

Ermessen und Ermessenskontrolle in Revision und Revisionsaufsicht

Reto Sanwald*

Judgement is of vital importance in the world of accounting and auditing. With a view to auditing, judgement is the auditor's leeway in decision-making conferred upon by regulation and standards formulated in an open way. But the exercise of judgement is not at the auditor's exclusive discretion; it has to be exercised with professional due care, which is conditioned by the observance of the following frameworks: (i) audit regulation (laws, ordinances, and administrative ordinances), (ii) intent and purpose of audit regulation, (iii) audit standards, and (iv) obligation to justify one's own reasoning and appropriate documentation

thereof. Professional skepticism and adequate audit documentation are of particular importance in this regard. The exercise of judgement can however be impaired by cognitive distortion (biases). Not least because of this risk, the legislator has created a public audit regulator, the FAOA, fully authorized to review the exercise of professional judgment.

The greatest obstacle to discovery is not ignorance; it is the illusion of knowledge.

Daniel J. Boorstin, (US-amerikanischer Historiker, 1914–2004)

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
 2. Pflichtgemässes Ermessen (Professional Judgment)
 - 2.1 Allgemeines
 - 2.2 Definition und Bedeutung in der Wirtschaftsprüfung
 3. Voraussetzungen für das pflichtgemässe Ermessen
 - 3.1 Allgemeine Voraussetzungen
 - 3.2 Insbesondere: Kritische Grundhaltung (Professional Skepticism)
 - 3.3 Insbesondere: Dokumentation
 - 3.4 Exkurs: Audit Judgment Rule
 - 3.5 Gefahren für das pflichtgemässe Ermessen
 4. Ermessenskontrolle
 - 4.1 Typisierung von Ermessensfehlern
 - 4.2 Überprüfung von Ermessensentscheiden durch die RAB
 5. Zusammenfassung
- Literatur

1. Einleitung

Dem Ermessen kommt in der Welt der Rechnungslegung und Revision eine überragende Bedeutung zu:

- Bei der Aufstellung einer Jahres- und Konzernrechnung wendet das Management¹ des buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Unternehmens den anwendbaren Standard zur Rechnungslegung nach seinem Ermessen auf die relevanten Tatsachen und Umstände an. Viele Abschlussposten und die dazu gehörigen Vorschriften enthalten dabei subjektive Entscheide bzw. Beurteilungen oder ein mehr oder weniger grosses Mass an inhärenter Unsicherheit. Daraus können sich verschiedene vertretbare Auslegungen oder Beurteilungen ergeben. Zu denken ist insbesondere an geschätzte Werte in der Rechnungslegung.
- Was auf den Geprüften zutrifft, gilt grundsätzlich auch für den Prüfer. Dieser ist zwar verpflichtet, zu prüfen, ob die Finanzberichterstattung vertretbar ist, kann aber die erwähnte inhärente Unfassbarkeit des Prüfgegenstands nicht restlos durch Prüfungshandlungen beseitigen. Eine objektiv «richtige» Bewertung gibt es nicht. Auch die Revisionsstelle kommt damit nicht um Ermessensentscheide herum.

* Reto Sanwald, Dr. iur., Rechtsanwalt, Leiter Recht & Internationales, stellvertretender Direktor, Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), Bern. Der Autor gibt ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder und bindet die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB in keiner Weise.

¹ Der Begriff des «Managements» umfasst vorliegend sowohl den Verwaltungsrat als auch die Geschäftsleitung beispielsweise einer Aktiengesellschaft.