

10 Jahre
Ans
Anni



Jubiläumsbeilage
Plaquette d'anniversaire
Scritto commemorativo



Inhaltsverzeichnis

3	Einleitung	
9	Anniversary FAOA	
10	The Future (of) Audit	
14	Ein offener und respektvoller Umgang zur Erreichung gemeinsamer Ziele	
17	Die Aufsicht über die Revision – mehr als nur das Durchsetzen von Berufsstandregeln	
20	Key Audit Matters: Une transparence bienvenue	

Einleitung

Am 1. September 2007 hat die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ihre operative Tätigkeit aufgenommen. Zeit um einen Rückblick auf die ersten zehn Jahre zu tätigen. Dieser Beitrag soll zuerst die Entwicklungen der letzten zehn Jahre in der Revisionsaufsicht aufzeigen und dann ein Fazit ziehen zur Frage: Hat sich die Qualität der von den Revisionsgesellschaften angebotenen Revisionsdienstleistungen über die zehn Jahre verbessert? Am Schluss sollen noch kurz die Herausforderungen der Zukunft und ein allfälliger regulatorischer Handlungsbedarf thematisiert werden.

Die Texte in diesem Beitrag stammen mehrheitlich aus den jährlichen Tätigkeitsberichten der RAB. Zur Vereinfachung der Lesbarkeit wurde nicht immer auf die entsprechenden Tätigkeitsberichte verwiesen.

- Rückblick (die Aufbauphase, Aufsicht über die Prüfgesellschaften, Recht und Internationales, Zulassungsverfahren)
- Hat sich die Qualität der Revisionsdienstleistungen verbessert? Ergebnisse der Inspektionstätigkeit.
- Was sind die Herausforderungen der Zukunft, regulatorischer Handlungsbedarf

Rückblick

Die Aufbauphase

(Tätigkeitsbericht der RAB 2006–2007)

Die organisatorischen Bestimmungen des RAG wurden vom Bundesrat auf den 1. November 2006 in Kraft gesetzt, um den Aufbau der Aufsichtsbehörde zu ermöglichen. Nach der Festlegung einer zweckmässigen inneren Struktur und dem Bezug passender Büroräumlichkeiten war die RAB im ersten Halbjahr 2007 vor allem damit beschäftigt, die operative Phase ab September 2007 vorzubereiten. Im Frühjahr 2007 wurden die ersten Arbeitsverträge abgeschlossen.

In dieser Zeit wurden folgende Grundlagen erarbeitet:

- Ein Verhaltenskodex, der Gewähr dafür bietet, dass alle RAB-Mitarbeitenden und der Verwaltungsrat ihre Tätigkeit unabhängig und frei von Interessenkonflikten ausüben
- Die Bereitstellung der Informatik, damit Zulassungsgesuche ab September 2007 online über das Internetportal der RAB gestellt werden konnten
- Wegleitung sowie Hilfsmittel zu den einzelnen Anmeldungsschritten für die Gesuchstellung
- Ausarbeitung des Aufsichtskonzeptes für den Beginn der Inspektionstätigkeit ab zweitem Quartal 2008
- Mitwirkung an der Ausarbeitung der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)
- Ausarbeitung des Rundschreibens 1/2007, welches die Voraussetzungen für die Zulassung näher erläutert.

Am 1. September 2007 trat das neue Revisionsaufsichtsgesetz in Kraft. Es ist die formelle Grundlage für die Tätigkeit der RAB und regelt insbesondere die Zulassung von Personen und Unternehmen zur Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen, die Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften (bzw. ab 2015 von Gesellschaften des öffentlichen Interesses) und die internationale Zusammenarbeit im Bereich der Revisionsaufsicht.

Die RAB ist als öffentlichrechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestaltet. Sie finanziert sich ausschliesslich über Gebühren und Aufsichtsabgaben der zugelassenen Personen und Revisionsgesellschaften und ist somit selbsttragend. Die RAB führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Finanzhaushaltes des Bundes und belastet ihn nicht.

Aufsicht über die Prüfgesellschaften

Nachdem am 1. April 2008 die Verordnung der RAB über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen in Kraft trat, begann die RAB im April 2008 mit den ersten Inspektionen. Im Rahmen der erstmaligen Inspektionen betrug bei den grossen Revisionsunternehmen der Anteil der Prüfungen der internen Prozesse (Firm Review) ca. 50% des gesamten Inspektionsaufwandes. Die restlichen 50% entfielen auf die Durchsicht der Arbeitspapiere (File Review). In den zehn Jahren haben sich diese Anteile zugunsten der Durchsicht der Arbeitspapiere verschoben. Der Fokus der Inspektionstätigkeit liegt heute bei der Überprüfung der Arbeitspapiere einzelner Mandate.

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen mindestens alle drei Jahre einer Inspektion zu unterziehen. Die grössten in der Schweiz tätigen Gesellschaften (Big 5) werden jedoch jährlich inspiziert. Die RAB führt keine «Revision der Revision» durch. Vielmehr bleibt die Überprüfung auf risikoorientierte Schwerpunkte beschränkt.

Die RAB erstellt einen Bericht, in dem die festgestellten Mängel beschrieben werden. Er enthält auch einen Katalog der vereinbarten Massnahmen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes. Der Bericht ist nicht öffentlich, der verantwortliche Revisionsexperte ist jedoch verpflichtet, die Feststellungen dem Audit Committee des entsprechenden Prüfungsmandates bekannt zu geben.

Die Zahl der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hat sich in den zehn Jahren verschiedentlich verändert. Ende 2008 waren 37 Unternehmen zugelassen (davon 35 provisorisch). Die grosse Anzahl ist damit begründet, dass sich viele Unternehmen freiwillig der Aufsicht unterstellen wollten (13 Unternehmen per 31.12.2008). Bis Ende 2010 reduzierte sich diese Anzahl auf

21 zugelassene Unternehmen, wovon nur noch 4 Unternehmen sich freiwillig der Aufsicht unterstellten. Mit dem Übertrag der Kompetenzen zur Aufsicht der Prüfgesellschaften von Finanzunternehmen von der FINMA zur RAB 2015 (Bündelung der Kompetenzen, siehe unten) erhöhte sich die Anzahl der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Per Ende 2017 sind 31 Unternehmen der Aufsicht der RAB unterstellt (davon 7 nur als DUFI-Prüfgesellschaften zugelassen, sowie 2 ausländische Revisionsunternehmen).

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, welche sich bei der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde PCAOB registriert haben, unterliegen nach US-amerikanischen Recht der Überprüfungspflicht durch das PCAOB. Die RAB hat mit dem PCAOB eine Protokollerklärung unterzeichnet, die es ermöglicht gemeinsame Inspektionen durchzuführen. Im Jahr 2011 wurden die zwei ersten «Joint Inspections» durchgeführt. Die Zusammenarbeit mit dem PCAOB hat sich über die Jahre laufend verbessert und wird weiter optimiert.

Seit dem 1. Januar 2015 liegt die Aufsichtskompetenz über sämtliche Revisions- und Prüfungsdienstleistungen, welche gegenüber Gesellschaften des öffentlichen Interesses erbracht werden, ausschliesslich bei der RAB. Mit der Übertragung der Aufsichtskompetenz von der FINMA an die RAB wurde die Organisationsstruktur der RAB um den neuen Geschäftsbereich Regulatory Audit erweitert. Die getrennte Organisation der Bereiche Financial Audit und Regulatory Audit widerspiegelt die grundsätzliche Trennung der Rechnungs- und Aufsichtsprüfung. Die Inspektionen für den Financial und Regulatory Audit werden jedoch koordiniert und gemeinsam durchgeführt, um für die Revisionsunternehmen Doppelspurigkeiten zu vermeiden.

Auf die Resultate der Inspektionstätigkeit wird in Kapitel 2 näher eingegangen.

Recht

Bis Ende 2008 gingen 10'909 Zulassungsgesuche bei der RAB ein (Tätigkeitsbericht RAB, 2008). Die Rechtsabteilung beschäftigte sich in der Anfangsphase der RAB insbesondere mit Beschwerden gegen abgewiesene Zulassungsgesuche. Die meisten Beschwerden bezogen sich dabei auf nicht anerkannte Ausbildung, fehlende Fachpraxis und unbescholtener Leumund. Bundesverwaltungsgericht und Bundesgericht bestätigten in den überwiegend meisten Fällen die Praxis der RAB.

Seit Beginn und bis heute war das Thema Unabhängigkeit der häufigste Grund für Beschwerden gegen Verfügungen der RAB. In den letzten zehn Jahren wurden vom Bundesverwaltungsgericht resp. Bundesgericht 27 Urteile gefällt, die sich mit der Frage der Unabhängigkeit bei der Prüfung von KMU befassen haben. In sämtlichen Urteilen sind die Gerichte zum Schluss gekommen, dass die Vorgaben des Gesetzgebers von der RAB korrekt umgesetzt wurden. Das zeigt, dass sich die RAB konsequent an die bestehenden Regelungen gehalten hat und über die Zeit auch keine Verschärfung ihrer Praxis vorgenommen hat. Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist für den Berufsstand der Prüfer unbestrittenermassen von fundamentaler Bedeutung. An die Unabhängigkeit der Revisionsstelle werden vom Gesetzgeber und der Öffentlichkeit zurecht hohe Anforderungen gestellt. Die RAB wird den Weg der Ahndung von Verstössen bei allen zugelassenen Revisionsunternehmen konsequent weiterverfolgen.

Die Tätigkeitsberichte 2010 und 2014 enthalten eine Statistik über den Zeitraum 2007 – 2010 resp. 2011 – 2014 zu den Verfahren mit nachteiligem Ausgang für die betroffene Person oder das betroffene Revisionsunternehmen. Die Anzahl der Verfahren ist in der Periode 2011–2014 im Vergleich zur Vorperiode um rund 38 %, von 308 auf 191 zurückgegangen. Dies ist aufgrund der Beurteilung von beinahe 11'000 Zulassungsgesuchen

in der Anfangsperiode, sowie auch auf eine Reihe von übergangsrechtlichen Problemen, die in der späteren Periode keine grosse Rolle mehr spielten, zurückzuführen. In der Periode 2015–2017 bezifferte sich die Anzahl Verfahren auf 125.

Die RAB berichtet in jedem Tätigkeitsbericht transparent über die Rechtsprechung und kommentiert die entsprechenden Urteile des Bundesverwaltungs- und Bundesgericht. Seit 1. Januar 2016 werden auch alle rechtskräftigen Gerichtsurteile auf ihrer Homepage veröffentlicht. Am 30. Dezember 2016 hat die RAB zudem ihre Grundsätze zum Enforcement (Enforcement Policy) veröffentlicht.

Beschwerden gegen Verfügungen der RAB resultieren grundsätzlich aus folgenden drei Verfahrensgruppen:

- Zulassungsverfahren, wenn eine Zulassung abgewiesen wird
- Inspektionstätigkeit, wenn anlässlich einer Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gravierende Mängel festgestellt werden die zu einer Sanktion führen (Verweis, Zulassungsentzug)
- Verfahren, die aufgrund von Hinweisen Dritter (Presse, Hinweise von anderen Behörden, Whistleblowing) zu einer Sanktion führen (Verweis, Zulassungsentzug). Das Bundesgericht hat 2016 entschieden, dass die RAB Informationen nachgehen muss, die geeignet sind, die Zulassungsbedingungen in Frage zu stellen. Für das Gericht war es offensichtlich, dass Informationen, die der RAB von Dritte zugetragen werden, zu berücksichtigen sind.

Die RAB ist primär eine rechtsanwende und keine rechtssetzende Behörde. Die RAB hat daher seit 2007 nur insgesamt drei Verordnungen und sechs Rundschreiben erlassen. Die Verordnungen und Rundschreiben regeln insbesondere bedeutsame Sachverhalte die das Verhältnis der RAB zu den zugelassenen Personen und Unternehmen festlegen.

Verhältnis zu anderen Behörden in der Schweiz

Das RAG schreibt vor, dass die RAB und andere Aufsichtsbehörden einander alle Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln müssen, die sie für die Durchsetzung der jeweiligen Gesetzgebung brauchen. Sie koordinieren ihre Aufsichtstätigkeiten, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Die RAB koordiniert ihre Aufsichtstätigkeit insbesondere mit der FINMA und der OAK, aber auch mit der Börse.

Bis 2014 teilten sich die RAB und die FINMA entsprechend ihrer jeweiligen Aufgaben die Aufsicht über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen und über Prüfgesellschaften von Finanzinstituten. Mit der am 20. Juni 2014 vom Parlament verabschiedeten Bündelungsvorlage übernahm die RAB ab 1. Januar 2015 die alleinige Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften. Dies sowohl für die Rechnungsprüfung (Financial Audit) wie für die Aufsichtsprüfung (Regulatory Audit).

Die OAK hat 2016 Anforderungen an die Zulassung von Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen erstellt. Aufgrund von Hinweisen der OAK und anderer Hinweise überprüft die RAB die Revision von Vorsorgeeinrichtungen und stellte wiederholt schwere Verstösse gegen die anwendbaren Sorgfaltspflichten fest. Diese Verstösse wurden in den Tätigkeitsberichten 2016 und 2017 der RAB thematisiert. Die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen steht in einem erhöhten öffentlichen Interesse. Es stellt sich die Frage, ob die gesetzlichen Vorgaben an die Revisionsstellen und leitenden Revisoren von Vorsorgeeinrichtungen genügend selektiv sind.

Internationales

Die Globalisierung macht auch vor der Aufsicht über Revisionsunternehmen nicht halt. Die RAB bemühte sich deshalb frühzeitig um eine enge internationale Zusammenarbeit. Bereits 2007 wurde die RAB Mitglied

des Internationalen Forums der unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörden (International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR). Die RAB war und ist um eine aktive Rolle innerhalb des IFIAR bemüht. Zählte 2007 die Vereinigung 22 Mitgliedstaaten, so sind es Ende 2017 deren 53. IFIAR hat für die RAB seit Anfang einen hohen Nutzen. Dazu zählen der direkte Kontakt mit den globalen Revisionsnetzwerken, die Schulung im Bereich Inspektionen und Enforcement sowie der Austausch von Wissen über das Marktumfeld im Revisionsbereich und von praktischen Erfahrungen bei der unabhängigen Revisionsaufsicht. Seit 2017 ist die RAB im Board der IFIAR vertreten und amtiert der RAB-Direktor als Vice-Chairman des Forums.

Wichtig für die RAB ist ebenfalls die internationale Anerkennung der RAB. Aufgrund der starken Präsenz von Schweizer Unternehmen in den EU-Mitgliedstaaten und in den USA hat sich die RAB seit 2008 auf die Anerkennung durch und die Zusammenarbeit mit diesen Staaten konzentriert. Gleichzeitig wurden aber auch die Kontakte mit weiteren Drittstaaten aufgebaut und gepflegt.

Die EU-Kommission hat am 5. Februar 2010 ihren Mitgliedstaaten «grünes Licht» erteilt, mit der Schweiz (sowie Japan und Kanada) Verhandlungen über Kooperationsvereinbarungen zu führen. Das von der EU 2008 begonnene Angemessenheitsverfahren (adequacy) kam 2010 zum positiven Abschluss. Am 19. Januar 2011 hat die EU-Kommission dann auch das Aufsichtssystem der Schweiz bzw. der RAB als gleichwertig (equivalent) anerkannt. Verschiedene schweizerische Revisionsunternehmen haben sich in EU-Staaten registrieren lassen, was ihnen erlaubt, Unternehmen, die an den EU-Märkten kotiert sind, zu prüfen. Am 24. Oktober 2011 wurde mit der deutschen Abschlussprüferaufsichtskommission APAK die erste Absichtserklärung (Memorandum of Understanding) der RAB mit einem EU-Mitglied abgeschlossen. Per Ende 2017 bestehen zehn solche MoUs mit

EU-Mitgliedern sowie Kanada, Liechtenstein und den USA.

Die Verhandlungen mit dem PCAOB der USA über ein Statement of Protocol SoP (entspricht einem Memorandum of Understanding) kamen 2011 zu einem Abschluss. Mit dem SoP wurden sogenannte Joint Inspections der PCAOB in der Schweiz möglich. Das SoP von 2011 war auf drei Jahre befristet und wurde 2014 durch einen Nachtrag verlängert. Seit 2011 bis Ende 2017 wurden mit dem PCAOB insgesamt 11 Inspektionen durchgeführt. Die grössten fünf Revisionsunternehmen wurden wie folgt gemeinsam von RAB und PCAOB inspiziert. Je zwei der grössten fünf Revisionsunternehmen wurden dreimal resp. zweimal inspiziert während eine einmal inspiziert wurde.

Zum Schutz der Investorinnen und Investoren auf dem Schweizer Kapitalmarkt entfaltet das RAG auch Wirkungen im Ausland. Der RAB unterstehen deshalb auch ausländische Revisionsunternehmen, sofern sie ausländische Unternehmen prüfen, die auf dem Schweizer Kapitalmarkt Beteiligungspapiere oder Anleihen ausgeben. Aufgrund dieser extraterritorialen Zuständigkeit hat die RAB 2016 in Argentinien und Israel je ein ausländisches Revisionsunternehmen überprüft. Es erfolgt keine Aufsicht durch die RAB, wenn das ausländische Revisionsunternehmen bereits von einer gleichwertigen, vom Bundesrat anerkannten Behörde beaufsichtigt wird. Der Bundesrat hat 2015 und 2017 32 resp. 16 Behörden als gleichwertig anerkannt. In Bezug auf Anleihen haben Bundesrat und Parlament eine massvolle Deregulierung vorgenommen. Der ursprüngliche Artikel 8 RAG wurde dahingehend geändert, dass nichtkotierte Anleihen nicht mehr relevant sind und für Anleihen ausländischer Emittenten die Möglichkeit besteht, im Emissionsprospekt und auf der Homepage der SIX Swiss Exchange auf die fehlende staatliche Beaufsichtigung des Revisionsorgans hinzuweisen. Damit sind nach der Umsetzung von Artikel 8 RAG 2017 alle Artikel des RAG in Kraft.

Zulassungsverfahren

Die erste operative Tätigkeit der RAB war die Bearbeitung der Zulassungsgesuche im vierten Quartal 2007. Bis Ende 2007 wurden 9'587 provisorische Zulassungen erteilt (Tätigkeitsbericht 2006–2007). Das provisorische Zulassungsverfahren wurde Ende Dezember 2007, das definitive Zulassungsverfahren Ende 2010 abgeschlossen. Bis Ende 2008, 2009 und 2010 wurden total 4'349, 8'943 resp. 10'528 definitive Zulassungen ausgesprochen. Per 31. Dezember 2010 verblieben 220 provisorische Zulassungen deren Bearbeitung noch im Gange war. Bis zum 31. Dezember 2010 hatten 12'452 Personen und Unternehmen ein Gesuch um Zulassung als Revisor, Revisionsexperte oder staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen eingereicht. 1'253 Gesuche wurden während des Zulassungsverfahrens zurückgezogen. 270 Gesuche wurden von der RAB abgewiesen. Dies entspricht einer Abweisungsrate von 2.5 %. Die Abweisungsrate hielt sich eher am unteren Rand der Erwartungen.

Die RAB führt ein elektronisches Zulassungsregister und stellt die Informationen öffentlich und unentgeltlich zur Verfügung. Die RAB aktualisiert grundsätzlich keine Registereinträge; dafür sind die natürlichen Personen und Revisionsunternehmen selbst zuständig. Trotzdem organisiert die RAB periodisch Massnahmen zur Bereinigung des Registers (siehe unten).

Die Zulassung von Revisionsunternehmen ist im Gegensatz zur Zulassung von natürlichen Personen befristet und alle fünf Jahre zu erneuern. Im Jahre 2013 begannen deshalb die ersten Erneuerungen der Zulassung von Revisionsunternehmen, die ihre definitive Zulassung im Jahre 2008 erhalten hatten. Die erste Neuzulassungswelle wurde Ende 2015 abgeschlossen (mit einem Höhepunkt der Neuzulassungen im Jahr 2014 mit über 2'000 Neuzulassungen). Im Rahmen der Neuzulassung haben rund 15% der Revisionsunternehmen auf eine Neuzulassung verzichtet.

Mehrheitlich konnten die Zulassungen nahtlos für weitere fünf Jahre erneuert werden. Definitive Abweisungen waren nicht notwendig, da fehlende Voraussetzungen im Laufe des Erneuerungsverfahrens bereinigt werden konnten (im Jahre 2016 kam es zu vier Abweisungen, da die Voraussetzungen nicht erfüllt wurden).

Die zweite Erneuerungswelle wird im Jahre 2018 beginnen und den Höhepunkt 2019 erreichen. Die RAB wird dabei insbesondere das interne System zur Qualitätssicherung überprüfen. Bis zum 1. Oktober 2017 konnten sich Einpersonunternehmen von der Pflicht der internen Qualitätssicherung entziehen. Die lange Übergangsfrist zur Erstellung eines Qualitätssicherungssystems für diese Unternehmen kam zu einem Ende. Das interne Qualitätssicherungssystem eines Einpersonunternehmens kann durch den Bezug einer qualifizierten externen Person sichergestellt werden. Im Gegenzug müssen sich diese Unternehmen nicht mehr einem organisierten Peer-Review-System anschliessen, sie sind bei der Organisation ihres Qualitätssicherungssystems frei.

Aufgrund dieser neuen Situation und aufgrund weiterer Massnahmen zur Bereinigung des Zulassungsregisters haben sich die Anzahl der zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen im Jahre 2017 reduziert (siehe Abbildung 16 Geschäftsbericht 2017).

Hat sich die Qualität der Revisionsdienstleistungen verbessert? Ergebnisse der Inspektionstätigkeit.

Die Tätigkeit der RAB fokussiert sich auf Massnahmen, welche die Qualität von Revisionsdienstleistungen in denjenigen Bereichen sicherstellt und fördert, bei welchen der Nutzen für die Stakeholder am grössten ist (RAB strategisches Ziel).

Hat sich in den zehn Jahren der Tätigkeit der RAB die Qualität der Re-

visionsdienstleistungen verbessert? Solche qualitative Ziele sind schwer zu messen. Hinweise können aber die Resultate der Inspektionen geben, die die RAB durchführt.

Die RAB führt ihre Inspektionen in einem Dreijahres-Zyklus durch. Gemäss Tätigkeitsbericht 2010 hat die RAB in der Periode 2008 – 2010 insgesamt 29 Firm Reviews (Überprüfung der internen Prozesse und des Qualitätssicherungssystems) durchgeführt. Die Anzahl rapportierter Feststellungen bezifferten sich auf 191, was einem Durchschnitt pro Review von 6.6 Feststellungen entspricht (4.8 bei den Big 3; 7.4 bei den restlichen sbRU). Dies ist eine relativ hohe Zahl und besagt, dass in der Anfangsphase der Verbesserungsbedarf relativ hoch war. Bei den File Reviews in der gleichen Periode wurden bei 58 inspizierten Files 370 Feststellungen gemacht, ein Durchschnitt pro File von 6.4 (4.6 bei den Big 3; 9.8 bei den restlichen sbRU).

Die Statistik für den zweiten Dreijahreszyklus 2011–2013 kann aus der entsprechenden Tabelle im Tätigkeitsbericht 2013 errechnet werden. Es wurden in dieser Periode insgesamt 27 Firm Reviews durchgeführt. Die Anzahl rapportierter Feststellungen bezifferten sich auf 66, was einem Durchschnitt pro Review von 2.4 Feststellungen entspricht. Bei den File Reviews in der gleichen Periode wurden bei 53 inspizierten Files 150 Feststellungen gemacht, ein Durchschnitt pro File von 2.8.

Die Feststellungen (rapportierte Mängel) reduzierten sich also in der zweiten Dreijahresperiode signifikant. Die RAB kommentierte im Tätigkeitsbericht 2013 in Bezug auf den Firm Review, dass die fünf grössten Revisionsgesellschaften in der Schweiz grundsätzlich über ein robustes Qualitätssicherungssystem verfügen und nur noch vereinzelter Verbesserungsbedarf besteht. Bei den übrigen Revisionsgesellschaften sei die Qualität der Ausgestaltung und der Wirksamkeit des Systems zur Qualitätssicherung noch unterschiedlich.

Zur Entwicklung der Feststellungen bei den File Reviews wurde erwähnt, dass die Qualität der Revisionsdienstleistungen sich in den ersten sechs Jahren der RAB Tätigkeit grundsätzlich stetig verbessert hat. Innerhalb derselben Revisionsgesellschaft bestehen jedoch teilweise bedeutende Unterschiede. Die Qualität der Dienstleistung hängt stark von den am Mandat beteiligten Partnern und Mitarbeitern ab.

Dieser Trend hat sich im dritten Dreijahreszyklus bestätigt (siehe Tätigkeitsberichte 2016 und 2017). In den Firm Reviews werden heute durchschnittlich unter zwei Feststellungen gemacht und in den File Reviews durchschnittlich unter drei.

Generell kann das Niveau der Systeme zur Qualitätssicherung als gut bezeichnet werden, und es kann konstatiert werden, dass seit der Einführung der RAB sich die Qualität der Systeme verbessert hat.

Bei den einzelnen Mandaten (File Reviews) hängt die Qualität der Dienstleistungen weiterhin stark von den am Mandat beteiligten Partnern und Mitarbeitern ab. Die Revisionsunternehmen sollten deshalb die Konsistenz der Prüfungsqualität weiterhin im Fokus haben.

Eine Analyse der Feststellungen zu den File Reviews der RAB zeigt, dass diese mit anderen Aufsichtsbehörden vergleichbar sind (IFIAR-Umfrage 2017; Tätigkeitsbericht RAB 2017). Die häufigsten Feststellungen sind dabei:

- Werthaltigkeit von Verkehrswerten
- Interne Kontrollen
- Umsatzerfassung
- Konzernabschlussprüfungen
- Identifikation und Abdeckung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Die globalen Revisionsnetzwerke und die lokalen Revisionsunternehmen sind aufgerufen, in diesen Bereichen weitere Fortschritte zu unternehmen, damit wiederkehrende Mängel in diesen Bereichen nachhaltig behoben werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass basierend auf der Entwicklung der Resultate der Inspektionstätigkeit sich die Qualität der Revisionsdienstleistungen in den letzten zehn Jahren verbessert hat. Wie beschrieben besteht jedoch weiterhin Verbesserungsbedarf in den erwähnten Bereichen sowie das Erfordernis, dass in den einzelnen Revisionsunternehmen die Konsistenz der Qualität über alle Prüfungsteams nachhaltig verbessert wird.

Die RAB hat in ihren Tätigkeitsberichten immer wieder darauf hingewiesen (vergleiche u.a. Tätigkeitsbericht 2015), dass die Prüfungsausschüsse (Audit Committee) eine wichtige Aufgabe bei der Qualitätssicherung der Prüfung erfüllen. Die Prüfungsausschüsse haben ähnlich wie die RAB die Qualität der Arbeit der Revisionsunternehmen zu beurteilen und kritisch zu hinterfragen. Aufgrund dieser ähnlich gelagerten Interessen hat die RAB in den letzten Jahren den Kontakt zu den Prüfungsausschüssen intensiviert.

Was sind die Herausforderungen der Zukunft, regulatorischer Handlungsbedarf

Vorerst ist festzustellen, dass sich das Revisionsaufsichtsgesetz grundsätzlich bewährt hat. Es besteht in Bezug auf das RAG also kein dringender Handlungsbedarf. Dies haben auch die vom EJPD beauftragten unabhängigen Experten Peter Ochsner und Daniel Suter in ihrem Bericht vom 20. Juli 2017 bestätigt. Der Bundesrat wird jedoch sieben Empfehlungen der Experten vertiefter prüfen, die, sofern ein Handlungsbedarf festgestellt wird, in einer allfälligen künftigen Änderung des Revisions- oder Revisionsaufsichtsrechts berücksichtigt werden können.

Insbesondere haben sich auch die Regelungen der eingeschränkten Revision bewährt, und die unabhängigen Experten sehen keinen Handlungsbedarf in diesem Bereich. Eine von

einzelnen Exponenten verlangte Abweichung der Unabhängigkeitsvorschriften für die eingeschränkte Revision ist nicht angebracht und könnte den Nutzen dieses bewährten Instrumentes fundamental reduzieren. Die Unabhängigkeit ist ein Grundpfeiler der Revision und für das Vertrauen von Dritten in die Arbeit von Revisoren unerlässlich.

Im April 2014 hat das Europäische Parlament die EU Audit Reform verabschiedet. Die Stärkung der Stellung und der Verantwortung von Prüfungsausschüssen sowie die Erweiterung des Revisionsberichtes an die Generalversammlung (Einführung der Key Audit Matters) werden von der RAB begrüsst. Ein Handlungsbedarf aufgrund der EU Audit Reform hat die RAB in der Schweiz jedoch verneint.

Die grossen Herausforderungen im Revisionsbereich sind also nicht auf der regulatorischen Ebene auszumachen.

Die Herausforderungen liegen jedoch bei den Revisionsunternehmen selber. Die zunehmende Digitalisierung verändert die Wirtschaftsprüfung grundlegend. Moderne Technologien (z.B. Data Analytics) zeigen neue Möglichkeiten auf, einen gesamten Datenbestand automatisiert zu prüfen. Der Wirtschaftsprüfer wird dabei weiterhin eine wertvolle Rolle spielen, da seine profunden betriebswirtschaftlichen Kenntnisse bei der Analyse der Resultate erforderlich sind.

Bedeutsam ist die Frage, ob alle Revisionsunternehmen die notwendigen Investitionen im Bereich Digitalisierung vornehmen können. Zusammenschlüsse kleinerer Revisionsunternehmen oder die Auslagerung in diesem Bereich an spezialisierte Unternehmen können in Zukunft die Folge dieser Entwicklungen sein.



Thomas Rufer

Präsident des Verwaltungsrats
Eidgenössische Revisions-
aufsichtsbehörde RAB
(bis 31.12.2017)

Anniversary FAOA

The Federal Audit Oversight Authority's impact on audit quality and investor protection in a mere ten years has been impressive. The Public Company Accounting Oversight Board is therefore honored to have the opportunity to celebrate the work of the FAOA on its tenth anniversary and to express the appreciation that we at the PCAOB have for the FAOA's dedication and partnership. We are proud to call them both colleagues and friends.

In only a decade, the FAOA under Frank Schneider has established itself domestically as a strong, independent, and influential regulator. This takes leadership, a clear vision, and a disciplined and nimble ability to execute effectively. The FAOA since early on has focused on root causes of audit deficiencies; is unafraid to examine and adjust its own practices; and uses its resources efficiently to have the greatest impact. The FAOA's professionals consistently bring creativity and precision to their work as a team.

Seeing the opportunity it had as a highly respected regulator internationally to advance quality and transparency outside its borders because of the impact of Swiss financial services on investors around the world, the FAOA did not shy away. Seizing this opportunity, the FAOA has taken on global leadership responsibilities, both multilaterally from the early days of IFIAR (the International Forum of Independent Audit Regulators) as well as in its deep bilateral partnerships with other audit regulators like the PCAOB.

At the PCAOB, we have benefitted greatly from increased cooperation with the FAOA year over year. The best partners are the ones you learn from. For instance, the PCAOB's approaches and our understanding of the Swiss audit market have been influenced through cooperation. In our experience, the FAOA leads always with openness and proposes solutions. Together, we may have started with joint inspections but the interactions among our professionals now

span different divisions and range from enforcement to thought leadership on emerging risks.

Today's financial world is by its very nature globally interconnected. The FAOA operates squarely at the forefront of the difficult work required to ensure that audit regulators everywhere can operate independently as a necessary cornerstone of efficient capital markets; and also that those regulators build strong ties through cross border cooperation with each other to advance such work.

In sum, we at the PCAOB congratulate the FAOA on a job well done during its first ten years of existence and look forward to continued cooperation with the FAOA in the decades ahead.



George R. Botic

Director, Office of International Affairs
Public Company Accounting
Oversight Board PCAOB



Claudius B. Modesti

Director, Division of Enforcement
and Investigations
Public Company Accounting
Oversight Board PCAOB



Helen A. Munter

Director, Division of Registration
and Inspections
Public Company Accounting
Oversight Board PCAOB

The Future (of) Audit

Über die Auswirkungen der digitalen Transformation auf die Revision sowie die Kompetenzen von Revisorinnen und Revisoren

«Prognosen zu den Auswirkungen der digitalen Transformation auf die Revision sind eine schwierige Sache, vor allem, da sie die Zukunft betreffen»

(in Anlehnung an Mark Twain)

Die digitale Transformation wird die Revision ohne Zweifel beeinflussen. Unklar ist nur, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang dies geschehen wird. Die daraus resultierenden Herausforderungen sind für die Revisionsunternehmen und den Berufsstand zurzeit ebenso mannigfaltig wie diffus. Die Schwierigkeit (und auch Lösung) besteht darin, die Anstrengungen der verschiedenen Akteure zu koordinieren mit dem Ziel, auch in Zukunft eine Revision von hoher Qualität und Relevanz zu haben.

Ausgangslage

Die digitale Transformation und ihre disruptive Wirkung sind allgegenwärtig. An keinem Kongress und in keiner Fachzeitschrift fehlt ein Hinweis auf die Industrie 4.0, den Finanzchef 4.0 oder eben auch die Wirtschaftsprüfung 4.0. Gegenstand der digitalen Transformation sind entweder das Geschäftsmodell als Ganzes oder unternehmensinterne Prozesse des Geschäftsmodells. Betroffen davon sind die Revisionsunternehmen und die geprüften Unternehmen gleichermaßen.

Revisorinnen und Revisoren müssen die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen verstehen, die sich aus der Digitalisierung des Geschäftsmodells des geprüften Unternehmens ergeben. Auch wenn dieses nur einzelne (Geschäfts-)Prozesse digitalisiert, müssen Revisorinnen und Revisoren für die Risikobeurteilung selbst über das entsprechende Fachwissen verfügen. Revisionsunternehmen müssen darüber hinaus firmenintern über Spezialisten für Informationstechno-

logie verfügen oder mittels Kooperationen Zugang zu diesem Wissen haben. Aber auch das Revisionsunternehmen sieht sich vor grossen Herausforderungen, weil zumindest gewisse Teile des eigenen Geschäftsmodells digitalisiert werden (zu denken ist insbesondere an neue Dienstleistungen). Wie bei den geprüften Unternehmen können bzw. werden auch nur ausgewählte (Geschäfts-)Prozesse im Revisionsunternehmen digitalisiert werden.

Diese Überlegungen machen klar, dass die Wirtschaftsprüfungsbranche auf zwei Ebenen stark gefordert ist: Einerseits indem die Digitalisierung bei den geprüften Unternehmen die Risikobeurteilung und die Durchführung der Revision beeinflusst, andererseits indem das Geschäftsmodell des Revisionsunternehmens selbst Gegenstand von Digitalisierungsanstrengungen ist. Die Digitalisierung stellt daher gleichzeitig Gefahr und Chance dar. Es wird in Zeiten der digitalen Transformation daher entscheidend sein, als Revisionsunternehmen, aber insbesondere auch als Revisor und Revisorin über die erforderlichen Kompetenzen zu verfügen.

Die zukünftige Revision – The Future Audit

Weitgehend unbestritten ist, dass die zukünftige Revision in zunehmendem Ausmass geprägt sein wird vom Einsatz von Massendatenanalysen. Dies ist zum Teil schon heute der Fall. Entscheidend für den zielführenden Einsatz von Massendatenanalysen (Data Analytics) ist das Vorhandensein von dazu geeigneten Daten und insbesondere auch deren Verfügbarkeit. Dies mag zutreffen für grosse Unternehmen, die über ein integriertes System für die Ressourcenplanung (Enterprise Resource Planning/ERP) verfügen. Insbesondere bei vielen nicht-kotierten Unternehmen ist dies noch nicht überall der Fall. Sind die benötigten Daten in ihrer Gesamtheit verfügbar, wird mit dem Einsatz von Massendatenanalysen eine Prüfung auf Basis von Stichproben hinfällig.

Werden solche Verfahren dann auch noch mit künstlicher Intelligenz kombiniert, erschliessen sich in Zukunft Möglichkeiten, die Revision effektiver, aber auch effizienter durchzuführen.

Folgende Punkte sind diesbezüglich entscheidend: Die von den Revisionsunternehmen erforderlichen Investitionen werden hoch und daher wohl nur von den grossen Netzwerken zu bewältigen sein. Sind die Investitionen einmal getätigt, müssen sie amortisiert werden – entweder durch eine Erhöhung der Revisionshonorare oder aber durch einen geringeren Einsatz von personellen Ressourcen. Denkbar wäre weiter auch, dass die entwickelten Verfahren zu Massendatenanalyse an kleinere Revisionsunternehmen auslizenzieren werden. Schliesslich müssen die entwickelten Verfahren skalierbar sein, damit sie nicht nur bei geprüften Grossunternehmen, die global tätig sind, eingesetzt werden können, sondern bei Unternehmen, deren Informationstechnologie-Infrastruktur nicht voll integriert ist.

Der zukünftige Revisor – The Future Auditor

Die von einem Revisor verlangten Kompetenzen sind heute schon vielfältig. Sie lassen sich gemäss dem International Accounting Education Standards Board (IAESB) unterteilen in die drei Kategorien «Technical Competence», «Professional Skills» und «Professional Values, Ethics, and Attitudes». Im Zentrum steht das für die Durchführung einer Revision erforderliche (Fach-)Wissen. Dazu zählen die Kenntnis der Prüfungs- und Rechnungslegungsstandards, des Wirtschafts- und Steuerrechts und der Finanzierungslehre. Zu den sozialen Kompetenzen gehören sicher die Kommunikationsfähigkeit und die Mitarbeiterführung, aber auch die (finanzielle) Führung von bestehenden Revisions- und zusätzlichen Mandaten sowie die Akquisition von neuen Mandaten. Zu persönlichen Werten und Eigenschaften zählen die Verpflichtung für das öffentliche Interesse, eine kritische Grundhaltung und

die Befolgung von ethischen Grundsätzen (wie Integrität, Objektivität, Verschwiegenheit und berufswürdiges Verhalten).

Folgende Aspekte der digitalen Transformation werden die Anforderungen an die Kompetenzen von Revisorinnen und Revisoren massgeblich beeinflussen:

- Automatisierung und Auslagerung von Revisionsprozessen (Outsourcing)
- Massendatenanalyse (Data Analytics)
- Compliance (u.a. Datenschutz)
- Netzwerk- und Internetkriminalität (Cyber Crime)
- Flexibilisierung der Arbeitsformen (Home Office)

Das Fachwissen für die Durchführung einer Revision als zentrale Kompetenz ist stark betroffen durch die neu verfügbaren Daten (Big Data) und den Einsatz von Datenanalysen. Bei letzteren geht es in erster Linie darum, dass Revisoren die der Datenanalyse zugrundeliegenden regelbasierten Algorithmen verstehen, um deren Grenzen zu kennen, aber vor allem um die Resultate der durchgeführten Analysen interpretieren zu können. Dasselbe gilt auch für die Automatisierung und Auslagerung von Revisionsprozessen. Datenanalysen können auch zur Feststellung von Risiken wesentlicher falscher Angaben eingesetzt werden. Gleichzeitig muss der Revisor die neuen Risiken verstehen, die aus digitalisierten Geschäftsmodellen oder -prozessen in Bezug auf die Finanzberichterstattung resultieren. Solche Risiken stehen namentlich im Zusammenhang mit Internetkriminalität, Datenschutzvorschriften und branchenspezifischen Compliance-Bestimmungen. Die sozialen Kompetenzen sind sicherlich auch von der Digitalisierung tangiert. So werden die Interpretation der Ergebnisse und deren Kommunikation entscheidend sein für einen zielgerichteten Einsatz der Datenanalysen. Die Mitarbeiter-

führung wird von der Digitalisierung auch betroffen sein, mehr aber von geänderten Vorstellungen der Mitarbeitenden in Bezug auf die Form (z.B. Home Office oder Teilzeitarbeit) und den Inhalt der Arbeit selbst. Die (finanzielle) Führung der Mandate wird in Zukunft nicht gänzlich unterschiedlich zu heute erfolgen. Sicherlich wird diese unterstützt durch die Automatisierung und Auslagerung von einzelnen Revisionsschritten, die es bei der Planung und der Durchführung der Revision zu berücksichtigen gilt. Persönliche Eigenschaften und Werte sind in Zeiten des Wandels und der Veränderung wichtiger denn je. Werden Routinearbeiten im Revisionsprozess zunehmend automatisiert, gewinnt die Beurteilung von Ermessensentscheiden an Bedeutung. Wie bisher sind die Voraussetzung dafür eine kritische Grundhaltung und die sorgfältige Ausübung von professionellem Ermessen.

Wenn in Zukunft verschiedene Prozesse im Revisionsunternehmen automatisiert oder zentralisiert werden und die Arbeit von Spezialisten an Bedeutung gewinnt, wird es für die leitende Revisorin/den leitenden Revisor entscheidend sein, diese Prozesse und Arbeiten dergestalt zu koordinieren, dass sie inhaltlich und zeitlich in den Ablauf einer Revision passen. Mit zunehmender Digitalisierung der Revision wird das Projektmanagement daher eine zentrale Kompetenz für leitende Revisorinnen/Revisoren.

Ganzheitliche Betrachtung der Revision: Schwierigkeit und Lösung

Die erfolgte Darstellung der sich ändernden Anforderung an die Kompetenzen lässt erahnen, mit welchen Herausforderungen sich die Wirtschaftsprüfungsbranche konfrontiert sieht. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Auswirkungen der digitalen Transformation in ihrer ganzen Breite zu erfassen. Bei der Diskussion dieser Auswirkungen scheint zuweilen der technische Aspekt zu dominieren, indem vorwiegend die neuen, ungeahnten Möglichkeiten des Einsatzes

von Informationstechnologie und Datenanalysen thematisiert werden. Für eine ganzheitliche Betrachtung ist es erforderlich, die Aufgabe der Revision für die Wirtschaft und deren (gesetzlichen) Grundlagen zu reflektieren.

Der Nutzen der Revision liegt allgemein formuliert in der Validierung von Unternehmensinformationen. Ein als Reduktion von Informationsasymmetrien (sog. Prinzipal-Agent Theorie) verstandener Nutzen ist am grössten bei Publikumsgesellschaften mit einer Vielzahl an Anspruchsgruppen und am geringsten bei kleinen inhabergeführten Unternehmen. Gesamtwirtschaftlich liegt die positive Wirkung der Revision in der Senkung von Kosten, die im Wirtschaftsverkehr zwischen den Marktteilnehmern anfallen (sog. Transaktionskostentheorie), und der öffentlichen Bereitstellung von geprüften Informationen der Finanzberichterstattung (sog. Kollektivguttheorie). Die Bedeutung der Revision für das Funktionieren einer Wirtschaft hat viele Länder bewogen, eine solche gesetzlich vorzuschreiben. Anstatt eigene Prüfungsstandards zu entwickeln werden in den diesbezüglichen gesetzlichen Grundlagen – direkt oder indirekt – oft auf die vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standards on Auditing (ISA) oder für die erforderlichen Kompetenzen auf die Standards des IAESB verwiesen.

Weil die Standards des IAASB oder des IAESB weltweit angewendet werden, müssen sie sehr unterschiedlichen Ausgangslagen gerecht werden. Zudem ist im globalen Kontext zu beachten, dass die Tätigkeit und insbesondere auch die Governance von privaten Standardsetzungsgremien wie z.B. das IAASB, aber auch anderer Prüfungs- oder Rechnungslegungsgremien, von staatlicher Seite und von der Politik zunehmend kritisch verfolgt werden. Beim laufenden Projekt des IAASB zu den Auswirkungen von Data Analytics auf die Prüfungsstandards wird die Herausforderung darin bestehen, innert nützlicher Frist eine breit akzeptierte Lösung zu erar-

beiten. Ob dies geschieht, indem ein neuer Prüfungsstandard zum Einsatz von Massendatenanalysen/Data Analytics herausgegeben wird oder indem die bestehenden Prüfungsstandards entsprechend ergänzt werden, ist zum heutigen Zeitpunkt noch offen. Das IAASB wird dabei wohl nicht um die Frage herumkommen, ob «an Audit is an Audit is Audit» auch weiterhin gelten soll. Oder anders formuliert: Wird die Revision eines mittleren Unternehmens dasselbe sein wie die Revision eines grossen Unternehmen oder wie die Revision einer Publikumsgesellschaft?

Mit geänderten Prüfungsstandards wird es aber nicht getan sein. Für deren weltweite Anwendung müssen die bereits als Revisoren tätigen Berufsstandangehörigen weitergebildet und neue Mitarbeitende ausgebildet werden. Dazu werden in der Schweiz u.a. der Lehrgang zur Ausbildung als diplomierter Wirtschaftsprüfer ebenso wie die entsprechenden Kurse an Universitäten und anderen Hochschulen angepasst werden müssen. Nur wenn die Branche auch in Zukunft für Berufseinsteiger attraktiv bleibt, werden die aufgezeigten Anstrengungen Früchte tragen und die Revision eine Zukunft haben.

Die Zukunft der Revision – The Future of Audit

In einer arbeitsteiligen Wirtschaft kommt es zu Informationsasymmetrien, welche der Beurteilung durch eine unabhängige Instanz erfordern. In einem Umfeld, das durch Veränderungen geprägt ist, wird die Nachfrage nach unabhängigen Beurteilungen zunehmen. Das wichtigste Ziel für die Revisionsunternehmen ist daher, auch in Zukunft eine Dienstleistung von hoher Qualität und Relevanz zu erbringen. Die Branche ist daher gut beraten, weiter in die Qualität der bestehenden Revisionsdienstleistungen zu investieren, gleichzeitig aber auch nach neuen Dienstleistungen Ausschau zu halten, um relevant zu bleiben.

In seinem Audit Quality Framework hat das IAASB die Bedeutung der gesamten Wertschöpfungskette für die Qualität der Revision hervorgehoben: Eine hohe Qualität ist das Resultat des Zusammenwirkens von Umfeld-Faktoren (wie Vorschriften zur Rechnungslegung und Revision, aber auch kulturelle Faktoren und Ausbildung) mit dem eigentlichen Revisionsprozess. Dieser basiert auf anerkannten Prüfungsstandards, deren Einhaltung auch überwacht wird. Glaubwürdig in den Augen vieler Anspruchsgruppen ist eine Revision von hoher Qualität aber erst, wenn diese unabhängig erbracht wurde.

Beim typischen Auseinanderfallen von Führung und Besitz kommt der Revisionsstelle im Gefüge der Corporate Governance eine unverändert wichtige Rolle zu. Die Prüfung der Jahresrechnung an und für sich müsste daher für die involvierten Parteien bereits eine grosse Relevanz haben. Dass dem in der Praxis nicht überall so ist, liegt an den Eigenheiten der Branche (oligopolistische Struktur) und an der Revision als homogenem, wenig differenzierbarem Produkt. Gerade daher muss auch dem Verwaltungsrat oder gegebenenfalls dem Audit Committee an einer hohen Qualität der Revision und nicht nur am tiefsten Preis gelegen sein. Die Revisionsstellen ihrerseits sind bei der Kommunikation ihrer Feststellungen gefordert, diese so zu gestalten, dass der Verwaltungsrat einen Nutzen daraus ziehen kann. Angesichts der weltweit überbordenden Regulierungen scheint die Revision in den Augen verschiedener Anspruchsgruppen zu einer Compliance-Übung verkommen zu sein. An Relevanz gewinnen wird die Revision weiter, wenn sie sich mit neuen Prüfungsgegenständen auseinandersetzt: Mit der zunehmenden Digitalisierung von Geschäftsprozessen wird das Bedürfnis nach Sicherheit in Form einer unabhängigen Beurteilung ebendieser digitalisierten Prozesse steigen. Auch die Bedeutung von funktionierenden internen Kontrollen steigt in Phasen des Umbruchs. Dies betrifft aber nicht nur die Finanzberichterstattung, sondern

auch die Einhaltung von Normen im weiteren Sinne (Compliance). Zudem lässt sich feststellen, dass die finanzielle Berichterstattung an Bedeutung verliert (zumindest relativ gesehen) und die nicht-finanzielle Berichterstattung (z.B. zur Nachhaltigkeit) immer wichtiger wird. Mit der Prüfung von nicht-finanziellen Informationen tut sich für die Revisionsunternehmen auch hier ein neues Betätigungsfeld auf.

Schlussbemerkung

Die digitale Transformation stellt für die Revisionsunternehmen eine grosse Herausforderung dar. Sie werden einerseits nicht darum herumkommen, ihr eigenes Geschäftsmodell anzupassen. Andererseits werden sie grosse Anstrengungen unternehmen müssen, dass die Revisorinnen und Revisoren über die erforderlichen Kompetenzen verfügen, die Risiken für die Finanzberichterstattung einzuschätzen, die sich aus der Digitalisierung bei den geprüften Unternehmen ergeben. Gleichzeitig müssen die internationalen Prüfungsstandards, welche weltweit die Grundlage für eine Revision bilden, dergestalt angepasst werden, dass sie den Einsatz von digitalen bzw. automatisierten Prüfungsprozessen adressieren und unterstützen. Dann wird auch der zukünftige Revisor, die zukünftige Revisorin ein ebenbürtiger und notwendiger Sparringpartner für den Finanzchef 4.0. Der Weg dahin ist beschwerlich. Daher sind alle Akteure, zu denen auch Aufsichtsbehörden zählen, aufgerufen, im Sinne eines ganzheitlichen Lösungsansatzes ihre Anstrengungen zu koordinieren und Voraussetzungen zu schaffen für eine auch in Zukunft relevante Revision von hoher Qualität. Dabei ist mit Virginia Marie Rometty, der CEO von IBM, immer zu bedenken: «Digital is the foundation, but I don't think it's the destination.»

Diesem Beitrag liegen der im EXPERT FOCUS 11/2017 erschienene Artikel «Die Zukunft der Wirtschaftsprüfung – Droht eine Wirtschaftsprüfung der unterschiedlichen Geschwindigkeiten?» des Verfassers sowie die im Dezember 2014 veröffentlichte Studie «Nutzen der Wirtschaftsprüfung» seines Lehrstuhls und swiss economics zugrunde. Darüber hinaus hat sich der Verfasser weiter inspirieren lassen u.a. von Gesprächen mit Vertretern von EXPERT-suisse, mit weiteren Angehörigen des Berufsstands und Kollegen von KPMG sowie des Lehrstuhls für Auditing and Internal Control der Universität Zürich. Ihnen sei allen gedankt für ihre wertvollen Hinweise.



Prof. Dr. Reto Eberle

Lehrstuhl für Auditing and
Internal Control
Universität Zürich

Ein offener und respektvoller Umgang zur Erreichung gemeinsamer Ziele

Das Jahr 2007 war ein Jahr der grossen Veränderungen im schweizerischen Revisionsrecht. Am 1. September 2007 trat das neue Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) in Kraft und bildete damit die Basis für die Tätigkeit der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB). Aus Sicht der TREUHAND | SUISSE kann auf eine Zusammenarbeit zurückgeblückt werden, welche mehrheitlich durch einen respektvollen und offenen Umgang geprägt ist.

Diverse Finanzskandale in börsenkotierten Gesellschaften sowie Zusammenbrüche grosser Unternehmen, welche auf unterschiedliche Mängel der bisherigen Regeln aufgezeigt hatten, waren die Hauptgründe für die Überarbeitung der Bestimmungen zur Revisionspflicht sowie zur Rechnungslegung. Das damals neu erlassene Revisionsaufsichtsgesetz regelte von dann an insbesondere die Zulassung von Personen und Unternehmen zur Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen, die Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften sowie die internationale Zusammenarbeit im Bereich der Revisionsaufsicht.

Mit der Aufnahme der Tätigkeit der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) im 2007 war aber auch die Verunsicherung unter den Revisionsgesellschaften, den Revisoren und den Fachverbänden deutlich zu spüren. Auf diesen Zustand hin hat TREUHAND | SUISSE unter anderem mit der Gründung eines Institutes reagiert.

Gründung SIFER 2010

Im 2010 hat TREUHAND | SUISSE das «Schweizerische Institut für die Eingeschränkte Revision» (SIFER) geschaffen. Damit wollte und will man sich der differenzierten Revisionspflicht und der neuen Herausforderung einer staatlichen Zulassung und Überwachung stellen. Hierbei nimmt sich eine Expertengruppe dem Standard und dessen Umsetzung an und gestaltet die Weiterentwicklung mit. Ziel des Instituts ist der Know-how-Trans-

fer im Bereich der Eingeschränkten Revision für die Mitglieder der TREUHAND | SUISSE. Dazu zählen gezielte Weiterbildungen, die Schaffung von Arbeitshilfen zur effizienten und sicheren Revision, die Interessenvertretung der KMU-Revisoren gegen aussen sowie die Publikation von Fachartikeln.

Qualitätssicherung und Gründung der SQPR

Die Weiterentwicklungen im Revisions- und Rechnungslegungsrecht hat dazu geführt, dass vor allem die interne Qualitätssicherung zu einem sehr präsenten Thema wurde, vor allem für KMU-Revisionsgesellschaften. Revisionsgesellschaften, welche neben Spezialprüfungen ausschliesslich eingeschränkte Revisionen anbieten müssen seit dem 1. September 2016 bzw. 1. September 2017 den Schweizer Qualitätssicherungsstandard QS 1 (seit 1.1.2015 in Kraft) sowie den PS 220 der EXPERTsuisse zwingend eingeführt haben. Grundlage ist das Rundschreiben (RS 1/2014) der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB).

Zusätzlich erlaubt der neue SER 2015 nur noch Revisionsunternehmen mit einem implementierten Qualitätssicherungssystem eingeschränkte Revisionen durchzuführen. Der SER 2015 macht keine Vorgaben zur konkreten Ausgestaltung der internen Qualitätssicherung, gibt aber vor, dass die Ausgestaltung von den spezifischen Gegebenheiten des Einzelfalls abhängt, d.h. vom Umfang und Komplexität der Revisionsmandate einerseits, aber auch des Revisionsunternehmens andererseits. Wichtig ist, dass die Qualitätssicherung auf die unternehmensspezifischen Gegebenheiten ausgerichtet ist (skaliert).

Die verschiedenen Fachverbände bieten diverse Anregungen zur Ausgestaltung der Qualitätssicherung an. Die EXPERTsuisse verpflichtet dabei ihre Mitglieder den Qualitätsstandard 1 (QS1) anzuwenden. Die TREUHAND | SUISSE hat sich in diesem Zusammenhang mit dem Fachverband veb.ch zusammengetan und im 2013 die Swiss

Quality & Peer Review AG (SQPR AG) gegründet. Die SQPR AG bietet mit ihrem «Revisions-Sorglos-Paket» kleine und mittelgrossen Revisionsunternehmen professionelle Hilfestellung, damit auf einfache Art und Weise die gesetzlichen Anforderungen im Bereich Qualitätssicherung erfüllt werden können. Gleichzeitig können – bei korrekter Anwendung – die Vorgaben des Schweizer Qualitätsstandards 1 (QS1) der EXPERTsuisse erfüllt werden.

Bei der Ausarbeitung ihres «Revisions-Sorglos-Pakets» konnte die SQPR AG auf wertvolle und konstruktive Inputs seitens der Revisionsaufsichtsbehörde zurückgreifen. Das primäre Ziel beider Parteien ist die Erhöhung der Qualität der Revisionsleistung. Dass dies durch die Arbeit der SQPR AG durchaus der Fall sein kann, beweisen die Erfahrungen, welche im Rahmen der durchgeführten «outgesourcten internen Nachschauen» gemacht werden konnten.

Bisher war die interne Nachschau das Hauptunterscheidungsmerkmal zwischen dem QS1 und der «Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen» (Gemeinschaftswerk der TREUHAND | SUISSE und der EXPERTsuisse). Im Sommer wurde die Anleitung durch die TREUHAND | SUISSE überarbeitet und um das Element der internen Nachschau ergänzt. Die Folge ist, dass nun alle Revisionsgesellschaften mindestens jährlich einen Nachschaubericht erstellen müssen.

Die «outgesourcte interne Nachschau (OSIN)» gehört zum Leistungspaket der SQPR AG und stellt eine mögliche Lösung dar, wie auch bei Kleinstunternehmen eine interne Nachschau erfolgreich gelingen kann. Im Herbst 2017 fanden wieder die Nachschauen statt. Die Ergebnisse waren sehr zufriedenstellend und spiegeln vor allem das allgemein gestiegene Qualitätsbewusstsein der Revisionsunternehmen wieder. Trotzdem gibt es einige Bereiche, an denen weiterhin gearbeitet werden muss. Die nachfolgende Tabelle gibt eine kurze Über-

sicht darüber was unter anderem für Feststellungen während den OSIN's gemacht wurden:

Feststellungen	Empfehlungen
QS-Handbuch: Es wurde ein Musterhandbuch zur Qualitätssicherung verwendet. Eine Anpassung an die Gegebenheiten der eigenen Unternehmung ist nicht erfolgt.	Das QS-Handbuch ist auf die Gegebenheiten der Gesellschaft anzupassen und die Aktualität durch regelmässige Überprüfung zu gewährleisten. Damit die Revisionsmitarbeiter sich mit den Qualitätsvorgaben vertraut machen und in der Revisionsdurchführung berücksichtigen können, erfolgt die Aktualisierung und Freigabe des QS-Handbuchs noch vor Beginn der Revisionssaison.
Unabhängigkeitserklärungen: Die Einhaltung der Unabhängigkeitsregeln muss durch alle revisionsrelevanten Personen jährliche schriftlich bejaht werden. Diese Bestimmung wurde nicht oder nur lückenhaft umgesetzt.	Die Einhaltung der Unabhängigkeitsregeln muss von sämtlichen an der Revision beteiligten Mitarbeitern sowie Mitgliedern des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans (z.B. Geschäftsführung/Verwaltungsrat) durch eine jährliche Bestätigung bejaht werden. Der Bestätigung liegt jeweils eine entsprechende Mandatsliste bei.
Weiterbildung: Das Revisionsunternehmen ist sich seiner Verantwortung zur Überprüfung der Weiterbildungspflicht der eigenen Mitarbeiter nicht bewusst.	Ein Revisionsunternehmen muss stets sicherstellen, dass sich seine Mitarbeitenden angemessen weiterbilden. Die Weiterbildung der Mitarbeitenden hat ausgewogen zu sein und sich auch an der Komplexität der betreuten Revisionsmandate zu orientieren (siehe www.rab-asr.ch). Die Kontrolle der Einhaltung der (intern definierten) Weiterbildungspflicht hat regelmässig durch die Geschäftsleitung zu erfolgen.
Auftragsbestätigung/Entbindungserklärung: Die Auftragsbestätigung wurde eingeholt, enthält aber keinen Zusatz zur Entbindung der Revisionsstelle vom Berufsgeheimnis.	Das Gesetz verlangt von Revisionsunternehmen, dass sie über ein internes QS nach den Vorgaben des Berufsstandes verfügen. Ein wichtiger Baustein des QS ist die interne Nachschau. Wird diese Leistung durch eine externe Gesellschaft erbracht, ist das Berufsgeheimnis gemäss Art. 730b Abs. 2 OR verletzt. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, in der Auftragsbestätigung einen Absatz zur Entbindung der Revisionsstelle vom Berufsgeheimnis einzubauen.
Prüfungsdokumentation: Die Dokumentation der vorgenommenen Prüfungshandlungen war unvollständig.	Alle Prüfungshandlungen sind so zu dokumentieren, dass ein fachkundiger Dritter die Prüfungsfeststellungen und Beurteilungen nachvollziehen kann. Zusätzlich sollten die Prüfungshandlungen pro Prüfungsgebiet mit einem Fazit untermauert werden.
Dauerakten: Die Dauerakten waren nicht vollständig (z.B. Statuten, Mietverträge, Leasingverträge, Darlehensverträge).	Die Dauerakten vollständig zu führen sowie regelmässig auf ihre Aktualität hin zu überprüfen. Idealerweise sind die Unterlagen in einem separaten Ordner mit eigenem Register abgelegt.

Zusammenarbeit mit der RAB

Die Zusammenarbeit zwischen TREUHAND | SUISSE/SIFER und der Revisionsaufsichtsbehörde basiert auf einen respektvollen und offenen Umgang miteinander. Natürlich gab es auch in der Vergangenheit immer wieder Differenzen zu verschiedenen Themen, welche zu heftigeren oder weniger heftigeren Diskussionen führten. In

einigen Angelegenheiten konnte man trotz anfänglicher Uneinigkeit zu einem Ergebnis kommen, der für alle Parteien zufriedenstellend war. Dazu zählte zum Beispiel die Frage zur Regelung der Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Doppelmandanten bei KMU-Revisionsgesellschaften. Bei Doppelmandaten konnte man sich schlussendlich darauf einigen, dass die organisatorische und personelle

Trennung mandatsbezogen erfolgen kann.

Natürlich gab es auch Meinungsverschiedenheiten, welche nicht überwunden werden konnten. In diesen Fällen, versucht TREUHAND | SUISSE das Thema auf politischer Ebene zu klären. Schliesslich liegen die Schwergewichte einerseits in der Aus- und Weiterbildung von Fachkräften im

Bereich Treuhand und Revision, sowie andererseits in der aktiven Bewirtschaftung politischer Positionen und entsprechende Rahmenbedingungen für die KMU-Revisoren.

Zukünftige Herausforderungen

Die Revisions- und Treuhand-Branche wird immer wieder vor neue Herausforderungen gestellt. Eine davon ist sicherlich die wachsende Digitalisierung, die mit zunehmender Beschleunigung um sich greift. Gerade Treuhand- und Revisionsunternehmen sind sehr stark von der Digitalisierung betroffen, da nicht ihr eigenes Unternehmen, sondern auch ihre Kunden dem digitalen Wandel unterliegen.

Auch das am 1. Januar 2016 in Kraft getretene Finanzmarktinfrastrukturgesetz (FinfraG), ein Schweizer Gesetz zur Regulierung des Handels mit Derivaten, wird sicherlich den Dialog zwischen der RAB und den Fachverbänden erfordern. Da in der Schweiz bisher keine international anerkannten Vorgaben für den Handel mit Derivaten bestanden und die Regulierungen in verschiedenen Bereichen den internationalen Standards nicht mehr genügte, hat der Gesetzgeber

eine Überarbeitung für nötig empfunden. Der internationale Druck ist somit enorm und man muss eine Lösung finden, welche für die Praxis in der Schweiz anwendbar ist.

Schlussendlich möchte TREUHAND | SUISSE/SIFER das Ziel nicht aus den Augen verlieren, dass die sich aus den Diskussionen ergebenden Regeln für Treuhänder und Wirtschaftsprüfer einfach und verständlich bleiben und dass die zahlreichen KMU von administrativen Abläufen entlastet werden.



Christian Nussbaumer

Mitglied der Geschäftsleitung des Schweizerischen Treuhänderverbandes Treuhand Suisse und Präsident der Sektion Zürich

Die Aufsicht über die Revision – mehr als nur das Durchsetzen von Berufsstandregeln

Der Einfluss der RAB auf die Corporate Governance aus dem Blickwinkel der Internen Revision

Die Revision schafft Sicherheit; der Wirtschaftsprüfer übernimmt Verantwortung, ist unabhängig und muss strengen Qualitätsvorschriften genügen. Das Berufsethos wurde und wird in der Branche grossgeschrieben. Dennoch hat die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) seit 2007 alle Hände voll zu tun. Ohne Zweifel haben ihre Interventionen die Arbeit der Revisionsgesellschaften nachhaltig verändert. Die RAB fördert das Vertrauen in die Finanz- und Kapitalmärkte und gestaltet die Rolle der Audit Committees sowie die Corporate Governance Diskussion in der Schweiz aktiv mit.

Obschon die RAB von sich selbst behauptet, nur in Ausnahmefällen eigene Prüfungsstandards zu erlassen, beeinflusst sie seit 10 Jahren spürbar die Qualität des Revisionswesens. Darüber hinaus ist die RAB mitbestimmend, was die Würdigung der Arbeit einer Revisionsstelle betrifft. Die Tätigkeitsberichte der letzten Jahre zeigen wie vielfältig ihre Überprüfungen sind und in welcher Tiefe die Feststellungen greifen. Unter dem Titel Enforcement und Rechtsprechung finden sich aber nach wie vor auch grundlegende Themen wie die Verletzung der Unabhängigkeit wieder. Dies stimmt aus der Sicht der Internen Revision nachdenklich. Wird doch unsere Arbeit hinsichtlich der Verlässlichkeit in Frage gestellt, weil wir nicht unabhängig seien. Begründet wird diese Kritik, nicht zuletzt auch von der RAB, damit, dass die Interne Revision in einem Arbeitsverhältnis mit ihrem Kunden steht. Unter der Prämisse der Mandatsabhängigkeit und des Honorardrucks der Revisionsunternehmen, dürfte wohl auch hier die uneingeschränkte Unabhängigkeit fehlen. Was zählt ist jedoch die Professionalität und die ordnungsgemässe Erfüllung der Aufgaben. Daran haben auch die internen Revisorinnen und Revisoren gearbeitet. Als Grundlage dafür dienen die weltweit anerkannten und angewendeten Be-

rufsstandards sowie Qualitätsvorgaben vom Institute of Internal Auditors (IIA). Danach arbeiten, ausgehend von den Mitgliederzahlen des IIA, weltweit über 185'000 Revisorinnen und Revisoren. In der Schweiz weist die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) die Interne Revision von Banken und Versicherung an, die Standards des IIA einzuhalten. Wir vom Schweizerischen Verband für Interne Revision (SVIR) gehen davon aus, dass das Bedürfnis nach einer internen Überwachungsstelle weiter zunehmen wird. Damit wird sich auch die Zusammenarbeit mit der Externen Revision intensivieren. Vor diesem Hintergrund sollte sich die RAB die Arbeit sowie Assurance-Funktion der Internen Revision genauer betrachten.

Eine «Good Corporate Governance» setzt die professionelle Zusammenarbeit mit dem Audit Committee voraus.

Zu einem guten Rahmenwerk für das Leiten und Überwachen eines Unternehmens gehören mehr als Gesetze, Richtlinien oder ein Leitbild. Vielmehr spielen der bewusste Umgang mit Risiken sowie die zielgerichtete Zusammenarbeit der Unternehmensleitung und Assurance-Funktionen eine wichtige Rolle. Im Vordergrund steht dabei das nachhaltige Unternehmensinteresse im Sinne der Definition des Swiss Code of Best Practice (Swiss Code). Abgestimmt auf die Prinzipien der OECD, die sich als internationaler Massstab etabliert haben, veröffentlichte *economiesuisse* 2016 den aktuellen Swiss Code. Neben den Grundsätzen zum Umgang mit den Aktionären sowie zur Organisation, der Aufgabe und Arbeitsweise des Verwaltungsrates, sind darin Anforderungen an die Ausgestaltung des internen Kontrollsystems genannt. Ebenfalls finden sich Vorgaben wie mit Risiken umzugehen ist und es wird auf das Einrichten einer Internen Revision hingewiesen. Weil in der Schweiz die Interne Revision nicht oder noch nicht gesetzlich geregelt ist, spielen diese Corporate Governance Grundsätze für uns eine zentrale Rolle. Laut

einer Studie von der ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) aus dem Jahre 2012 wird in über 90 % der EU-Mitgliedstaaten mittels solcher Grundsätze die Präsenz der Internen Revision in börsenkotierten Unternehmen empfohlen.

Die primäre Aufgabe der Internen Revision ist es, den Verwaltungsrat bei seinen Aufgaben der Oberleitung und Oberaufsicht zu unterstützen. Dies erfüllt sie, indem sie losgelöst vom operativen Geschäft und in der Regel durch Unterstellung zum Verwaltungsrat positioniert ist. Idealerweise arbeitet sie eng mit dem Prüfungsausschuss des Verwaltungsrates zusammen. Die Bildung eines Audit Committees wird vom Swiss Code empfohlen. Auch sieht die RAB dieses Gremium als zentralen Ansprechpartner für Revisionsthemen. Sie fordert eine professionelle Zusammenarbeit zwischen dem Prüfungsausschuss und der Revisionsstelle. Gemäss ihrem Geschäftsbericht 2016 attestiert sie einem Audit Committee einen grossen Einfluss auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen. Das sehen wir selbstverständlich genau so, schliessen jedoch die Leistung der Internen Revision mit ein. Für eine Good Corporate Governance erachten wir folglich die direkte Berichterstattung der Internen Revision an das Audit Committee als elementar. Darüber hinaus ist die unabhängige Positionierung unabdingbar. Nur so kann auch die Interne Revision ihren Beitrag dazu leisten, das Management kritisch zu hinterfragen, sofern der Prüfungsausschuss, wie von der RAB gefordert, ein entsprechendes Umfeld schaffen kann.

Das Zusammenspiel von Interner und Externer Revision im Three Lines of Defence Modell

Wie die Positionierung und Aufgabenerfüllung der Internen Revision aussehen kann, zeigt das Three Lines of Defence Modell (TLoD). Als Antwort auf die geplatzte Spekulationsblase von «Dotcom-Unternehmen» in den neunziger Jahren erlangte es

seine Bekanntheit. Der Zweck war, die unterschiedlichen Kontrollaktivitäten und deren Verantwortlichkeiten in einem Unternehmen darzustellen. Seither hat sich das Modell als organisatorisches Rahmenwerk eines ganzheitlichen Governance Systems auch in der Schweiz etabliert. Es soll heute dazu dienen, systematisch und ganzheitlich Risiken in Organisationen zu identifizieren und zu managen sowie den Dialog unter den einzelnen Assurance Providern zu fördern und klare Verantwortlichkeiten festzulegen.

Das TLoD zeigt die Interne Revision aufgrund des ganzheitlichen und unabhängigen Ansatzes als einzige und somit zentrale Assurance Funktion für das Audit Committee. Sie unterstützt den Verwaltungsrat bei seiner Überwachungspflicht, indem sie u.a. die Effektivität des Risk Managements, der Kontrollen sowie der Governance Prozesse bewertet und verbessern hilft. Deshalb ist organisatorische Unabhängigkeit, persönliche Objektivität sowie professionelles Arbeiten der Internen Revision allgemein Voraussetzung für ihr Agieren. Sie arbeitet, wie eingangs erwähnt, nach den IIA Standards, welche die genannten Anforderungen detailliert umschreiben und auf das TLoD verweisen. Das IIA fordert zudem von der Internen Revision die Koordination und das Vertrauen in Bezug auf die Arbeiten anderer interner und externer Assurance Provider und unterstreicht damit die wichtige Stellung der Internen Revision innerhalb der Corporate Governance. In verschiedenen Kommentaren zum TLoD operiert die Wirtschaftsprüfung aus der vierten Linie. Bei dieser Betrachtung scheint es naheliegend, dass die Erkenntnisse der Internen Revision im Rahmen der Abschlussprüfung angemessen in die Beurteilung des externen Prüfers einfließen. Ein Zusammenspiel, dem die Revisionsaufsichtsbehörde kritisch gegenübersteht. In ihrem Tätigkeitsbericht 2015 zweifelte sie an der Unabhängigkeit sowie am Qualitätssicherungssystem der Internen Revision. Mit Blick auf die IIA Standards sehen wir jedoch keine Einschränkung.

Die internationalen Berufsstandards stellen die Qualität der Prüfungstätigkeit sicher

Damit sich eine externe Stelle auf die Arbeit der Internen Revision verlassen und darauf abstützen kann, gilt es die weltweit geltenden Berufsstandards einzuhalten. Sie haben ihren Ursprung in den 1940er Jahren in den USA. Schon damals wurde festgehalten, dass die Interne Revision unabhängig agiert, finanzielle sowie operative Bereiche prüft und die Effektivität von anderen Kontrollen beurteilt. Seither hat das IIA diese Berufsgrundsätze stetig weiterentwickelt. Das heutige Rahmenwerk (IPPF) besteht aus einer übergeordneten Mission sowie verbindlichen und empfohlenen Leitlinien. Zum verbindlichen Teil gehören die vier Elemente Grundprinzipien, Definition, Code of Ethics und die Standards im engeren Sinne. Die Standards bestehen einerseits aus Attribute Standards, welche die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation regeln, und andererseits aus Performance Standards, welche die Arbeitsweise vorgeben. Konkret wird in den Attribute Standards ausgeführt, dass die Interne Revision eine angemessene formelle Geschäftsordnung aufweist, funktional unabhängig und dem Audit Committee unterstellt ist sowie ihre Unabhängigkeit und Einhaltung des Code of Ethics jährlich bestätigt. Eine objektive Geisteshaltung sowie die kritische Grundhaltung sind ebenso vorausgesetzt wie die regelmässige Weiterbildung und das Programm zur Qualitätssicherung. Mit diesen Ausführungen sowie auch mit denjenigen der Performance Standards, rückt das IPPF in die Nähe der in der Schweiz geltenden Prüfungsstandards (PS) für die Wirtschaftsprüfer. Klar gehen die PS deutlich weiter, sind umfassender und geben in bestimmten Sachverhalten Verhaltensweisen vor. Wer sich jedoch der Einhaltung der IIA Standards verschreibt, das Handwerk des Prüfers erlernt hat und professionell Revisionen durchführt, wird auch ohne detaillierte Anweisungen Prüfungsziele, -handlungen und -ergebnisse nachvollziehbar dokumentieren können.

Für die Mitglieder des IIA wie auch für die Inhaber von IIA Berufsdiplomen wie dem CIA ist das Einhalten des IPPF obligatorisch. Mindestens alle fünf Jahre müssen sich die Auditabteilungen einer externen Überprüfung der Einhaltung der Berufsstandards unterziehen. Beurteilt wird gleichzeitig auch die Effektivität und Effizienz ihrer Tätigkeit. In internationalen Umfragen hat sich gezeigt, dass in Europa mit 78% ein sehr hoher Einhaltungsgang der Standards besteht. Dies hängt sicherlich auch damit zusammen, dass die FINMA in ihren Rundschreiben für Finanzdienstleister auf die IIA Standards verweist. Sie erachtet diese als Qualitätslabel für eine Interne Revision und betrachtet unsere Arbeit als zuverlässig und glaubwürdig.

Die Bündelung der Aufsichtskompetenzen im regulierten Bereich hat sich gelohnt

Im regulierten Bereich der Banken und Versicherungen ist die Zusammenarbeit der verschiedenen Aufsichts- und Kontrollfunktionen von zentraler Bedeutung. Das bewährte schweizerische System der dualen Aufsicht führt dazu, dass die externen Prüfgesellschaften als verlängerter Arm der FINMA einen substantiellen Teil der Beaufsichtigung der Finanzinstitute durchführen. Bis vor ein paar Jahren beaufsichtigte die FINMA ihrerseits die Prüftätigkeit von Prüfgesellschaften bei den Finanzinstituten nach Massgabe der verschiedenen Finanzmarktgesetze. Die RAB wiederum überwachte die Revisionsunternehmen, welche Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbrachten. Damit beaufsichtigten FINMA und RAB in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich weitgehend dieselben Revisionsunternehmen. Die Vermeidung von Doppelspurigkeiten konnte durch die Koordination der Arbeiten nur ungenügend begrenzt werden. Im Jahr 2014 übernahm die RAB die Aufsicht über die Prüfgesellschaften und die Revisionsunternehmen. Korrekter- und konsequenterweise wurden durch diese Bündelung

aller Aufsichtskompetenzen bei einer einzigen Behörde diese Schwachpunkte beseitigt. Diese Zusammenlegung hat sich in der Praxis und aus Sicht der Internen Revision weitgehend bewährt.

Während die Interne Revision – je nach Grösse des Instituts – regelmäßige und direkte Kontakte mit der FINMA unterhält, sind die Berührungspunkte mit der RAB eher indirekter Natur. Spürbar ist sicherlich ihr konsequentes Durchsetzen von einheitlichen und hohen formellen Prüf- und Dokumentationsstandards. Dies hat, zusammen mit den von der FINMA geforderten Standardprüfprogrammen für verschiedene Prüfbereiche, die Prüfqualität verbessert. Die eher starre Prüfstrategie aufgrund der Methodologie der FINMA führte indes dazu, dass nicht immer risikobasiert geprüft werden konnte. Das enge Auslegen der berufsständischen Vorgaben zwangen zudem die Revisionsunternehmen Gebiete mit hohen sowie auch mit tiefen Risiken nach denselben Standards zu prüfen. Dies wurde von der FINMA erkannt; die laufende Anhörung für eine Teilrevision des Rundschreibens Prüfwesen verspricht Linderung. Unter anderem ist auch wieder eine engere Zusammenarbeit zwischen den Prüfgesellschaften und der Internen Revision erlaubt. Im Hinblick auf die unterschiedliche «Flughöhe» der Prüfhandlungen und der unterschiedlichen Prüffelder macht das durchaus Sinn. Auch der Wegfall der Regel, dass nicht in zwei folgenden Jahren auf die Arbeit der Internen Revision im gleichen Bereich abgestützt werden darf, fällt weg. Damit stehen die Tore offen für eine konstruktivere und effizientere Zusammenarbeit und insgesamt einer verbesserten Aufsicht und Kontrolle. Dies sind klar richtige Schritte, die wir sehr begrüßen. Davon erhoffen wir uns auch eine entsprechende Wirkung auf die kritische Haltung der RAB gegenüber der Zusammenarbeit zwischen den Revisionsunternehmen und der Internen Revision.

Die Interne Revision hat in den letzten zwei Jahrzehnten stark an Bedeutung gewonnen. Wir vom SVIR sind überzeugt, dass ihre Relevanz und Wirksamkeit in der Schweiz noch weiter zunehmen wird. Dafür sowie für die Weiterentwicklung, die Professionalität und Verlässlichkeit der Arbeit der Internen Revision setzen wir uns als Berufsverband ein. Zur Stärkung unserer Rolle kann auch die RAB beitragen. Wir freuen uns auf weitere spannende Gespräche mit den Verantwortlichen der RAB. Vorerst aber gratulieren wir der RAB zum 10-jährigen Bestehen und wünschen ihr für die Zukunft viel Erfolg und Durchsetzungsvermögen.

Der SVIR ist der schweizerische Branchenverband für die Interne Revision. 150 Unternehmen mit über 2'000 Revisorinnen und Revisoren aus der Industrie, dem Finanz- und öffentlich Sektor bekennen sich durch ihre Mitgliedschaft zu den Qualitätsvorschriften des SVIR. Er bietet seit 1980 Dienstleistungen und Weiterbildung in drei Sprachen an. Seit 1997 ist der SVIR ein nationales Institut des Global Institute of Internal Auditors (IIA) und firmiert seither international unter IIA Switzerland.



Gabrielle Rudolf von Rohr
Präsidentin
SVIR



Walter Seif
Leiter Audit
Zürcher Kantonalbank



Dr. Olga Valek
Professional Development &
Quality Assessment
SVIR

Key Audit Matters: Une transparence bienvenue

Depuis les exercices comptables ayant bouclé à partir de décembre 2016, les rapports de l'auditeur des sociétés cotées en Suisse doivent présenter les faits significatifs de l'audit (Key Audit Matters – KAM). Cette amélioration du rapport d'audit fait notamment suite à la crise financière qui a conduit de plus en plus d'investisseurs institutionnels à demander davantage d'informations en lien avec l'audit effectué. Une année après l'entrée en vigueur de l'obligation de publier les KAM, il est intéressant de tirer un premier bilan.

Amélioration du rapport d'audit

La nouvelle norme de l'International Standard on Auditing ISA 701 publiée par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) prévoit l'intégration obligatoire des KAM dans le rapport d'audit des sociétés cotées. L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision a précisé dans sa circulaire 1/2015 que la présentation des KAM était également requise pour les sociétés cotées en Suisse, ceci quelles que soient les normes comptables qui sont appliquées.

Concrètement, la société de révision va informer sur les faits significatifs de l'audit qu'elle a choisi d'analyser. Il s'agit fréquemment de faits liés à la valorisation d'actifs, à la reconnaissance des revenus, aux impôts ou au niveau des provisions effectuées. En parallèle, l'auditeur peut compléter les informations avec des explications sur le caractère significatif de l'audit, à savoir sur le seuil de matérialité qui a été retenu. La bonne pratique voudrait également que soit communiquée l'étendue de l'analyse (audit scope).

L'adjonction des KAM a permis au rapport d'audit de devenir un réel outil d'analyse bienvenu pour l'investisseur. En effet, jusqu'ici les rapports de l'auditeur ont souvent été considérés comme peu utiles car entièrement standardisés et rédigés à l'aide de formulations «boiler-plate». Dorénavant, l'organe de révision est tenu d'ajouter des considérations spé-

cifiques, en lien avec les faits qu'il considère comme significatifs dans le cadre de l'audit effectué.

Pour les investisseurs, la publication des KAM permet de mieux se rendre compte des thèmes sensibles du point de vue de l'auditeur et quelles considérations l'auditeur en tire à l'issue de son audit. Il s'agit également d'une information utile pour les comités d'audit. Cela peut encourager ces derniers à se pencher encore davantage sur le caractère significatif et l'étendue du travail d'audit effectué par la société de révision. Finalement, l'obligation pour le réviseur de devoir informer sur les KAM pourrait également conduire certaines sociétés à publier volontairement des informations additionnelles plus détaillées, par exemple dans l'annexe, afin d'anticiper certaines remarques de l'auditeur dans son rapport d'audit.

Les principaux KAM

À l'issue de la première année de publication des KAM dans les rapports d'audits des sociétés cotées en Suisse, il est intéressant d'étudier de quelle manière cette nouvelle exigence a été mise en œuvre. Ethos Services a effectué cette analyse pour l'univers des 200 sociétés qui composaient l'indice boursier SPI au 1.1.2017, la plupart des investisseurs institutionnels concentrant leurs investissements dans ces sociétés.

En premier lieu, on constate que le nombre moyen de KAM retenus par les organes de révision est deux fois plus grand dans les 20 plus grandes sociétés (correspondant à l'indice SMI) par rapport aux cinquante plus petites sociétés du SPI. La figure 1 montre ainsi que l'on a eu en moyenne 3,8 KAM dans les rapports de révision de l'exercice 2016 des grandes sociétés alors que la moyenne n'était que de 1,8 KAM dans les petites entreprises cotées.

On observe également que la dispersion n'est pas symétrique autour de la moyenne. La figure 2 indique que

le tiers des sociétés n'ont défini qu'un seul KAM. Environ 30 % des sociétés ont deux KAM et le reste entre 3 et 7 KAM.

Il est ensuite instructif d'analyser dans combien de sociétés sont traitées les différentes thématiques abordées par les KAM. La figure 3 montre que les principaux sujets abordés dans les rapports d'audit concernent la valorisation des actifs, à savoir la valorisation des goodwill et autres intangibles, des immobilisations corporelles, des prêts et créances, des investissements financiers et des stocks. Les goodwill et autres intangibles apparaissent en tête avec 81 sociétés concernées, soit 41 % de l'univers analysé. Ceci semble normal puisque la valorisation d'un goodwill est par essence incertaine et par conséquent sujette à discussion. Une attention spécifique de la société de révision apparaît par conséquent entièrement justifiée dans ces cas.

Parmi les autres catégories de KAM, on trouve ensuite la reconnaissance des revenus (67 sociétés), les impôts (45) et les immobilisations corporelles (40).

Seuil de matérialité, scope et conclusions de l'analyse des KAM

À ce jour, il n'est pas prévu par les standards d'audits internationaux et suisses d'obligation de publier des informations complémentaires à la communication des KAM, en particulier le seuil de matérialité, l'étendue de l'audit (scope) et les conclusions de l'analyse des KAM. Une exception majeure est cependant à relever: au Royaume-Uni la publication du seuil de matérialité est obligatoire.

En Suisse, chaque société de révision est libre de proposer à ses clients une publication plus large d'informations. Parmi les quatre grandes sociétés de révision qui audient la quasi-totalité des sociétés cotées comprises dans l'indice SPI, on observe que PWC et Deloitte sont nettement plus ouvertes à une communication volontairement étendue au-delà du minimum légal, alors que KPMG et Ernst & Young y renoncent.

Le seuil de matérialité retenu pour les contrôles effectués fait partie des informations importantes qui manquent souvent à un lecteur averti du rapport d'audit. Pourtant, pour un investisseur, il peut être très utile de connaître quel est le montant minimal pris en compte pour considérer qu'une information soit significative. Le seuil de matérialité est habituellement mesuré en pourcentage du bénéfice avant impôts (par ex. 5 %). La figure 4 indique que seuls 41 % des sociétés du SPI ont accepté la publication du seuil de matérialité.

Le niveau du seuil de matérialité a un lien direct avec le scope de l'audit. La publication de ce dernier est considérée comme particulièrement intéressante par la communauté des investisseurs. Malgré cela, moins de la moitié des rapports d'audit y font référence. Le scope de l'audit est habituellement mesuré en pourcentage du chiffre d'affaires (par ex. 70 %) ou des actifs au bilan (par ex. 80 %). A ce titre, il représente une information importante pour mesurer l'étendue avec laquelle l'audit est mené, ce qui permet d'apprécier le risque qu'une inexactitude subsiste dans les états financiers.

Des informations sur le seuil de matérialité et sur le scope de l'audit permettent à l'investisseur d'avoir une meilleure vision des contrôles prévus pour assurer la vérification des zones à risque auxquelles fait face une en-

treprise. En l'occurrence, il ne s'agit pas d'exiger la publication d'informations sensibles du point de vue de la bonne marche des affaires, mais d'obtenir des indications générales permettant d'appréhender le niveau de détail avec lequel l'audit a été mené. Au vu des motifs ayant conduit à l'introduction des KAM dans les rapports d'audit, il semble raisonnable de pouvoir compter sur ces informations complémentaires.

Finalement, il est également intéressant et logique de présenter les conclusions de l'analyse des KAM au sein du rapport d'audit. A nouveau, il est surprenant que certaines sociétés de révision soient réticentes à publier de telles informations. En effet, en cas de constatation problématique effectuée dans le cadre d'une analyse de KAM, il serait de toute façon nécessaire de publier des informations à ce sujet.

Conclusions: Renforcer la confiance

Le nouveau rapport d'audit rendu obligatoire pour les sociétés cotées en Suisse à partir des exercices clôturés en décembre 2016, a amélioré de manière significative la qualité des informations communiquées en lien avec l'audit. La publication des KAM contribue fortement à une meilleure compréhension de la situation générale dans laquelle se trouve une société, des points critiques du rapport

annuel et des enjeux économiques auxquels elle fait face. Cette transparence accrue a pour objectif de renforcer la confiance de ses différentes parties prenantes, en particulier celle de ses actionnaires.

Simultanément, le nouveau rapport d'audit contribue également à intensifier les relations entre la direction de l'entreprise, le comité d'audit et la société de révision. Sachant que cette dernière devra communiquer sur les faits significatifs de l'audit, cela contribue certainement à un échange de points de vue plus transparent entre les acteurs concernés.

Il est toutefois surprenant que la mise en œuvre de la publication des KAM puisse se faire en Suisse sans avoir l'obligation de publier le seuil de matérialité et le scope de l'audit, de même que les conclusions de l'audit des KAM. Cela a conduit à des différences significatives au niveau des pratiques adoptées par les différentes sociétés de révision.

Du point de vue des investisseurs, il serait souhaitable que l'autorégulation pousse les sociétés de révision à proposer spontanément la publication de ces informations complémentaires dans le cadre de leur communication sur les KAM. Ce serait un pas décisif en direction d'une autorégulation qui permettrait certainement de limiter significativement une inflation de la législation que personne ne souhaite.

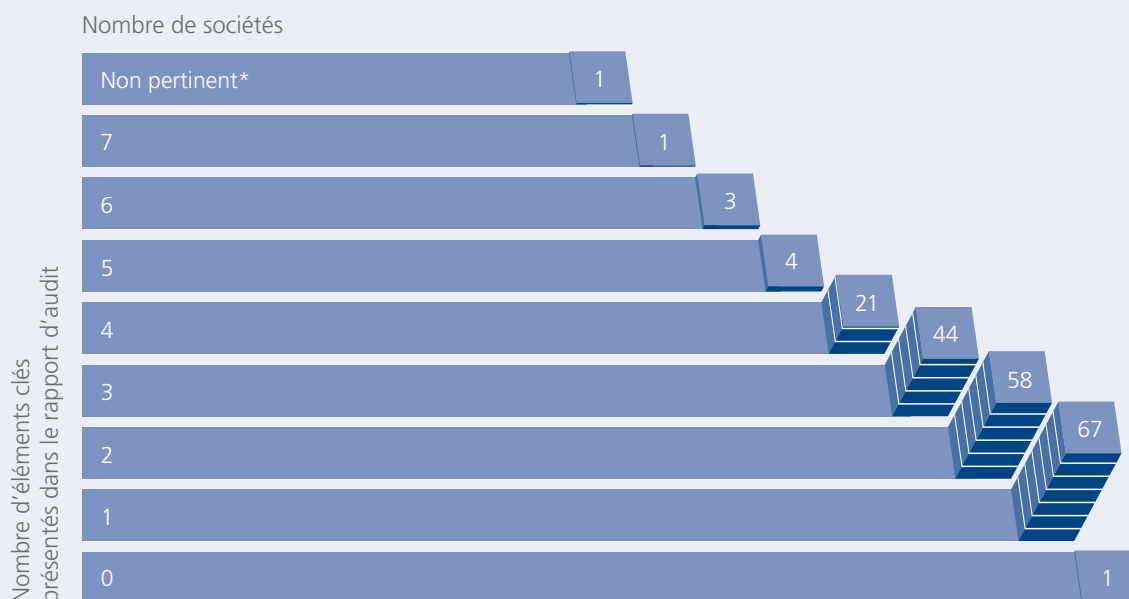
Figure 1

Nombre moyen de KAM dans les rapports de révision de l'exercice 2016



Figure 2

Nombre de KAM figurant dans les rapports d'audit des sociétés du SPI



* La société Bergbahnen Engelberg-Trübsee-Titlis a clôturé ses comptes avant le 15 décembre 2016; les nouvelles exigences concernant le rapport d'audit ne s'appliquent donc pas pour cet exercice.

Figure 3

Thèmes traités par les KAM dans les rapports d'audit des sociétés du SPI

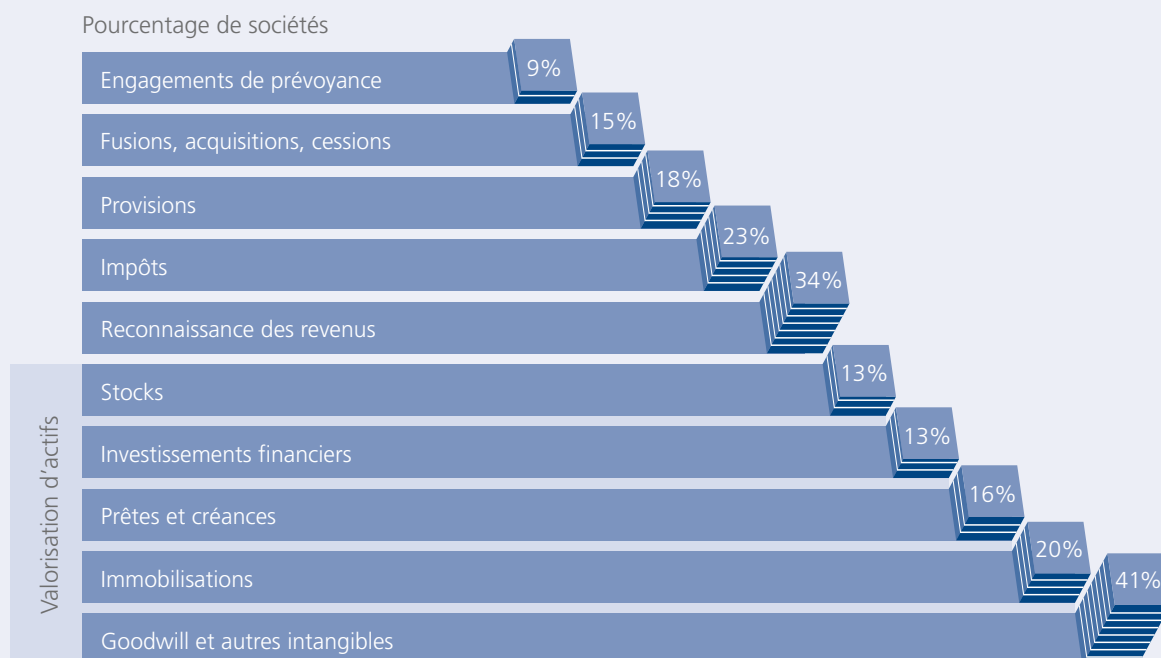
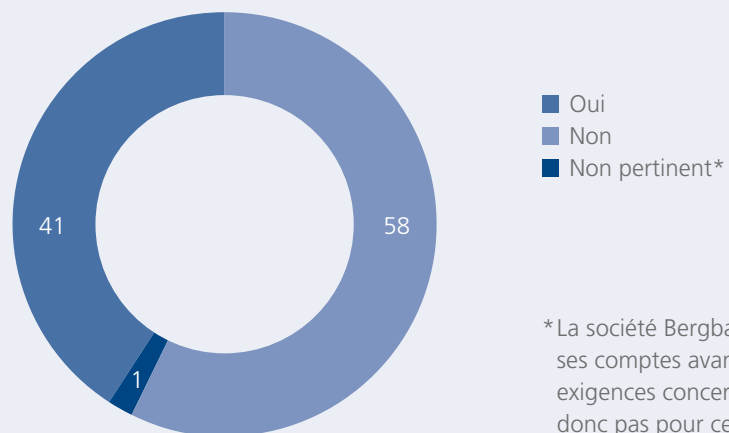


Figure 4

Publication du seuil de matérialité dans les rapports d'audit des sociétés du SPI



* La société Bergbahnen Engelberg-Trübsee-Titlis a clôturé ses comptes avant le 15 décembre 2016; les nouvelles exigences concernant le rapport d'audit ne s'appliquent donc pas pour cet exercice.

**Dr. Dominique Biedermann**

Président
Fondation Ethos

