

Internationales Standardsetting in der Wirtschaftsprüfung

Von Frank Schneider, dipl. Wirtschaftsprüfer*

The major objective of this article is to analyse the standard-setting process with respect to ordinary audits of consolidated and statutory financial statements. The article further provides an in-depth understanding of the various players who impact this field of standard setting. First, the process of setting auditing standards is looked at from a national and international perspective. The process of setting independence standards is then analysed separately, considering both local and international requirements. Aspects of recent regula-

tory initiatives, such as the EU audit reform, are discussed from a Swiss perspective, specifically considering available statements from the Federal Audit Oversight Authority (FAOA). Finally, the article highlights the long-lasting battle between self-regulation of the auditing profession and state-regulated standard setting. The author concludes that a mixed model appears to be a sustainable way forward, especially for a smaller jurisdiction such as Switzerland.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Einordnung der Standards
- III. Prüfungsstandards
 - 1. Schweizer Prüfungsstandards
 - 2. Internationale Standards
- IV. Standards zur Unabhängigkeit
 - 1. Anforderungen in der Schweiz
 - 2. Internationale Anforderungen
- V. Fazit

I. Einleitung

Das internationale Standardsetting in der Wirtschaftsprüfung steht im Spannungsfeld zwischen der Selbstregulierung der Branche und einer von der Branche unabhängigen staatlichen Regulierung. Nach diversen einschneidenden Bilanzskandalen und dem damit einhergehenden Vertrauensverlust in die Wirtschaftsprüfung hat sich das Blatt vermehrt in Richtung staatlicher Regulierung gewendet. In Ländern wie den Vereinigten Staaten von Amerika, welche von Bilanzskandalen am stärksten getroffen waren, wurde das Standardsetting gänzlich vom Staat übernommen. In vielen anderen westlichen Ländern, in denen das Standardsetting unter dem Einfluss von

internationalen Standards steht, haben die Regulatoren zumindest an Einfluss gewonnen.

Das internationale Standardsetting in der Wirtschaftsprüfung ist ein dynamischer Bereich, in welchem sich auch die wirtschaftliche Globalisierungsdynamik der Wirtschaft widerspiegelt. Dieser Beitrag soll dem besseren Verständnis dieser Dynamik im Standardsetting in der Wirtschaftsprüfung dienen, Entwicklungen aufzeigen sowie Vor- und Nachteile der bestehenden Regulierung thematisieren.

Die Ausführungen in diesem Aufsatz beziehen sich auf die ordentliche Revision. Dieser Beitrag deckt weder die Standards zur eingeschränkten Revision noch die finanzmarktrechtlichen Vorgaben der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) für die Aufsichtsprüfung ab. Sowohl die eingeschränkte Revision als auch die Aufsichtsprüfung können als Prüfungen eingestuft werden, bei welchen der Einfluss des internationalen Standardsetting vergleichsweise gering ist.

II. Einordnung der Standards

Die Standards im Bereich der Wirtschaftsprüfung können in zwei Hauptbereiche eingeordnet werden. Einerseits bestehen Prüfungsstandards, welche die Anforderungen an das System zur Qualitätssicherung des Revisionsunternehmens sowie die verschiedenen notwendigen Prüfungshandlungen auf Mandatsstufe regeln. Andererseits bestehen Standards, welche die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer definieren. Diese Zweiteilung vereinfacht das Verständnis des Standardsetting in der Wirtschaftsprüfung. Der erste Bereich des Standardsetting, die Prüfungsstandards, ist eher technischer Natur und

* Direktor der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB. Der Autor dieses Beitrages bringt seine persönliche Auffassung zum Ausdruck und bindet die RAB bzw. den Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung der RAB in keiner Art und Weise.

historisch wenig von Einflüssen ausserhalb der Branche geprägt. Der zweite Bereich, die Standards zur Unabhängigkeit, ist hingegen verschiedenartigen gegensätzlichen Einflüssen von innen (Branche) und aussen (Politik, Öffentlichkeit, Regulatoren etc.) unterworfen.

III. Prüfungsstandards

1. Schweizer Prüfungsstandards

Die Schweizer Prüfungsstandards (PS), welche bei der ordentlichen Revision zu berücksichtigen sind, werden vom Berufsverband EXPERTsuisse im Rahmen der Selbstregulierung des Berufsstandes herausgegeben. EXPERTsuisse ist ein Berufsverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand (Name bis 1. April 2015: Treuhand-Kammer).¹ Als Mitglied der International Federation of Accountants² (IFAC) ist EXPERTsuisse verpflichtet, die IFAC in deren Zielsetzung zu unterstützen. Diese Verpflichtung erfordert die Umsetzung der Verlautbarungen der IFAC – soweit es die schweizerischen Gegebenheiten ermöglichen – in die eigenen Verlautbarungen.³ Aus diesem Grund entsprechen die PS weitgehend den Standards der IFAC bzw. des IAASB⁴. Die PS enthalten neben den Inhalten der ISA zusätzlich Schweiz-spezifische Standards wie zum Beispiel zu den Pflichten der Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung (PS 290) und der Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890).

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ist ermächtigt, eigene Prüfungsstandards zu erlassen oder bestehende Standards zu ergänzen

oder abzuändern, falls keine Standards bestehen oder diese unzureichend sind (Art. 16a Abs. 2 RAG⁵). Die Kompetenzen der RAB im Bereich des Standardsettings begrenzen sich grundsätzlich auf Standards für Revisionsdienstleistungen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, welche an Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 2 Bst. c RAG) erbracht werden. Die RAB hat die anwendbaren Standards in Artikel 2 ff. ihrer Aufsichtsverordnung RAB⁶ festgehalten. Im Rundschreiben Nr. 1/2008 konkretisiert die RAB die anwendbaren Standards. Die RAB anerkennt sowohl die Schweizer Prüfungsstandards (PS) als auch die International Standards on Auditing (ISA) in Abhängigkeit der angewandten Rechnungslegungsstandards. Zudem werden US-Standards (US-GAAS⁷ und PCAOB⁸ Standards) als gleichwertig anerkannt. Die PS sind jedoch auch im Fall der Anwendung von internationalen Standards immer zusätzlich anzuwenden.

Die RAB hat bisher lediglich in einem Fall von ihrer Kompetenz Gebrauch gemacht und einen PS ergänzt. Im Rundschreiben Nr. 1/2009 werden die Mindestinhalte des umfassenden Berichts der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat geregelt (Art. 728b Abs. 1 OR). Gemäss den Vorgaben von EXPERTsuisse (PS 260, «Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen») ergibt sich der Berichtsinhalt primär aus dem Gesetz (Art. 728b Abs. 1 OR) und sekundär aus dem PS 260. EXPERTsuisse hat keine verbindlichen Vorgaben für den minimalen Inhalt des umfassenden Berichts erlassen. Die RAB hat deshalb am 1. Juli 2009 das erwähnte Rundschreiben 1/2009 in Kraft gesetzt. PS 260 bleibt für alle ordentlichen Prüfungen verbindlich. Das Rundschreiben 1/2009 ergänzt diesen Standard aber in Bezug auf die umfassenden Berichte an den Verwaltungsrat von Gesellschaften des öffentlichen Interesses. Damit die Verwaltungsräte und insbesondere die Prüfungsausschüsse (Audit Committee) ausreichende Informationen über die Feststellungen der RAB zur Arbeit der Revisionsstelle erhalten, soll das Rundschreiben

¹ Der zweite grosse Branchenverband, TREUHAND|SUISSE, ist im Standardsetting für ordentliche Revisionen nicht aktiv.

² Die International Federation of Accountants (IFAC) ist die internationale Vereinigung der Wirtschaftsprüfer. In ihr organisieren sich über 150 Mitgliedorganisationen aus über 120 Ländern. Damit repräsentiert sie, nach eigenen Angaben, rund 2,5 Millionen Wirtschaftsprüfer. Ihr Verwaltungssitz ist in New York, wo etwa 30 Festangestellte arbeiten. Der satzungsmässige Sitz befindet sich dagegen in Genf. Gegründet wurde die Organisation 1977 in München. Siehe Schweizer Prüfungsstandards (PS), EXPERTsuisse, Ausgabe 2013, Einleitung (S. 2).

⁴ Das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ist das Gremium der IFAC, welche die International Standards on Auditing (ISA) erlässt.

⁵ Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302).

⁶ Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen vom 17. März 2008 (ASV-RAB, SR 221.302.33)

⁷ United States Generally Accepted Auditing Standards.

⁸ Public Company Accounting Oversight Board (US-Revisionsaufsichtsbehörde).

Nr. 1/2009 per 1. Januar 2016 ergänzt werden.⁹ Weiter sind zusätzliche Angaben im Zusammenhang mit den Wesentlichkeiten, dem Prüfungsumfang und der Verwendung von sog. Shared Service Centern vorgesehen.

Weiter plant die RAB, ein neues Rundschreiben zu erlassen (RS 1/2015, aktuell in Konsultation). Die ISA sehen vor, dass der Revisionsbericht zur Jahres- und Konzernrechnung von börsenkotierten Unternehmen Angaben zu den für die Prüfung bedeutsamen Sachverhalten enthalten muss, die im Rahmen der Revision beurteilt wurden (sog. Key Audit Matters, International Standards on Auditing, ISA 701¹⁰). In zeitlicher Hinsicht gilt dies für die Prüfung von Jahres- oder Konzernrechnungen des Geschäftsjahrs, das am oder nach dem 15. Dezember 2016 endet. Voraussichtlich wird diese Vorgabe nicht rechtzeitig ins nationale Berufsrecht überführt. Zwischen den ISA und den Schweizer Prüfungsstandards (PS) entsteht damit vorübergehend eine Lücke, weil im Revisionsbericht keine Angaben zu den für die Prüfung bedeutsamen Sachverhalten gemacht werden müssen, wenn die geprüfte börsenkotierte Gesellschaft ihre Jahres- und Konzernrechnung nach den Bestimmungen des OR, der Swiss GAAP FER oder der US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) erstellt hat (Art. 2 f. ASV-RAB). Das vorgesehene Rundschreiben Nr. 1/2015 soll diese Lücke schliessen, bis die für die Berichterstattung relevanten PS wieder an die ISA angeglichen wurden.

2. Internationale Standards

Das im Jahr 1978 gegründete IAASB setzt sich mit der Veröffentlichung seiner Prüfungsstandards (ISA) für die Einheitlichkeit der Praxis ein und bezweckt so, das öffentliche Vertrauen in den weltweiten Berufsstand zu stärken und dem öffentlichen Interesse zu dienen. Die ISA sind global anerkannt, da sich die über 150 Mitgliedsländer der IFAC verpflichtet haben, die Standards der IFAC so weit wie möglich umzusetzen. Oft werden die ISA jedoch mit länderspezifischen Regeln ergänzt (z.B. in Deutschland, UK und in der Schweiz).

Das IAASB besteht aus 18 Mitgliedern, die vom Board der IFAC ernannt werden. Von den 18 Personen stammen zehn Personen aus verschiedenen Mitgliedsorganisationen der IFAC. Weitere drei Personen stammen nicht aus der Revisionsbranche. Die übrigen fünf Mitglieder repräsentieren international tätige Revisionsunternehmen.

Das IAASB erlässt grundsätzlich zwei Arten von Verlautbarungen, die für die ordentliche Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen anwendbar sind:

- Internationale Standards zur Qualitätskontrolle (International Standards on Quality Control, ISQC);
- Internationale Prüfungsstandards (International Standards on Auditing, ISA).

Die Verlautbarungen des IAASB werden auf Grundlage eines komplexen Verfahrens entwickelt, das Eingaben aus der Öffentlichkeit, von den Mitgliedsorganen der IFAC und deren Mitgliedern sowie vom Beratenden Ausschuss berücksichtigt. Im Letzteren sind Regulatoren sowie Ersteller und Nutzer von Abschlüssen vertreten.

Das IAASB entwickelt die einzelnen Prüfungsstandards in einem so genannten «Due Process», d.h. in einem Verfahren, bei dem auch die interessierte Öffentlichkeit Gelegenheit erhalten soll, zu den Entwürfen Stellung zu nehmen. Die Einbeziehung der Öffentlichkeit dient hauptsächlich dem Zweck, deren Akzeptanz sicherzustellen. Die Vorgehensweise im IAASB sieht in der Regel folgende Schritte vor:

- Auswahl eines Themas;
- Einrichtung einer Projektgruppe für dieses Thema;
- Erarbeitung eines Entwurfs in der Projektgruppe;
- Beratung des Entwurfs an einer öffentlichen Sitzung des IAASB;
- Veröffentlichung eines Diskussionsentwurfs (*exposure draft*) mit einer Frist zur Stellungnahme von mindestens 90 Tagen;
- Beratung der eingegangenen Stellungnahmen an einer Sitzung des IAASB;
- Erarbeitung eines revidierten Diskussionsentwurfs, allenfalls erneute Veröffentlichung eines Diskussionsentwurfs bei signifikanten Änderungen;
- Verabschiedung und Veröffentlichung als Standard, wenn mindestens zwei Drittel der IAASB-Mitglieder zustimmen.

⁹ Die Anpassung des Rundschreibens Nr. 1/2009 befindet sich aktuell in öffentlicher Konsultation.

¹⁰ International Standard on Auditing 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report (ISA 701).

Als Folge eines bereits erwähnten Vertrauensverlustes in die Wirtschaftsprüfung hat die IFAC im November 2003 Reformen angestoßen. Die Prozesse rund um das Standardsetting wurden gestärkt, eine weiter gehende Konvergenz mit anderen internationalen Standards erreicht, und es wurde sichergestellt, dass der internationale Berufsstand ausreichend im öffentlichen Interesse agiert. Als Teil der IFAC-Reformen wurde ein internationales Aufsichtsgremium im öffentlichen Interesse (Public Interest Oversight Board, PIOB) eingerichtet, welches die Tätigkeit der IFAC auf dem Gebiet der Standardsetzung beaufsichtigt, v.a. mit Blick auf Prüfung, Beratung, Ethik und Unabhängigkeit. Der PIOB beaufsichtigt zudem die Compliance-Tätigkeit der IFAC. Diese Reformen schaffen über die Einrichtung einer IFAC-Führungsgruppe und einem aus Regulatoren zusammengesetzten Überwachungsgremium zudem ein Mittel für einen ständigen Dialog zwischen IFAC und den Aufsichtsbehörden. Die Mitglieder des PIOB werden durch die sog. Monitoring Group gewählt. Diese wiederum besteht aus Vertretern wichtiger internationaler Vereinigungen von Regulatoren wie beispielsweise des Financial Stability Boards (FSB), des Basler Ausschusses für Bankenaufsicht (BCBS¹¹), der internationalen Organisation der Wertpapieraufsichtsbehörden (IOSCO¹²) und der internationalen Organisation der Revisionsaufsichtsbehörden (IFIAR¹³).

Zusammenfassend haben die IFAC-Reformen im Jahr 2003 dazu geführt, dass auf internationaler Ebene die reine Selbstregulierung der IFAC durch eine bis zu einem gewissen Mass überwachte Selbstregulierung («*monitored self-regulation*») abgelöst wurde.

In den USA hat im Jahr 2002 ein ähnliches Umdenken stattgefunden, was allerdings zu fundamentalen Anpassungen geführt hat. Hier wurde in Bezug auf börsennotierte Unternehmen die bestehende Selbstregulierung des Berufsstandes durch den AICPA¹⁴ vollständig durch eine staatliche Regulierung ersetzt.

Der PCAOB ist eine Behörde, die mit dem Sarbanes-Oxley-Act von 2002¹⁵ geschaffen wurde, um die Prüfer börsennotierter Unternehmen zu beaufsichtigen und damit die Interessen der Investorinnen und Investoren sowie das öffentliche Interesse bei der Erstellung informativer, angemessener und unabhängiger Prüfberichte zu vertreten und zu schützen. Die Behörde wird weitgehend durch die Gebühren US-börsennotierter Unternehmen finanziert. Eine der Kernverantwortlichkeiten des PCAOB stellt der Erlass von Prüfungs- und zugehöriger Testats-, Qualitätskontroll-, Ethik- sowie Unabhängigkeitsstandards für in den USA registrierte Revisionsunternehmen dar. In einer ersten Phase hat das PCAOB nach dem Jahr 2002 die durch den AICPA erlassenen Standards provisorisch übernommen, da der PCAOB noch keine eigenen Standards erlassen hatte (sog. *interim standards*). Seit der Gründung des PCAOB hat dieses bis heute rund 17 eigene Prüfungsstandards erlassen und die Standards des AICPA damit sukzessive ersetzt.¹⁶ Für die Prüfung von kotierten Unternehmen gelten ausschliesslich die PCAOB-Standards während für die nicht kotierten Unternehmen in den USA grundsätzlich weiterhin die US GAAS des AICPA anwendbar sind.

IV. Standards zur Unabhängigkeit

1. Anforderungen in der Schweiz

Die konkrete Ausgestaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit in der Schweiz überliess der Gesetzgeber bis zur Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) und der damit verbunden Anpassungen des Obligationenrechts (OR) im Jahr 2008 weitgehend der Selbstregulierung und der Rechtsprechung. Das Gesetz beschränkte sich vor

¹¹ Basel Committee on Banking Supervision (BCBS).

¹² International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

¹³ International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR).

¹⁴ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

¹⁵ Der Sarbanes-Oxley Act (SOX) ist ein US-Bundesgesetz, welches als Reaktion auf Bilanzskandale von Unternehmen wie Enron oder Worldcom bezweckt, die Verlässlichkeit des Berichterstattungsprozesses (inkl. Prüfung) von Unternehmen zu verbessern, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen. Benannt wurde SOX nach seinen Verfassern, dem damaligen Vorsitzenden des Ausschusses für Bankwesen, Wohnungs- und Städtebau des Senats der Vereinigten Staaten, *Paul Sarbanes* (Demokrat), und dem Vorsitzenden des damaligen Ausschusses für Finanzdienstleistungen des US-Repräsentantenhauses, *Michael Oxley* (Republikaner).

¹⁶ Stand 30. September 2015, s. <www.pcaobus.org>.

dem Jahr 2008 lediglich auf eine rudimentäre Regelung im Gesetz.¹⁷ Das RAG und das OR sehen hingegen seit 2008 differenzierte Anforderungen an die Unabhängigkeit vor. Diese unterscheiden sich je nach der Art der durchgeführten Revision. Die gesetzlichen Anforderungen sind bei der ordentlichen Revision von Gesellschaften des öffentlichen Interesses am strengsten, gefolgt von der ordentlichen Revision von Nicht-Gesellschaften des öffentlichen Interesses sowie von der eingeschränkten Revision bei KMU.

Der Selbstregulierung kommt aber auch nach dem Jahr 2008 Bedeutung zu. Mit der Richtlinie zur Unabhängigkeit 2007 (RzU), welche von EXPERTsuisse herausgegeben und verschiedentlich aktualisiert wurde, hat der Berufsstand die gesetzlichen Bestimmungen zusätzlich konkretisiert. Die RzU gilt grundsätzlich für den ganzen Berufsstand. Beziehen sich beispielsweise Nicht-Verbandsmitglieder von EXPERTsuisse in ihrer Berichterstattung auf die Grundsätze des schweizerischen Berufsstandes oder die Schweizer Prüfungsstandards, so ist die RzU vollumfänglich zu beachten.

Neben den schweizerischen gesetzlichen Vorschriften berücksichtigt die RzU auch die Verlautbarungen der IFAC, welche ihre Grundsätze zur Unabhängigkeit im Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics) präzisiert hat.¹⁸ Die RzU entspricht weitgehend dem Code of Ethics. Anpassungen erfolgen in der Regel mit einer gewissen Verzögerung. Da das Standardsetting der IFAC wie bei den Prüfungsstandards einer gewissen Aufsicht durch Gremien wie dem Public Interest Oversight Board (PIOB) und der Monitoring Group untersteht, handelt es sich somit auch bei der RzU um eine überwachte Form der Selbstregulierung.

2. Internationale Anforderungen

Für aus der Schweiz global tätige Revisionsunternehmen sind neben den vorgehend beschriebenen nationalen Anforderungen eine Vielzahl zusätzlicher internationaler Anforderungen zu berücksichtigen:

- IFAC Code of Ethics;
- US Independence Rules der amerikanischen Börsen- und Revisionsaufsicht (SEC, PCAOB);
- Europäische Anforderungen (ab 2016; s. sogleich).

Die vorstehenden Regelwerke werden in der Regel von den global tätigen Revisionsunternehmen in ihre firmeninternen Richtlinien übernommen, wobei der Code of Ethics der IFAC die grösste Rolle spielen dürfte.

Neben den global harmonisierten Anforderungen des Code of Ethics bestehen viele länderspezifische Anforderungen an die Unabhängigkeit. In der Europäischen Union wurden kürzlich neue Anforderungen an die Unabhängigkeit durch die Europäische Kommission erlassen (sog. «EU Audit Reform»). Diese sind bis Mitte 2016 von den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen. Zu diesen neuen Anforderungen gehören beispielsweise Rotationsvorschriften auf der Stufe des Revisionsunternehmens sowie die Begrenzung von Zusatzdienstleistungen.

Die neuen Rotationsvorschriften der EU gelten ausschliesslich für Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften. Auch wenn die EU-Vorschriften nur in seltenen Fällen einen direkten Einfluss in der Schweiz haben werden, ist anzunehmen, dass viele Publikumsgesellschaften im Sinne einer «Best Practice» vermehrt ihre Revisionsstelle wechseln werden. Die EU-Rotationsanforderungen an Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften werden von der RAB kritisch beurteilt:¹⁹ Einerseits werden die Vorteile der Rotation, wie beispielsweise ein schleichender Verlust an Objektivität, möglicherweise durch Nachteile bei Übernahme eines Mandates durch einen neuen Prüfer (Mehrkosten etc.) eliminiert. Andererseits sollten starre Rotationsanforderungen die Verantwortung des Verwaltungsrates bzw. des Prüfungsausschusses nicht ersetzen, das Revisionsmandat periodisch nach bestimmten Kriterien zu überprüfen und der Generalversammlung allenfalls den Wechsel der Revisionsstelle zu beantragen.

Die EU sieht weiter eine absolute Grenze von zulässigen Zusatzdienstleistungen vor (sog. 70%-Re-

¹⁷ Manus Widmer/Reto Sanwald, in: von Büren (Hrsg.), Die Revision, Schweizerisches Privatrecht (SPR), Bd. VIII/10, Basel 2014, § 13 N 13.

¹⁸ Der Code of Ethics wird durch ein Sub-Gremium der IFAC, dem «International Ethics Standards Board for Accountants» (IESBA) erlassen. Siehe dazu <<https://www.ifac.org/ethics>>.

¹⁹ Siehe dazu Tätigkeitsbericht 2014 der RAB, Vorwort sowie S. 4 und 5 f.

gel)²⁰. In der Schweiz besteht ebenfalls keine vergleichbare Regelung. Die RAB hat jedoch im Jahr 2013 eine Meldepflicht mit ähnlicher Zielsetzung eingeführt. Diese sieht vor, dass ein Revisionsmandat gemeldet werden muss, wenn das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren gemäss Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft des öffentlichen Interesses in einem Geschäftsjahr das Verhältnis von 1 zu 1 übersteigt, unter Angabe der zusätzlichen Dienstleistungen und allfälliger Schutzvorkehrungen, die gegen eine allfällige Beeinträchtigung der Unabhängigkeit getroffen wurden.²¹ Die Meldungen werden von der RAB zum Anlass genommen, die Zulässigkeit der Zusatzdienstleistungen genauer zu überprüfen (z.B. im Rahmen einer Inspektion). Die Meldepflicht an die RAB ist jedoch nicht mit einer absoluten zulässigen Grenze zu verwechseln. Da die Prüfungsausschüsse der Gesellschaften des öffentlichen Interesses Zusatzdienstleistungen des Prüfers zunehmend restriktiver genehmigen, ist damit zu rechnen, dass die Revisionsunternehmen je länger je weniger Zusatzaufträge erhalten werden. Die Notwendigkeit der Einführung einer absoluten Schwelle analog zur EU ist somit voraussichtlich obsolet. Weiter ist zu beachten, dass bereits der Code of Ethics und die RzU gewisse Zusatzdienstleistungen mit Selbstprüfungsrisiken verbieten. Eine zusätzliche schwarze Liste, wie sie die EU ab dem Jahr 2016 vorsieht, würde einer Harmonisierung der Unabhängigkeitsregeln somit klar entgegenstehen. Vorzuziehen sind Verbesserungen auf der Stufe des Code of Ethics, welche von allen Mitgliedsländern der IFAC umzusetzen sind.

V. Fazit

Die Tendenzen zur Internationalisierung in der Wirtschaftsprüfung sind ungebrochen. Je globaler die geprüften Unternehmen aufgestellt sind, desto globaler hat die Wirtschaftsprüfung zu agieren. Die effiziente Prüfung eines international vernetzten Konzerns bedingt international harmonisierte Prüfungs- und Unabhängigkeits-Standards.

Eine nicht abschliessend beantwortete Frage ist jene, ob die Prüfungs- und Unabhängigkeitsstandards im Rahmen der Selbstregulierung der Branche, durch unabhängige staatliche Institutionen oder mittels eines gemischten Modells (überwachte Selbstregulierung) erlassen werden sollten. Die pure Selbstregulierung wird – ob begründet oder nicht – wohl immer dem Verdacht ausgesetzt bleiben, Eigeninteressen der Branche gegenüber dem öffentlichen Interesse zu bevorzugen. Dies kann sich in Prüfungsstandards so äussern, dass diese bewusst vage formuliert sind, damit Revisionsunternehmen möglichst keine Haftungsansprüche zu befürchten haben. Die reine staatliche Regulierung wird hingegen gerne als zu wenig flexibel und als wirtschaftsfremd erachtet. Unabhängig von dieser Frage ist jedoch klar, dass mit der Ausnahme der USA in kleineren Ländern wie der Schweiz wohl kaum genügend Ressourcen bestehen, um das Standardsetting vollständig dem Staat zu übergeben. Aus diesem Grund erscheint für die Schweiz ein gemischtes Modell – wie das beschriebene Standardsetting durch die IFAC auf internationaler Ebene und die Rolle der RAB auf nationaler Ebene – als ein vertretbarer Weg, der eine Harmonisierung auf internationaler Ebene sicherstellt.

Im Gegensatz zu den technischen und weitgehend harmonisierten Prüfungsstandards sind die wenig harmonisierten Anforderungen an die Unabhängigkeit eine Folge des «Tummelfelds» verschiedenster Regulatoren der Prüferbranche und anderer staatlicher Organisationen. Das Dickicht von verschiedensten sich schnell ändernden Regeln im Bereich der Unabhängigkeit erschwert es den Revisionsunternehmen, international zu agieren. Hier wären international harmonisierte Standards wünschenswert. Die EU geht mit ihrer Reform des Prüfwesens allerdings den entgegengesetzten Weg.

²⁰ Die Gesamthonorare für die Erbringung von prüfungsfremden Dienstleistungen müssen die Obergrenze von 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erzielten Honorare für Prüfungsdienstleistungen für das geprüfte Unternehmen, dessen Mutterunternehmen, der von diesem beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe einhalten.

²¹ Rundschreiben der RAB Nr. 1/2010 über die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen an die Aufsichtsbehörde vom 31. März 2010, RS 1/2010, Rz. 22b.