

DIE REVISIONSAUFSICHT ZEIGT WIRKUNG

Erfahrungen aus rund 10 Jahren Aufsichtstätigkeit*

Hat sich die Revisionsqualität in den letzten zehn Jahren verbessert? Ist sie ausreichend, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Revision nachhaltig sicherzustellen? Neben der Beantwortung dieser Fragen wagt der Beitrag einen Ausblick auf die kommenden Herausforderungen im Bereich der Revision und der Revisionsaufsicht.

1. EINLEITUNG

Im September 2007 hat die *Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)* ihre operative Tätigkeit mit der Inbetriebnahme des elektronischen Zulassungsregisters aufgenommen. Im Frühling 2008 hat die RAB mit den ersten Überprüfungen (Rechnungsprüfung) bei den derzeit 31 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vor Ort begonnen. Die Aufsichtskompetenzen der RAB über die Prüfung nach den Finanzmarktgesetzen (Aufsichtsprüfung) sind dann im Jahr 2015 hinzugekommen.

Der Reformbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht wurde im letzten Jahr eingehend analysiert. Die vom Bundesamt für Justiz eingesetzten Experten *Peter Ochsner* und *Daniel Suter* haben dazu alle wesentlichen Interessengruppen zur ihrer Einschätzung des gesetzgeberischen Handlungsbedarfs befragt. Die RAB teilt die Beurteilung der beiden eingesetzten Experten, wonach kein umfassender Überarbeitungsbedarf besteht. Die vom Bundesrat im November 2017 in Auftrag gegebenen Abklärungen zu sieben Empfehlungen können jedoch ggf. zu begrenzten Anpassungen führen [1].

Dieser Beitrag fokussiert auf die Entwicklungen der Qualität von Revisionsdienstleistungen der beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Auf eine Beurteilung der Revisionsqualität der anderen rund 2600 zugelassenen Revisionsunternehmen wird nicht eingegangen, da die RAB bei diesen Unternehmen grundsätzlich nur auf qualifizierte Hinweise von Dritten hin aktiv wird und sich somit nicht systematisch ein Bild der geleisteten Arbeiten bilden kann.

2. SUMMARISCHE ERGEBNISSE DER ÜBERPRÜFUNGSTÄTIGKEIT

Die RAB fokussiert ihre Aufsichtstätigkeit bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auf Massnahmen, welche die Qualität von Revisionsdienstleistungen sicherstellt und fördert und bei welchen der Nutzen für die Stakeholder am grössten ist [2]. Die Aufsichtskonzepte [3], welche der Überprüfungstätigkeit der RAB zugrunde liegen, orientieren sich an international anerkannten Grundsätzen. Dies macht Sinn, da die Aufsicht über die grossen Revisionsnetzwerke in den jeweiligen Ländern möglichst einheitlich und koordiniert ablaufen soll. Im Zusammenhang mit der internationalen Anerkennung ihrer Aufsichtstätigkeit hat sich die RAB seit ihrer Gründung an internationalen Prinzipien und Best Practices orientiert [4].

Die zentrale Frage, die sich nach zehn Jahren stellt, ist die, ob sich aus Sicht der RAB die Qualität der Revisionsdienstleistungen verbessert hat und die Aufsicht der RAB Wirkung zeigt. Wichtige Hinweise zur Qualität geben die Resultate der Überprüfungen der RAB. Dabei ist aber zu beachten, dass die Qualität durch vielschichtige Faktoren beeinflusst wird (freiwillige Massnahmen der Revisionsgesellschaften bzw. Revisionsnetzwerke, mit der RAB vereinbarte Massnahmen, verbesserte Prüfungsstandards, Anwendung neuer Technologien usw.)

Die RAB führt ihre Überprüfungen in einem Drei-Jahres-Zyklus durch. In der Periode 2008–2010 wurden insgesamt 29 Firm Reviews [5] durchgeführt. Die Anzahl rapportierter Mängel belief sich auf 191, was einem Durchschnitt pro Review von 6,6 Feststellungen entspricht. Dies ist eine relativ hohe Zahl und zeigt, dass der Verbesserungsbedarf in der Anfangsphase relativ hoch war. Bei den File Reviews [6] wurden in der gleichen Periode bei 58 inspizierten Mandaten 370 Feststellungen gemacht, was einem Durchschnitt pro File von 6,4 Mängeln entspricht.

Im zweiten Drei-Jahres-Zyklus 2011–2013 wurden insgesamt 27 Firm Reviews durchgeführt. Die Anzahl rapportierter Feststellungen bezifferte 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 Mandaten 150 Feststellungen gemacht, also ein Durchschnitt pro File von 2,8.



FRANK SCHNEIDER,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
IFIAR VICE CHAIR,
DIREKTOR,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

Die Feststellungen reduzierten sich also in der zweiten Dreijahres-Periode signifikant. Die RAB kommentierte in ihrem Tätigkeitsbericht 2013 [7] in Bezug auf den Firm Review, dass die fünf grössten Revisionsgesellschaften in der Schweiz grundsätzlich über ein robustes Qualitätssicherheitssystem verfügen und nur noch vereinzelter Verbesserungsbedarf besteht. Bei den übrigen Revisionsgesellschaften ist die Qualität der Ausgestaltung und der Wirksamkeit des Systems zur Qualitätssicherung dagegen noch unterschiedlich weit entwickelt.

Mit Blick auf die Entwicklung der Feststellungen aus den File Reviews wurde in den Berichten erwähnt, dass die Qualität der Revisionsdienstleistungen sich in den ersten sechs Jahren der RAB-Tätigkeit grundsätzlich stetig verbessert hat. Innerhalb der Revisionsgesellschaften bestehen jedoch teilweise bedeutende Unterschiede.

Dieser Trend hat sich im dritten Drei-Jahres-Zyklus 2014–2016 bestätigt [8]. Bei den 34 Firm-Reviews wurden 46 Mängel festgestellt (Durchschnitt 1,4). Bei den 62 File Reviews wurden 163 Feststellungen identifiziert (Durchschnitt 2,6). *Abbildung 1* zeigt den Gesamtvergleich der drei Drei-Jahres-Zyklen sowie die Ergebnisse aus dem Jahr 2017.

Die Entwicklung im Jahr 2017 war insgesamt positiv, und es ist zu hoffen, dass sich dieser Trend fortsetzen wird (siehe *Abbildung 1*).

Generell kann das aktuelle Niveau der internen Systeme zur Qualitätssicherung als gut bezeichnet werden. Die Qualitätssicherung hat sich kontinuierlich verbessert und dürfte zu einem guten Teil auf die Überprüfungen der RAB zurückzuführen sein. Weitere Verbesserungen der Systeme werden mit der aktuell laufenden Überarbeitung der Standards zur

«Die RAB wird sich dafür einsetzen, dass grössere Pensionskassen und staatsnahe Unternehmen in die Kategorie der Gesellschaften des öffentlichen Interesses aufgenommen werden.»

Qualitätssicherung erwartet [9]. So ist insbesondere zu hoffen, dass die Rolle des Engagement Quality Control Review (EQCR) [10] künftig mehr Gewicht erhalten wird.

Bei den File Reviews hängt die Qualität der Dienstleistungen weiterhin stark von den am Mandat beteiligten leitenden Revisoren und Mitarbeitern ab. Die kritische Grundhaltung der Prüfungsteams ist für die RAB in vielen Fällen noch zu wenig erkennbar. Die quantitative Abnahme der Feststellungen ist jedoch ein Zeichen, dass die Entwicklung in die richtige Richtung geht. Die Art der verbliebenen Feststellungen betreffen aber qualitativ gesehen zentrale Fragestellungen, was den Fortschritt etwas relativiert. Die globalen Revisionsnetzwerke und die lokalen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind deshalb aufgefordert [11], in den Berei-

Abbildung 1: ANZAHL VON RAB-FESTSTELLUNGEN IM DREI-JAHRES-ZYKLUS UND IM JAHR 2017

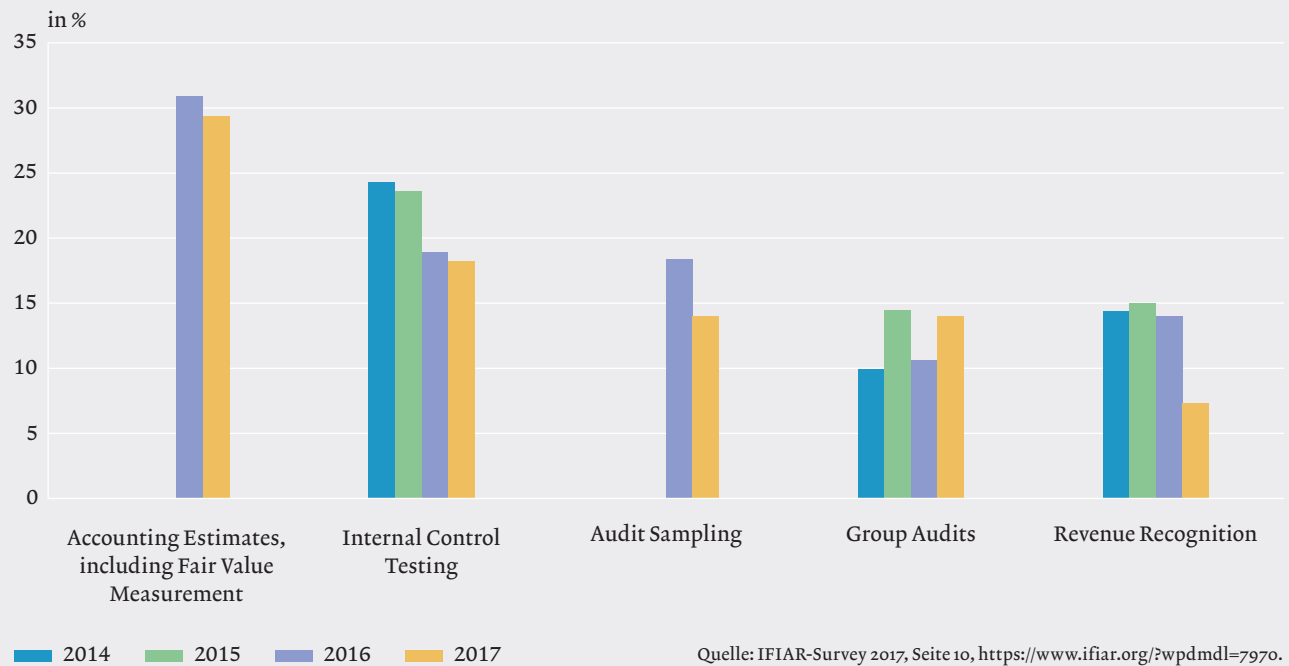
	Drei-Jahres-Zyklus			
	2008–2010	2011–2013	2014–2016	2017
Firm Reviews	29	27	34	15
Feststellungen	191	66	46	15
Durchschnitt	6,6	2,4	1,4	1,0
File Reviews	58	53	62	28
Feststellungen	370	150	163	46
Durchschnitt	6,4	2,8	2,6	1,6

chen mit wiederkehrenden Feststellungen (Prüfung von Schätzungen, Testen von internen Kontrollen, Stichprobenumfang, Prüfungen im Bereich Fraud usw.) weitere Anstrengungen zu unternehmen, damit diese Mängel nachhaltig behoben werden. Eine vertiefte Ursachenanalyse ist dabei ein probates Mittel für die Identifikation von wirksamen Massnahmen.

Die Aufsichtstätigkeit der RAB konzentriert sich auf Gesellschaften des öffentlichen Interesses [12]. Wie sich die Qualität ausserhalb dieses Marktsegments entwickelt hat, kann die RAB deshalb nicht eindeutig abschätzen. Die RAB wird sich jedoch unverändert dafür einsetzen, dass grössere Pensionskassen und staatsnahe Unternehmen, bei welchen das öffentliche Interesse evident ist, auch in die Kategorie der Gesellschaften des öffentlichen Interesses aufgenommen werden. In den Geschäftsberichten der RAB wurde bereits wiederholt auf die Bedeutung der BVG-Prüfung hingewiesen [13].

3. DIE SCHWEIZ IM INTERNATIONALEN VERGLEICH

Auf internationaler Ebene erhebt das *International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)* jährlich die Ergebnisse aus den Überprüfungen ihrer 52 Mitgliedsländer. Die Schweiz ist seit dem Jahr 2008 Mitglied von IFIAR. Im jährlich erscheinenden *Inspection Findings Survey* konsolidiert die IFIAR die Feststellungen zu den sechs grössten global tätigen Revisionsnetzwerken auf anonymer Basis. Die Umfrage zielt insbesondere auf Feststellungen aus den File Reviews bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses und global systemisch wichtigen Finanzinstituten ab. Auf der Grundlage der Umfrage verhandelt IFIAR auf globaler Ebene mit den grossen sechs Revisionsnetzwerken. Ziel dieser Verhandlungen ist es jeweils, gemeinsam Massnahmen zur Verbesserung der Revisionsqualität zu erreichen. Eine dieser Massnahmen ist das vereinbarte Ziel, die Anzahl der Feststellungen aus dem Jahr 2015 um 25% bis Ende 2019 zu reduzieren. Die Resultate der Umfrage werden auch mit den Standardsettern besprochen. Hier wird jeweils erörtert, ob die Anpassung von Prüfungsstandards Verbesserungen bringen können.

Abbildung 2: **RESULTATE NACH WIEDERKEHRENDEN FESTSTELLUNGEN**

Anfang März 2017 hat IFIAR die Ergebnisse zur sechsten Umfrage publiziert. Sie weist dabei auf die Tatsache hin, dass neben den rein quantitativen Resultaten weitere qualitative Faktoren für die Messung der Revisionsqualität zu berücksichtigen sind. Insgesamt zeigt die Umfrage, dass sich die Anzahl der Feststellungen auch global in der Tendenz reduziert hat. Die Fortschritte in kleineren IFIAR-Mitgliedsländern hinken jedoch hinter den der grösseren Ländern hinterher. IFIAR ist insgesamt der Ansicht, dass die globalen Revisionsnetzwerke ihre Bemühungen zur Verbesserung der Qualität aufrechterhalten müssen und insbesondere die

konsistente Ausführung (consistent execution) von Revisionen rund um die Welt sicherzustellen haben.

Ein Vergleich der Feststellungen durch die IFIAR-Mitglieder mit denjenigen der RAB zeigt, dass im Bereich der File Review der Verbesserungsbedarf grundsätzlich vergleichbar ist. Die häufigsten Feststellungen sind national wie international in folgenden Prüfungsbereichen identifiziert worden: Werthaltigkeit von Verkehrswerten bzw. Schätzungen; Testen von internen Kontrollen; Stichprobenumfang, Umsatzerfassung und Konzernabschlussprüfungen (siehe *Abbildung 2*).

Wird die Anzahl von File Reviews mit Feststellungen verglichen, so sind in den letzten Jahren keine grundlegenden Abweichungen ersichtlich. National wie international bewegen sich die File Reviews mit mindestens einer Feststellung im Durchschnitt zwischen 40 und 50%.

4. VERTRAUEN IN DIE ARBEIT VON REVISIONSUNTERNEHMEN

Die Expectation Gap (Erwartungslücke) rund um die Revisionsstelle ist im Verlaufe des aktuellen Jahres national wie international wieder zum Thema geworden. National wurden Revisionsunternehmen in gewissen Medien für Firmen-

«Nicht jeder Firmenskandal ist auch ein Revisions-skandal.»

skandale mitverantwortlich gemacht. International hat die Revisionsstelle des kollabierten Baugiganten *Carillion* im Vereinigten Königreich zu Reaktionen auf verschiedenen Ebenen geführt. So soll beispielsweise der Revisionsmarkt im Vereinigten Königreich durch die Wettbewerbsbehörde untersucht werden.

Die Expectation Gap bezeichnet das Phänomen, dass die Erwartung der Öffentlichkeit an die Leistungen des Prüfers vom Inhalt des gesetzlichen und berufsständischen Auftrags abweicht. Revisionsunternehmen werden mit Vorwürfen konfrontiert, die über die erwähnten Anforderungen hinausgehen. Dies umfasst oft auch die Vorverurteilung in den Medien, obwohl die zuständigen staatlichen Instanzen ihre entsprechenden Untersuchungen noch gar nicht abgeschlossen haben. Nicht jeder Firmenskandal ist auch ein Revisions-skandal. Die RAB untersucht aber bei qualifizierten Hinweisen auf Revisionsversagen selbstverständlich jeweils die Rolle der Revisionsstelle.

Die Frage, die sich somit wieder vermehrt stellt, ist, wie die Erwartungslücke verkleinert werden kann. Da sich das Informationsdefizit der Öffentlichkeit nicht ohne Weiteres reduzieren lässt, ist darüber nachzudenken, ob die Rolle der Revisionsstelle insbesondere im Hinblick auf betrügerische Handlungen zu präzisieren oder sogar auszubauen wäre. Eine Lösung bestünde darin, dass die Revisionsstelle eine stärkere Rolle in der Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität (Korruption, Geldwäscherei, Betrug usw.) übernimmt und die Prüfungsstandards entsprechend verschärft werden (z. B. PS 240 zu deliktischen Handlungen).

Andere Lösungsansätze zum Abbau der Expectation Gap können die Verbesserung der Corporate Governance in den Revisionsgesellschaften (z. B. unabhängige Verwaltungsräte oder eine interne Instanz für das öffentliche Interesse) oder allgemein die Erhöhung der Transparenz (Transparenzberichte nach dem Vorbild der EU) sein. Einfache Rezepte gibt es aber nicht. Viele Fragen sind sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene zu diskutieren, da beispielsweise die Anpassung von Prüfungsstandards eine koordinierte Aktion erfordern.

5. NEUE TECHNOLOGIEN

Eine wichtige und zukunftsweisende Entwicklung der letzten Jahre ist die stark zunehmende Digitalisierung von Prüfungshandlungen. Neue Prüfungstechniken (z. B. Massen-Datenanalyse oder Data Analytics) kommen bei vielen grösseren Revisionsunternehmen verstärkt zum Einsatz. Die Digitalisierung in der Wirtschaft und der Revision ist eine Chance, die es zu nutzen gilt. Die Herausforderungen bei der Prüfung und bei deren Aufsicht sind aber nicht zu unterschätzen.

Ein aktuelles Beispiel für die künftigen Herausforderungen sind die auf der Blockchain-Technologie operierenden Krypto-Gesellschaften. Die Schwierigkeiten bei bzw. sogar die Unmöglichkeit einer Prüfung von Blockchain-Protokollen führen dazu, dass Revisionsmandate solcher Gesellschaften auch von grösseren Revisionsunternehmen mit ihren IT-Spezialisten teilweise nicht angenommen werden können. Auch die RAB muss sich in diesem Umfeld überlegen, wie sie der Anwendung neuer Technologien begegnet. So sind beispielsweise beim Einsatz künstlicher Intelligenz (Artificial Intelligence, AI) durch das geprüfte Unternehmen allenfalls unabhängige Experten beizuziehen, welche die Funktionsweise der verwendeten Algorithmen überprüfen können.

Die neuen Technologien haben umgekehrt aber das Potenzial, die Qualität der Revision und deren Nutzen nachhaltig zu erhöhen. Diesem Potenzial möchte die RAB nicht im Wege stehen. Dem konkreten Nutzen und der Verlässlichkeit einzelner neuer Hilfsmittel ist jedoch immer mit einer ausreichenden kritischen Grundhaltung zu begegnen.

6. ROLLE VON PRÜFUNGSAUSSCHÜSSEN

Die Erkenntnis, dass sachkundige und unabhängige Prüfungsausschüsse (Audit Committees) einen grossen Einfluss auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen haben, hat sich in den letzten Jahren verstärkt [14]. Die RAB hat in ihren Geschäftsberichten immer wieder auf diese wichtige Rolle hingewiesen. Die Audit Committees 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 stetig intensi-

«Ohne eine angemessene Unternehmenskultur wird die Qualität immer unter Druck geraten.»

viert und einen Leitfaden [15] herausgegeben. Im November 2018 führt sie erstmalig einen Workshop für Audit Committees durch. Ziel des Workshop ist es, den Dialog im Sinne der Qualitätsförderung weiter auszubauen.

7. FAZIT

Die Überprüfungstätigkeit der RAB über die letzten rund zehn Jahre zeigt, dass sich die Qualität der Revisionsdienstleistungen in der Tendenz verbessert hat. Es besteht jedoch weiterhin Verbesserungsbedarf, auch in zentralen Prüfungs-

bereichen. Es besteht die Notwendigkeit, dass die beaufsichtigten Revisionsunternehmen gemeinsam mit den globalen Netzwerken weitere Anstrengungen unternehmen, um die Konsistenz der Arbeiten über alle Prüfungsteams zu verbessern.

Es gibt keine einfachen Rezepte, um die Prüfungsqualität nachhaltig zu verbessern. Im Zentrum stehen qualifizierte und unabhängige Prüfer, welche das Interesse der Öffentlichkeit höher als dasjenige der Kunden gewichten. Deshalb wird die RAB künftig vermehrt auf die Kultur und die Governance-Strukturen in den Revisionsunternehmen fokussieren. Ohne eine angemessene Unternehmenskultur wird die Qualität immer unter Druck geraten. Nicht zu vergessen ist, dass die Prüfungsqualität kein Selbstzweck ist. Das überge-

ordnete Ziel ist eine verlässliche Finanzberichterstattung, auf welche Investoren sich verlassen können. Gefragt sind somit robuste interne Kontrollen der Unternehmen und eine durch den Verwaltungsrat gut koordinierte interne und externe Revision.

Die sich abzeichnenden technologischen Fortschritte bieten eine Chance für die Wirtschaftsprüfung, die Prüfungsqualität weiter zu erhöhen und den Nutzen der Abschlussprüfung der Öffentlichkeit zugänglicher zu machen. Die Digitalisierung ist keine Gefahr, sondern eine Chance. Allerdings sind die Risiken nicht zu unterschätzen und den neuen Hilfsmitteln ist von allen Akteuren immer mit einer ausreichenden kritischen Grundhaltung zu begegnen. ■

Anmerkungen: *Der Artikel basiert weitgehend auf Informationen der Geschäftsberichte der RAB sowie der Jubiläumsbeilage zum Geschäftsbericht 2017. Wo der Autor seine persönliche Auffassung äussert, wird die RAB bzw. der Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung der RAB in keiner Art und Weise gebunden. 1) Siehe dazu den Geschäftsbericht 2017 der RAB, Seite 7. 2) Strategische Ziele der RAB 2016–2019, Programmatrische Schwerpunkte, Ziel Nr. 1. 3) Siehe Website der RAB: <https://www.rab-asr.ch/#/page/2>. 4) So beispiels-

weise an den IFIAR Core Principles (<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=2113>). 5) Die Firm Review deckt insbesondere die Überprüfung der internen Prozesse und des Qualitätssicherungssystems ab. 6) Die File Review beinhaltet die Beurteilung der Arbeit auf konkreten Prüfungsmandaten. 7) Siehe Tätigkeitsbericht 2013, Seite 15. 8) Siehe Geschäftsbericht 2016, Seite 12. 9) Der ISQC 1 wird derzeit durch den Standardsetter, den IAASB, überarbeitet. 10) Engagement Quality Control Review nach ISQC 1. 11) Siehe dazu Teil 3 (IFIAR). 12) Siehe Art. 2

Bst. c Revisionsaufsichtsgesetz (RAG; SR 221.302). 13) Siehe dazu Geschäftsbericht 2017 der RAB, Seiten 40 und 41. 14) Siehe dazu Christian Offenhammer, Effektivitätsorientierte Ausgestaltung von Audit Committees, Diss. St. Gallen, 2012. 15) Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle (siehe <https://www.rab-asr.ch/#/page/109>).