierbei Schwachstellen identifiziert. Um die festgestellten Schwachstellen zu kompensieren, hat der Prüfer in diesem Fall teilweise alternative Prüfungshandlungen durchgeführt. Allerdings konnten diese Prüfungshandlungen nicht vollständig die damit verbundenen Kontrollrisiken abdecken. Beispielsweise hat der IT-Prüfer dieses Falles die Daten aus den Buchungsjournalen des geprüften Unternehmens extrahiert und ausgewählte Standardauswertungen mittels eines elektronischen Datenanalyse-Tools generiert [40]. Allerdings hatte es der Prüfer unterlassen, die der Prüfung zugrundeliegenden Daten auf Vollständigkeit zu testen. Auch wurde nicht geprüft, welche Personen in der Berichtsperiode Zugriff auf die Funktionen und Daten der relevanten Systeme hatten und ob die Berechtigungen überhaupt dem jeweiligen Jobprofil entsprachen. So wären weitere Prüfungshandlungen notwendig gewesen, um für die generellen IT-Kontrollen kompensierende Kontrollen zu finden, welche die Zuverlässigkeit der darauf basierenden Anwendungskontrollen stützen können [41].

Fall H: Abschliessend werden Feststellungen im Zusammenhang mit der Auslagerung von Geschäftsaktivitäten an einen Dienstleister dargelegt. Hier wurden IT-Services von einem externen Dienstleister bezogen. Der Prüfer der auslagernden Gesellschaft hat es allerdings unterlassen, die Bedeutung der Inanspruchnahme der Dienstleistungsorganisation auf das IKS und die Abschlussprüfung zu beurteilen [42]. Ein Bericht über die Beschreibung und Ausgestaltung bzw. über die Wirksamkeit der Kontrollen der Dienstleistungsorganisation wurde auch nicht eingeholt [43]. Diese Geschäftsaktivitäten hätten allerdings bei der Beurteilung der Wirksamkeit des IKS berücksichtigt werden sollen. Mit Auslagerungen sind oftmals erhöhte Risiken verbunden, denen die Prüfer nicht immer in einem ausreichenden Masse Beachtung schenken. Falls der Prüfer nicht in der Lage ist, ein angemessenes Verständnis über die bezogenen Dienstleistungen zu erlangen, sind weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen [44]. Andernfalls ist nicht sichergestellt, dass die damit verbundenen Risiken falscher Darstellungen im Abschluss identifiziert und begegnet werden konnten. Weiter hat der Prüfer die Übernahme der für den Abschluss re-

levanten Daten von der Dienstleistungsorganisation in die Anwendung für die Abschlusserstellung nicht bezüglich Korrektheit und Vollständigkeit geprüft.

2.2.2 Prüfungsabschluss. Die Revisionsstelle hat im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat unter anderem über die Feststellungen zum IKS [45] zu berichten. Die vom Prüfer festgestellten Schwächen im IKS, wie beispielsweise Mängel bei den generellen IT-Kontrollen oder Kontrolldefizite im Prozess der finanziellen Berichterstattung, wurden jedoch nicht immer im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat aufgeführt. Andere Berichterstattungen [46] fanden nicht statt, obwohl aus den Arbeitspapieren klar hervor ging, dass die vom Prüfer identifizierten Schwächen als bedeutsam beurteilt wurden.

3. FAZIT UND AUSBLICK

3.1 Ergebnis. Die RAB hat bei der Durchführung von File Reviews Verbesserungsbedarf bei der Prüfung des IKS, überwiegend im IT-Bereich, festgestellt. Einerseits betreffen die gemachten Feststellungen die gesetzliche Existenzprüfung des IKS und die Berichterstattung über die Schwachstellen des IKS. Andererseits wurden Mängel bei der Abschlussprüfung festgestellt, bei denen sich die Prüfer auf ein funktionierendes IKS abgestützt haben, ohne die Wirksamkeit des IKS ausreichend geprüft zu haben. Insbesondere basierte die Prüfung auf Anwendungskontrollen sowie IT-abhängigen Kontrollen, obwohl die generellen IT-Kontrollen nicht angemessen bzw. gar nicht geprüft wurden. Auch konnte vermehrt nicht nachgewiesen werden, dass diese Kontrollen über den ganzen Prüfungszeitraum wirksam waren.

3.2 Schwerpunkte der RAB für die Überprüfungen im 2012. Die RAB hat Fortschritte gegenüber den Vorjahren bei der Prüfung und Beurteilung des IKS und der Abstützung der Prüfungshandlungen auf Anwendungskontrollen sowie IT-abhängigen Kontrollen verzeichnen können. Um eine weitere positive Entwicklung in diesem Bereich zu fördern, wird die RAB den bestehenden Schwerpunkt «Prüfungshandlungen im Bereich der IT» [47] auch im Jahr 2012 beibehalten. Dies soll zur Steigerung der Effizienz und Effektivität bei der Prüfung beitragen.

3.3 Seminar der Akademie der Treuhand-Kammer. «IKS, Prozessprüfungen, PS 890 und IT-Audit: Lehren aus der Aufsicht der RAB» [48].

Die Akademie der Treuhand-Kammer wiederholt im 2012 die Durchführung des bereits im 2011 stattgefundenen Seminars über die Feststellungen der RAB. Ziel ist es, die Feststellungen der RAB zum IKS, mit besonderem Fokus auf die IT, zu besprechen und Lösungsvorschläge zu bieten. In deutscher Sprache findet das Seminar am 5. Juni 2012 in Zürich, auf Französisch am 7. Juni 2012 in Lausanne statt. ■

Anmerkungen: *Die Autorin gibt ausschliesslich ihre persönliche Meinung wieder und bindet die RAB in keiner Weise. **1)** Information Systems Audit and Control Association (ISACA) ist der Berufsverband der IT-Prüfer. **2)** Insbesondere ISA 315 – Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds; ISA 330 – Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken; PS 400 – Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 – Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie sowie PS 890 – Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems. **3)** Als solche gelten Gesellschaften, die a) Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, b) Anleihensobligationen ausstehend haben, c) mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a) oder b) beitragen (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Obligationenrecht, OR; SR 220). **4)** Art. 7 Abs. 1 Revisionsaufsichtsgesetz (RAG; SR 221.302). **5)** Art. 7 Abs. 2 RAG. **6)** Art. 16 RAG, Art. 28 ff. Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3), Art. 7 ff. Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 (ASV-RAB; SR 221.302.33). **7)** Das Vorgehen der RAB bei der Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ist im «Aufsichtskonzept für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen» auf www.revisionsaufsichtsbehörde.ch erläutert. **8)** Beim «File Review» wird mittels stichprobenartiger Durchsicht von Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung von Publikumsgesellschaften überprüft, ob die Vorschriften zur Qualitätssicherung sowie die anwendbaren Berufsstandards eingehalten werden. **9)** Die Feststellungen betreffen die File Reviews, die von April 2008 – Dezember 2011 bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durchgeführt wurden. **10)** Die am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen neuen Bestimmungen des Obligationenrechts verlangen u. a., dass die Revisionsstelle prüft, ob ein internes Kontrollsystem für die finanzielle Berichterstattung existiert (Art. 728 a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Weiter bestimmt Abs. 2 des gleichen Artikels, dass die Revisionsstelle bei der Durchführung und der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem berücksichtigt. **11)** International Standards on Auditing (ISA) 315.12. **12)** Schweizer Prüfungsstandards der Treuhand-Kammer (PS) 400.2. **13)** HWP 1998, Band 2, Abschnitt 3.21, Seite 108; Abschnitt 3.24, Seite 130 sowie Abschnitt 3.321, Seite 168. **14)** bisherige Bezeichnung: verfahrensorientierte Prüfung. **15)** In ISA 315.A96 werden die generellen IT-Kontrollen definiert. PS 890 erläutert ebenfalls den Begriff. **16)** PS 890 erläutert im Kapitel «B. Prüfung der Existenz des IKS» die erforderlichen Prüfungshandlungen. **17)** PS 890 Ziff. VII lit. a). **18)** Art. 728 a Abs. 1 Ziff. 3 OR. **19)** Auf die jeweiligen Standards wird im Zusammenhang mit den nachfolgend aufgeführten Feststellungen verwiesen. **20)** HWP (2009), Band 2, Seite 107–110. **21)** «Vorgehensmodell IT-Risikoanalyse» des Fachstabs für Informatik der Treuhand-Kammer zur Erkennung von IT-Risiken sowie die Erhebung und Beurteilung der generellen IT-Kontrollen. http://www.treuhandkammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=85594. **22)** ISA 300.5 verlangt, dass Mitglieder des Prüfungsteams mit Schlüsselfunktionen in die Planung der Prüfung eingebunden werden und an der Planungsbesprechung teilnehmen. **23)** ISA 300.A4. **24)** ISA 500.4 ff. und PS 500.2 ff.; HWP (2009), Band 2, Abschnitt 3, ab Seite 185. **25)** ISA 330.9 ff. und PS 400.34; HWP (2009), Band 2, Abschnitt 3, Seite 191. **26)** ISA 315. A97. Siehe hierzu auch das «Vorgehensmodell Anwendungsprüfung» des Stabs für Informatik der Treuhand-Kammer zur Entwicklung eines integrierten Prüfungsansatzes zur Identifikation und Prüfung der relevanten Geschäftsprozesse und der entsprechenden IT-Anwendungen. **27)** ISA 315.A96; PS 890 Kapitel «B. Prüfung der Existenz des IKS», Paragraph 6. **28)** ISA 330.10 Bst. b: Die generellen IT-Kontrollen sind als mittelbare Kontrollen im Zusammenhang mit den Anwendungskontrollen zu sehen. **29)** HWP (2009), Abschnitt 3.3.1, Seite 200. **30)** ISA 330.14 und ISA 330.A39 sowie PS 400.36. **31)** ISA 330.12. **32)** ISA 610.6 Bst. A. **33)** ISA 610.7 Bst. A. **34)** ISA 610.9 und PS 610.13. **35)** ISA 610.11 und PS 610.16. **36)** ISA 330.9; ISA 500.6 und ISA 500.10 sowie PS 400.31; PS 500.2 und PS 500.10. **37)** ISA 230.15 und PS 230.13; Art. 730 c OR; HWP (2009), Band 2, S. 262. **38)** Enterprise Ressource Planning-Systeme wie zum Beispiel SAP. **39)** PS 401.7 und PS 401.11. **40)** Gemäss ISA 240.32 Bst. hat der Prüfer die Angemessenheit von im Hauptbuch erfassten Journaleinträgen und von anderen bei der Abschlusserstellung vorgenommenen Anpassungen zu prüfen. **41)** ISA 330.17. **42)** ISA 402.7 und PS 402.2. **43)** ISA 402.8 Bst. b Bericht Typ 1 bzw. ISA 402.8 Bst. c Bericht Typ 2. **44)** ISA 402.12. **45)** Art. 728 b Abs. 1; Rundschreiben 1/2009 der RAB über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat (RS 1/09). **46)** Das HWP (2009) lässt ausdrücklich den Verweis auf den Management Letter im umfassenden Bericht an den VR zu. **47)** Siehe den Tätigkeitsbericht 2011 der RAB, welcher voraussichtlich im April 2012 veröffentlicht wird. **48)** www.academies.ch/mm/akademie_Plan_2012_d_02.pdf; Seminar-Nummer: 212 017.