

Für die Prüfung von Konzernabschlüssen ist der komplett überarbeitete und neu gefasste ISA 600 anzuwenden. Die substanziellen Änderungen im Standard haben die Prüfungen der Konzernrechnungen massgeblich beeinflusst. Der Artikel legt die wichtigsten Punkte zum ISA 600 dar. Zudem werden einzelne Feststellungen zur erstmaligen Anwendung des Standards aus den Überprüfungen der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) wiedergegeben.

PASCAL STIRNIMANN

DIE KONZERNABSCHLUSSPRÜFUNG – ISA 600

Überlegungen zu den Konzernabschlussprüfungen und der Tätigkeit von den Teilbereichsprüfern nach dem ISA 600 [1]

1. EINLEITUNG

Nach Abschluss des Clarity Projekts im März 2009 wurden im April 2010 die neuen International Standards on Auditing (clarified ISA) veröffentlicht [2]. Der im vorliegenden Artikel zu diskutierende ISA 600 «Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschliesslich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)» wurde komplett überarbeitet. Er ist für die Prüfung von Konzernabschlüssen, die nach dem 15. Dezember 2009 begonnen haben, zwingend anzuwenden. Der Zuständigkeitsbereich und die Aufgaben des Konzernprüfungsteams wurden dabei deutlich ausgeweitet.

Die Anwendung des ISA 600 ist für die Prüfung von Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften, die nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* [3] erstellt wurden, in der Schweiz zwingend [4]. Da die in der Schweiz im Hauptsegment der *SIX Swiss Exchange* kotierten Gesellschaften mehrheitlich nach IFRS Bericht erstatten, ist der Anwendungsbereich des ISA 600 umfassend [5]. Dies unter anderem, weil zahlreiche in der Schweiz ansässige Gesellschaften umfangreiche operative Aktivitäten im Ausland haben. Die «richtige» Prüfung der Teilbereiche im Rahmen der Konzernprüfung ist in diesen Fällen wichtig. Der ISA 600 soll hierzu die notwendige Grundlage bilden.

2. WICHTIGE ELEMENTE DES CLARIFIED ISA 600 [6]

Im Vergleich zum bisherigen ISA 600 deckt der neue Standard das ganze Spektrum der Konzernabschlussprüfung, von der Annahme bis zur Berichterstattung, ab. Er ist umfassender und präziser bezüglich der Anforderungen, welche

an den Konzernprüfer gestellt werden. Zudem verlangt er eine erhöhte Beteiligung des Konzernprüfers an den Arbeiten der Teilbereichsprüfer. Diese zusätzlichen Pflichten führen erwartungsgemäss zu einem Mehraufwand. Andererseits hat die RAB bereits in den Vorjahren festgestellt, dass grössere Revisionsgesellschaften wesentliche Elemente des neuen ISA 600 bereits frühzeitig adaptiert haben. In diesen Fällen hat der neue Standard somit zu keinen bedeutenden Änderungen geführt. Zudem ist zu erwarten, dass der neue risikobasierte Ansatz des Standards mittelfristig auch zu Effizienzgewinnen bei den Konzernprüfungen führen kann. Der sich aus den erweiterten Aufgaben ergebende Mehraufwand würde dadurch zumindest teilweise kompensiert.

Im folgenden werden die wichtigsten Elemente zum neuen Standard wiedergegeben.

2.1 Verantwortlichkeit, Auftragsannahme und Auftragsfortführung. Der für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche hat in Übereinstimmung mit dem ISA 220 [7] überzeugt zu sein, dass die Teilbereichsprüfer über die notwendigen Kompetenzen und Fähigkeiten verfügen. Der Abschlussprüfer hat darüber zu entscheiden, ob er als Abschlussprüfer des Konzernabschlusses tätig wird und den Auftrag annimmt oder weiterführt. Falls ja, muss er sicherstellen, dass er Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen des Teilbereichsprüfers versteht. Zudem hat er über ausreichende Prüfungsnachweise der Teilbereiche zu verfügen, um ein Prüfungsurteil zum Konzernabschluss abzugeben. Dies ist von Bedeutung, da der Konzernprüfer für den Konzernprüfungsauftrag die Gesamtverantwortung trägt. In seinem Bericht an die Generalversammlung darf er keinen Bezug auf die Teilbereichsprüfer nehmen [8].

2.2 Verstehen des Konzerns, der Teilbereiche und des Umfelds. Zur Erreichung dieser Ziele hat der Konzernprüfer eine Konzernprüfstrategie und ein Konzernprüfungsprogramm zu erstellen [9]. Dies bedingt, dass er den Konzern, seine Teilbereiche, sein Umfeld, die konzernweiten Kontrollen und den Konsolidierungsprozess versteht, um die Risiken einer wesentlichen Falschdarstellung der Konzernrechnung beurteilen zu können. Da die Teilbereichsprüfer



PASCAL STIRNIMANN,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER,
STV. LEITER AUFSICHT,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE
(RAB), BERN

einen wesentlichen Beitrag zur Prüfung der Konzernrechnung leisten, ist es zudem notwendig, dass sich der Konzernprüfer über deren berufliche Kompetenz und Unabhängigkeit im klaren ist. Der Beizug eines Teilbereichsprüfers ist nur angemessen, falls dieser die notwendigen Anforderungen erfüllt [10].

2.3 Reaktion auf beurteilte Risiken. Auf Basis der erfassten Risiken hat der Konzernprüfer zu bestimmen, welche Arbeiten durch ihn und welche Arbeiten durch die Teilbereichsprüfer auszuführen sind [11]. Die entsprechenden Überlegungen sind wichtig, um die richtige Allokation der Art der Arbeiten zu erreichen. Eine reine Delegation der Arbeiten auf die Teilbereichsprüfer widerspricht dem Grundsatz des ISA 600. Aus diesem Grund hat das Konzernprüfungsteam Art, Zeitraum und Umfang seiner Einbindung in die Arbeiten der Teilbereichsprüfer zu bestimmen [12]. Diese individuell zu bestimmende Einbindung wird dabei im wesentlichen von den vorhandenen bedeutsamen Risiken aus Sicht des Konzernabschlusses bei den jeweiligen Teilbereichen beeinflusst. Dies, weil die in den Teilbereichen identifizierten Risiken zu einer falschen Darstellung des Konzernabschlusses führen können.

2.4 Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern. Eine klare und frühzeitige wechselseitige Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern, welche sich über jede Phase der Prüfung erstreckt und als fortlaufender Dialog zu verstehen ist, ist für die erfolgreiche Abwicklung einer Konzernprüfung elementar. Mittels schriftlicher Instruktionen kommuniziert der Konzernprüfer seine Anforderungen an die Teilbereichsprüfer. Diese Instruktionen beinhalten die Aufforderung, die zur Konzernprüfung relevanten Sachverhalte und Feststellungen nach einem klaren Zeitplan und mit entsprechenden Vorlagen zu kommunizieren. Diese Berichterstattung bildet auch die Grundlage zur Beurteilung der erlangten Prüfungsnachweise durch das Konzernprüfungsteam. Der Konzernprüfer muss letztendlich eine Schlussfolgerung ziehen, ob die Arbeiten der jeweiligen Teilbereichsprüfer ausreichend waren. Dies mit dem Ziel der Reduktion der Prüfungsrisiken auf ein vertretbares Mass und als Grundlage zur Bildung eines Urteils zur Konzernrechnung. Allenfalls hat der Konzernprüfer festzulegen, welche Prüfungshandlungen noch zusätzlich durchzuführen sind [13]. Die schriftliche Kommunikation zwischen dem Konzernprüfungsteam und den Teilbereichsprüfern ist in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen. Dies ist zudem auch für den Nachweis der Einbindung des Konzernprüfungsteams in die Tätigkeit der Teilbereichsprüfer notwendig (z. B. Dokumentation der Durchsicht von Teilen der Prüfungsdokumentation bei den Teilbereichsprüfern) [14].

2.5 Kommunikation mit den Verantwortlichen. Der Konzernprüfer hat auch eine fortlaufende Kommunikation mit dem Konzernmanagement und dem obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgan sicherzustellen. Einerseits erfolgt diese ergebnisbezogen (z. B. bezüglich der erkannten Mängel im *internen Kontrollsystem* [IKS], der festgestellten deliktischen

Handlungen und der sonstigen zu kommunizierenden Elementen aus den anwendbaren regulatorischen Vorschriften) [15]. Andererseits hat aber mit diesen Parteien auch eine prozessbezogene Kommunikation bezüglich der Art der Tätigkeiten in den Teilbereichen und der geplanten Einbindung des Konzernprüfungsteams zu erfolgen [16].

3. ERKENNTNISSE DER RAB AUS ÜBERPRÜFUNGSTÄTIGKEIT UND ANALYSE DER ADOPTION

Aus den File Reviews der RAB bei den *staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (sbrU)* resultieren folgende erste Eindrücke und Feststellungen zur Anwendung des clarified ISA 600 [17]:

3.1 Implementation des ISA 600. Die RAB hat festgestellt, dass die internen Prüfungshandbücher zur Konzernprüfung den neuen Anforderungen in der Regel angepasst wurden. Die grösseren sbrU haben bereits in den Vorjahren die Auswirkungen des neuen ISA 600 analysiert. Die erweiterten Anforderungen wurden teilweise frühzeitig übernommen. Dieses Thema war zudem aufgrund dessen Relevanz auch Gegenstand interner Schulungen. Bei den anderen sbrU hat die RAB festgestellt, dass die Übernahme der clarified ISA in vereinzelt Fällen etwas spät angegangen wurde.

3.2 Planungsarbeiten zur Konzernprüfung. Zur Planung der Konzernprüfung hat die RAB in einzelnen Fällen folgendes festgestellt:

→ *Gewinnung eines Verständnisses über die Teilbereichsprüfer* [18]: Die Art, die zeitliche Einteilung und der Umfang der Prüfungshandlungen des Konzernprüfers werden beeinflusst durch das Verständnis des jeweiligen Teilbereichsprüfers. Falls dieser zum Beispiel nicht dem gleichen Netzwerk [19] angehört, und damit über ein anderes Qualitätssicherungssystem verfügt, ist zu erwarten, dass die Prüfungshandlungen zur Erlangung eines Verständnisses des entsprechenden Teilbereichsprüfers umfassender sind. Dieser Umstand wird nicht immer ausreichend berücksichtigt. Falls die Teilbereichsprüfer aus dem gleichen Netzwerk stammen, ist zudem sicherzustellen, dass qualitätsrelevante Informationen ausgetauscht werden. Die unternehmensinternen Prozesse sind diesbezüglich teilweise mangelhaft. Zum Beispiel ist der Konzernprüfer zu informieren, falls aus den internen Nachkontrollen [20] zu einem Teilbereichsprüfer bedeutende negative Ergebnisse resultieren. Solche Informationen sind für die Würdigung des Einbezugs und der Arbeit des Teilbereichsprüfers von grosser Bedeutung. → *Analytische Prüfungshandlungen bei nicht bedeutsamen Teilbereichen* [21]: Der Konzernprüfer führte in mehreren Fällen für nicht bedeutsame Teilbereiche keine analytischen Prüfungshandlungen auf Konzernebene durch. Solche sind aber notwendig, um sicherzustellen, dass auf Konzernabschlussebene keine bedeutsamen Risiken übersehen werden, und um eine Beurteilung vornehmen zu können, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. Falls dies verneint wird, müssen auf weiteren nicht bedeutsamen Teilbereichen zusätzliche Prüfungshandlungen durchgeführt werden. → *Rotation der*

Teilbereiche [22]: Die Auswahl der nicht bedeutsamen Teilbereiche wurde in mehrere Fällen im Zeitablauf nicht verändert. Gerade der Einbau eines Überraschungsmoments (element of unpredictability) bei der Auswahl der Teilbereiche

«Den Instruktionen war in mehreren Fällen keine vom Konzernmanagement erstellte Liste der nahestehenden Personen zu entnehmen.»

che kann aber die Wahrscheinlichkeit einer Aufdeckung einer wesentlichen Falschdarstellung erhöhen. Auch hat sich in der Vergangenheit gezeigt, dass solche Rotationen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund deliktischer Handlungen zweckmässig sein können [23]. Dies, da sich gezeigt hat, dass deliktische Handlungen, welche für den Konzernabschluss wesentlich sind, durchaus in nicht bedeutsamen Teilbereichen anfallen können.

3.3 Qualität der Konzerninstruktionen. Die Konzerninstruktionen basieren in der Regel auf Vorlagen, welche die Konformität mit ISA 600 sicherstellen sollen [24]. Die RAB beurteilt deren Einsatz grundsätzlich als zweckmässig. Die RAB stellt aber immer wieder fest, dass Mustervorlagen übernommen werden, ohne dass diese den spezifischen Gegebenheiten angepasst werden. Dies wurde insbesondere in folgenden Bereichen festgestellt:

→ *Festlegung und Kommunikation der Teilbereichswesentlichkeiten* [25]: Die Teilbereichswesentlichkeiten werden nicht immer

durch den Konzernprüfer, sondern teilweise auch durch den Teilbereichsprüfer selbst festgelegt. Dadurch besteht ein Risiko, dass diese höher sind als die Wesentlichkeit für den Konzernabschluss, was den ISA-Vorgaben widerspricht. Zudem ist in diesen Fällen nicht gewährleistet, dass risikospezifische Überlegungen des Konzernprüfers bei der Festlegung der Teilbereichswesentlichkeiten angemessen berücksichtigt werden. → *Kommunikation bedeutsamer Risiken* [26]: Durch den Konzernprüfer erkannte Risiken, welche für die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers relevant sind, wurden dem Teilbereichsprüfer nicht immer kommuniziert. Dies können zum Beispiel Risiken im Bereich der deliktischen Handlungen, des internen Kontrollsystems, der Informationstechnologie oder bezüglich konkreter Jahresabschlusspositionen oder spezifischer Ereignisse sein. Somit ist nicht gewährleistet, dass der Teilbereichsprüfer diesen Risiken mit der notwendigen Reaktion oder Sorgfalt begegnet. → *Liste der nahestehenden Personen* [27]: Den Instruktionen war in mehreren Fällen keine vom Konzernmanagement erstellte Liste der nahestehenden Personen zu entnehmen. Zudem fehlte die Anforderung an die Teilbereichsprüfer, dass diese bis anhin nicht erkannte nahestehende Personen zu melden haben. Da Transaktionen mit nahestehenden Personen besonderen Risiken unterliegen und spezifische Prüfungshandlungen notwendig machen, sind diese Versäumnisse problematisch [28]. Zudem ist in diesen Fällen eine korrekte Offenlegung der nahestehenden Personen, und der Transaktionen mit diesen, nicht sichergestellt. → *Kommunikation der Prüfungshandlungen zum IKS* [29]: Die Kommunikation an die Teilbereichsprüfer zum IKS war teilweise unklar. Dadurch konnten diese die an sie gestellten Anforderungen mit dem Ziel der Bestätigung der Existenz eines IKS auf Konzernstufe nach den Vorgaben des PS 890 nicht oder nur unzureichend. Es besteht in diesen Fällen ein Risiko, dass der Konzernprüfer

letztlich nicht die notwendige Abdeckung zur uneingeschränkten Bestätigung des IKS erlangt hat.

3.4 Beurteilung der erhaltenen Berichterstattungen.

Aus den Konzerninstruktionen resultieren in der Regel umfassende Pflichten zur Berichterstattung durch die Teilbereichsprüfer. Die RAB stellt diesbezüglich folgendes fest:

→ *Beurteilung bedeutsamer Sachverhalte* [30]: Teilweise ist nicht ersichtlich, dass der Konzernprüfer die Berichterstattungen der Teilbereichsprüfer ausreichend durchgesehen und beurteilt hat. In einzelnen Fällen gingen aus den Berichterstattungen einzelner Teilbereichsprüfer wesentliche, unklare oder widersprüchliche Sachverhalte hervor. Es war nicht ersichtlich, dass der Konzernprüfer diese beurteilt bzw. geklärt hat. → *Zugang zu Prüfungsdokumentationen* [31]: Die Kommunikation der Teilbereichsprüfer an den Konzernprüfer erfolgt in der Regel mit den hierfür vorgesehenen Vorlagen aus den Konzerninstruktionen. Die RAB hat aber festgestellt, dass Konzernprüfer teilweise Zugang zu Prüfungsdokumentationen der Teilbereichsprüfer verlangen. Die hierfür geltend gemachten Gründe können vielschichtig sein. Wird ein Schweizer Teilbereichsprüfer durch einen ausländischen Konzernprüfer aufgefordert, solche Prüfungsdokumentationen auszuliefern, ist diesem Gesuch in jedem Fall mit der notwendigen Sorgfalt zu begegnen. Es ist immer sicherzustellen, dass das Schweizer Recht [32] eingehalten wird. Eine Einsichtnahme der Arbeitspapiere durch einen ausländischen Konzernprüfer in der Schweiz ist hingegen grundsätzlich unproblematisch. → *Statutarische Berichterstattung bei Konzernprüfungen*: Bei nicht bedeutsamen Teilbereichen erfolgt oft nur eine statutarische Berichterstattung. Da diese Prüfungen jeweils der Konzernprüfung und Konzernberichterstattung nachgelagert sind, ist der Informationsfluss zwischen dem statutarischen Prüfer und dem Konzernprüfer

nicht immer gewährleistet. Dies kann dazu führen, dass zum Beispiel in einzelnen Teilbereichen aus der statutarischen Prüfung bedeutende Mängel im IKS resultieren und diese dem Konzernprüfer nicht mitgeteilt werden. Gerade solche Informationen wären aber für die Planung der nächsten Konzernprüfung, bzw. Selektion der zu überprüfenden Teilbereiche, von zentraler Bedeutung.

4. FAZIT UND AUSBLICK

Die Überarbeitung des ISA 600 zur Implementierung eines robusten, umfassenden und besser durchsetzbaren Standards zur Konzernprüfung war notwendig. Die RAB begrüsst den überarbeiteten ISA 600, da dieser bezüglich der Aufgaben und Pflichten des Konzern- und Teilbereichsprüfers umfassender und klarer ist. Bisher nicht geregelte Elemente der Konzernprüfung werden nun im Standard oder in den Anwendungshinweisen konkretisiert. Dies sollte insgesamt zu einer Verbesserung der Qualität von Konzernprüfungen führen.

Die RAB konnte sich im Rahmen ihrer Überprüfungsaktivitäten bereits von den Vorzügen des Standards überzeugen. Es ist aber zu früh, eine abschliessende Aussage bezüglich der Qualität des Standards, dessen Anwendung und damit der Qualität der Konzernprüfungen zu generieren.

Für die Schweizer Revisionsgesellschaften und die RAB ist auch relevant, wie und wann die Übernahme der clarified ISA, und damit auch des ISA 600, in die *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* der *Treuhand-Kammer* erfolgen wird. Die RAB erwartet, dass eine solche Übernahme im Jahr 2013, das heisst für Prüfungsdurchführungen im Jahr 2014, erfolgen wird [33]. Aus diesem Grund ist eine frühzeitige Auseinandersetzung mit dem Standard und dessen Auswirkungen auch für Revisionsunternehmen zu empfehlen, welche heute nur die PS anwenden. ■

Anmerkungen: 1) Der Autor gibt ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder und bindet die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) nicht. 2) Diese vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) veröffentlichten Standards umfassen 36 Standards, wobei im Rahmen des im März 2009 abgeschlossenen Clarified ISA Projekt 16 Standards komplett überarbeitet und gefasst und 19 Standards nur neu gefasst wurden. Ein Standard wurde hinzugefügt (ISA 265). 3) International Financial Reporting Standards (IFRS) des International Accounting Standard Board (IASB). 4) Art. 3 Abs. 1 ASV-RAB; SR 221.302.33: «Jahres- und Konzernrechnungen, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, müssen in Übereinstimmung mit den von der Aufsichtsbehörde anerkannten Prüfungsstandards des IAASB geprüft werden.» Wie dem Rundschreiben 1/2008 der RAB über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/2008) entnommen werden kann, wurden die clarified ISA ohne Ergänzungen und Derogationen durch die RAB übernommen. 5) Siehe hierzu Richtlinie Rechnungslegung (RLR) der SIX Exchange Regulation vom 21. April 2011: Gemäss Art. 6 Abs. 1 RLR müssen Emittenten grundsätzlich IFRS als Rechnungslegungsstandard anwenden, sofern kein anderer Rechnungslegungsstandard zugelassen

ist. Im Hauptsegment (Main Standard) ist zum Beispiel zusätzlich US GAAP zugelassen und im heimischen Segment (Domestic Standard) Swiss GAAP FER. In diesen Fällen sind die US GAAS bzw. Schweizer Prüfungsstandards bei der Konzernprüfung anzuwenden, auf die im vorliegenden Artikel nicht eingegangen wird. 6) Die verwendeten Terminologien zum ISA 600 in diesem Artikel sind der von der IFAC und der EU-Kommission genehmigten Übersetzung der International Standards on Auditing zu entnehmen (International Standards on Auditing, IDW Textausgabe Englisch-Deutsch, IDW Verlag, ISBN 978-3-8021-1822-7). 7) Vgl. ISA 220 «Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung», Ziff. 14 und 15: Hiernach muss der Auftragsverantwortliche davon überzeugt sein, dass das Prüfungsteam (d.h. auch die Teilbereichsprüfer) über die angemessenen Kompetenzen und Fähigkeiten verfügen. 8) Vgl. ISA 600, Ziff. 4, 8, 12 und 13. 9) Vgl. ISA 600, Ziff. 15 und 16 i. V. mit ISA 300, Ziff. 7 bis 12. 10) Vgl. ISA 600, Ziff. 17 bis 20 und 32 bis 37. 11) Vgl. ISA 600 Ziff. 26 bis 29: Zur Festlegung der Art der Untersuchung ist zwischen «bedeutsamen Teilbereichen» und «nicht bedeutsamen Teilbereichen» zu unterscheiden. Bei Teilbereichen, welche aus betragsmässiger Sicht bedeutsam sind, hat eine Prüfung der Finanzinformationen stattzufinden. Bei Teilbereichen, welche aufgrund der

Risiken bedeutsam sind, hat der Prüfer ein Wahlrecht zwischen verschiedenen Massnahmen (vgl. ISA 600, Ziff. 27 lit. a bis c). Bei nicht bedeutsamen Teilbereichen sind die Anforderungen gemäss ISA 600, Ziff. 28 und 29 zu berücksichtigen: «Für nicht bedeutsame Teilbereiche muss das Konzernprüfungsteam analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene durchführen.» ISA 600 A50 hält fest: «Je nach den Umständen des Auftrags können die Finanzinformationen der Teilbereiche für Zwecke der analytischen Prüfungshandlungen auf verschiedenen Ebenen aggregiert werden. Die Ergebnisse der analytischen Prüfungshandlungen dienen dazu, die Schlussfolgerung des Konzernprüfungsteams zu untermauern, dass keine bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den aggregierten Finanzinformationen jener Teilbereiche bestehen, die nicht als bedeutsame Teilbereiche festgelegt sind.» Ansonsten sind durch den Konzernprüfer weitere Massnahmen bzw. Prüfungshandlungen bei den nicht bedeutsamen Teilbereichen zu definieren. 12) Vgl. ISA 600, Ziff. 30 bis 31. 13) Vgl. ISA 600, Ziff. 40 lit. a bis e, 41 lit. a bis j und 42 bis 45. 14) Vgl. ISA 600, Ziff. 50 lit. b und c. 15) Bezüglich der Anforderungen an die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen siehe ISA 260 «Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen»; ISA 265 «Mitteilung über

Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management»; Schweiz-spezifische Elemente aus dem PS 260 «Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen»; Art. 728b Abs. 1 OR (SR 220) zum umfassenden Bericht der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat; Rundschreiben 1/2009 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat von Publikumsgesellschaften. 16) Vgl. ISA 600, Ziff. 49. 17) Wie dem Kapitel 2.7 des Tätigkeitsberichts 2010 der RAB entnommen werden kann, handelt es sich beim ISA 600 um ein Schwerpunktthema der RAB zu den Überprüfungen im Jahr 2011. Die Tätigkeitsberichte der RAB sind auf der Website der RAB zugänglich (www.revisionsaufsichtsbehörde.ch). 18) Vgl. ISA 600, Ziff. 19, 20 und A34. 19) Begriffsdefinition gemäss ISA 220, Ziffer 7: «Netzwerk – Eine breite Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und eindeutig auf Gewinn- oder Kostenzuteilung abzielt oder ein gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder Führung, gemeinsame Regelung und Massnahmen zur Qualitätssicherung oder eine gemeinsame Geschäftsstrategie aufweist oder in der ein Markenname oder ein bedeutender Teil beruflicher Ressourcen gemeinsam genutzt werden.» 20) Vgl. ISQC 1, Zif-

fer 48 bis 56: Die Gesellschaft muss Nachkontrollen durchführen, um hinreichende Sicherheit zu erlangen, dass die Regelungen und Massnahmen zur Qualitätssicherung relevant und angemessen sind und wirksam funktionieren. 21) Vgl. ISA 600, Ziff. 28 und 29. 22) Vgl. ISA 600, Ziff. 29 und A51. 23) Vgl. ISA 240, Ziffer 29c und A[36]: Bei der Festlegung allgemeiner Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von deliktischen Handlungen muss der Abschlussprüfer bei der Auswahl von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen ein Überraschungsmoment einbauen. 24) Vgl. ISA 600, Ziff. A58 und Anlage 5 zum ISA 600. 25) Vgl. ISA 600, Ziff. 21c: Die Teilbereichswesentlichkeit, welche niedriger sein muss als die Wesentlichkeit für den Konzernabschluss, ist durch den Konzernprüfer für die Teilbereiche festzulegen, wo der Prüfungsumfang als «Prüfung» oder «prüferische Durchsicht» (ISA 600, Ziff. 27a bis c) festgelegt wurde. 26) Vgl. ISA 600, Ziff. 40 d. 27) Vgl. ISA 600, Ziff. 40 e. 28) Vgl. entsprechende Anforderungen gemäss ISA 550 «nahestehende Personen» und den anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften (z. B. IAS 24 «Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen»). 29) Siehe Anforderung zur Existenzbestätigung eines internen Kontrollsystems

gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR. Der PS 890 «Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems» ist zur Prüfung der Existenz des IKS anzuwenden. Bezüglich der Existenzbestätigung im Rahmen vom Konzernprüfungen vgl. PS 890, Ziff. 55 bis 77. 30) Vgl. ISA 600, Ziff. 42 a. 31) Vgl. ISA 600, Ziff. A59: «Im Rahmen der Zusammenarbeit mit dem Konzernprüfungsteam kann der Teilbereichsprüfer bspw. dem Konzernprüfungsteam Zugang zu relevanter Prüfungsdokumentation ermöglichen, sofern dies nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften verboten ist.» 32) Vgl. Art. 271 Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB; SR 311.0) aus amtshilfrechtlicher Sicht und die entsprechenden privatrechtlichen Geheimhaltungspflichten: Datenschutzgesetz (Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG); SR 235.1), Revisionsgeheimnis (Art. 730 b OR sowie Art. 321 StGB) und Bankkundengeheimnis (Art. 47 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (BankG); SR 952.0). 33) Siehe auch: <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dmsid=85591> – Prüfungsstandards, Ziff. d) «Einführung der Clarified ISA – Information vom Dez. 2010 (Stand Weblink 24. August 2011).

RÉSUMÉ

Audit des comptes consolidés – ISA 600

L'instauration de la norme ISA 600, entièrement remaniée dans le cadre du projet «Clarity» de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), a conduit à des changements substantiels dans l'audit des comptes consolidés de sociétés ouvertes au public établis selon les normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Par rapport à l'ancienne ISA 600, la nouvelle norme couvre tout le spectre de l'audit des comptes consolidés, de l'acceptation du mandat jusqu'au rapport d'audit. En raison des exigences prudentielles en vigueur, cette norme s'applique impérativement à la majorité des sociétés cotées en Suisse. Elle est plus complète et précise en ce qui concerne les exigences qui s'imposent à l'auditeur des comptes consolidés et aux réviseurs de secteurs partiels. Elle requiert en outre une participation accrue de l'auditeur des comptes consolidés aux travaux des autres réviseurs et repose, dans sa conception, sur une approche axée sur le risque.

En 2011, l'*Autorité de surveillance en matière de révision* (ASR) a notamment ciblé ses contrôles sur l'application de la norme ISA 600. L'ASR constate dans l'ensemble que les grandes sociétés de révision se sont généralement conformées suffisamment et en temps opportun à la nouvelle norme. Ce nonobstant, elle a fait les observations suivantes:

→ S'agissant des travaux de planification, l'auditeur des comptes consolidés n'a pas toujours une compréhension suffisante des réviseurs responsables de secteurs partiels, a omis de procéder à des opérations d'audit analytiques des secteurs partiels de moindre importance et à une rotation desdits secteurs. → Les instructions du groupe n'étaient pas toujours conformes aux exigences. Dans certains cas, par exemple,

l'auditeur des comptes consolidés n'a pas déterminé systématiquement le caractère significatif du secteur partiel ni communiqué l'ensemble des risques importants. De plus, il n'y a pas eu d'échange à propos des parties liées identifiées ou des opérations d'audit requises au niveau du système de contrôle interne (SCI). → Les rapports des réviseurs de secteurs partiels n'ont pas toujours été consultés avec le soin souhaitable par l'auditeur des comptes consolidés. De surcroît, il n'est pas toujours certain que l'auditeur des comptes consolidés ait accès à des conclusions importantes tirées des contrôles statutaires des filiales. Il faut s'assurer par ailleurs du respect du droit suisse chaque fois qu'un réviseur de secteurs partiels suisse est invité par un auditeur des comptes consolidés étranger à livrer des documents d'audit.

La refonte de l'ISA 600 s'imposait afin d'obtenir une norme solide et plus facilement applicable à l'audit des comptes consolidés. L'ASR salue cette mesure qui, au vu de son expérience, conduira à une amélioration de la qualité de la révision des comptes de groupe.

L'ASR attache également une grande importance à la question de savoir comment et quand les «clarified ISA» et, partant, l'ISA 600 seront reprises dans les *Normes d'audit suisses* (NAS) de la *Chambre fiduciaire*. L'ASR espère que cela sera chose faite en 2013, autrement dit que les audits pourront être menés selon ces normes à partir de 2014. Aussi les entreprises de révision qui appliquent actuellement les NASX seront-elles bien inspirées de ne pas tarder à se pencher sur la norme ISA 600.

PS/AM