

**Der aktuelle ISA 550 «Nahe stehende Personen» hat weitreichende Änderungen erfahren. Der Prüfungsstandard ist dabei im Kontext zu den jeweiligen Vorschriften der Rechnungslegungen zu betrachten. Der Artikel erläutert die Bedeutung des Prüfungsstandards sowie die durch die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) identifizierten Feststellungen.**

MARTIN HÜRZELER

## ISA 550 «NAHE STEHENDE PERSONEN» Bedeutung und Erfahrungsbericht der RAB [1]

### 1. EINLEITUNG

Die Vergangenheit hat gezeigt, dass Falschdarstellungen der Jahresrechnung oft auf Transaktionen mit nahe stehenden natürlichen und juristischen Personen («nahe stehende Personen») zurückzuführen sind. Auch in der Schweiz hat sich in den letzten Jahren das Bewusstsein über die Bedeutung der je nach Rechnungslegungsstandard geforderten Offenlegungen zu den nahe stehenden Personen erhöht. Entsprechend ist dieses Thema vermehrt in den Medien aufgegriffen worden [2].

Das *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) hatte sich mit dem «Clarity Project» zum Ziel gesetzt, die *International Auditing Standards* (ISA) zu überarbeiten, um die Qualität von Prüfungen, unabhängig vom anzuwendenden Rechnungslegungsstandard, zu erhöhen. In der Schweiz sind diese überarbeiteten Prüfungsstandards (clarified ISA) vorerst bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards wie *International Financial Reporting Standards* (IFRS) erstellt werden, anzuwenden [3].

### 2. WICHTIGE ELEMENTE DES ISA 550 «NAHE STEHENDE PERSONEN»

**2.1 Generelles.** Der ISA 550 «Nahe stehende Personen» wurde vom IAASB umfassend überarbeitet. Dies zeigt sich bereits am Umfang der Seitenzahlen. Die Vorgängerversion umfasste mit dem Inhaltsverzeichnis sechs Seiten, währenddem der neue ISA 550, zusammen mit den Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen, deren 28 Seiten aufweist.

Nachfolgend werden die wichtigsten Merkmale des ISA 550 «Nahe stehende Personen» aufgeführt [4].

**2.2 Neue Definition von nahe stehenden Personen.** Nationale und internationale Rechnungslegungsstandards, welche Vorschriften zu Ausweis und Angaben im Abschluss von Beziehungen zu, Transaktionen und Beständen mit nahe stehenden Personen vorsehen, definieren im Normalfall den Begriff der nahe stehenden Personen. In diesen Fällen verweist der ISA 550 auf die Definitionen der jeweiligen Rechnungslegungsstandards und verlangt zugleich, dass der Prüfer mit geeigneten Prüfungshandlungen die vollständigen und korrekten Angaben im Abschluss sicherstellt. Falls die Rechnungslegungsstandards nur minimale oder keine Definitionen der nahe stehenden Personen enthalten, ist die Definition gemäss ISA 550 [5] anzuwenden. Hervorzuheben ist dabei, dass Unternehmen, die unter gemeinsamer Kontrolle durch einen Staat stehen, nicht als nahe stehend angesehen werden, sofern sie nicht bedeutende Transaktionen miteinander durchführen oder in erheblichem Ausmasse Ressourcen gemeinsam nutzen. Unabhängig von den Rechnungslegungsstandards sind die in ISA 550 beschriebenen Prüfungshandlungen, welche teilweise in den unten aufgeführten Ziffern 2.3 bis 2.8 festgehalten sind, verbindlich durch den Prüfer durchzuführen.

**2.3 Anwendung eines risikoorientierten Ansatzes.** Innerhalb des Prüfungsteams sind Überlegungen zur Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche beabsichtigte oder unbeabsichtigte falsche Darstellungen, die aus Beziehungen und Transaktionen mit nahe stehenden Personen resultieren können, zu machen [6].

Der Prüfer hat Befragungen mit dem Management durchzuführen. Dabei sollen die Identität der nahe stehenden Personen einschliesslich der Veränderungen gegenüber dem vorherigen Berichtszeitraum, die Art der Beziehungen zu den nahe stehenden Personen, und, bei erfolgten Transaktionen mit diesen nahe stehenden Personen während des Geschäftsjahrs, die Art und der Zweck derselben verstanden werden [7].

Aufgrund von Befragungen mit dem Management und anderen Personen [8] soll der Prüfer ein Verständnis von den



MARTIN HÜRZELER,  
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,  
TEAMLEITER,  
EIDG. REVISIONSAUF-  
SICHTSBEHÖRDE (RAB),  
BERN

ggf. vorhandenen Kontrollen gewinnen, die das Management eingerichtet hat, um Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit dem entsprechenden Regelwerk der Rechnungslegung zu identifizieren, auszuweisen und anzugeben. Dabei soll der Prüfer auch die ggf. vorhandenen Kontrollen, die das Management implementiert hat, um signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu autorisieren und zu genehmigen, verstehen [9].

Die Risiken wesentlicher falscher Darstellung im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen soll der Prüfer identifizieren und beur-

---

*«Die Existenz von nahe stehenden Personen mit dominantem Einfluss auf das Management ist als Risikofaktor von betrügerischen Handlungen zu betrachten.»*

teilen [10]. Dabei ist festzuhalten, dass signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit als signifikante Risiken (significant risks) [11] zu behandeln sind [12].

**2.4 Identifizieren von nicht offengelegten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen durch den Prüfer.** Der Prüfungsstandard schreibt die Durchsicht von spezifischen Dokumentationen (Bank- und rechtliche Bestätigungen, Protokolle des Verwaltungsrats und der Generalversammlung sowie sonstige Aufzeichnungen und Dokumente, die der Prüfer als notwendig erachtet) vor. Dadurch sollen Anzeichen für das Vorhandensein von Beziehungen zu oder Transaktionen mit nahe stehenden Personen, die das Management bislang nicht erkannt oder gegenüber dem Prüfer nicht angegeben hat, aufgedeckt werden [13]. Ergänzend wird in den Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen auf andere mögliche zu untersuchenden Dokumente hingewiesen [14].

**2.5 Signifikante Transaktionen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs.** Bei allen signifikanten Transaktionen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs [15] soll der Prüfer das Management zur Art dieser Transaktionen, und ob nahe stehende Personen daran beteiligt sein könnten, befragen [16].

**2.6 Faktoren von betrügerischen Handlungen.** Obwohl einige der unten aufgeführten Aussagen teilweise in anderen Ziffern festgehalten sind, summiert dieses Kapitel die Bedeutung des Risikos von betrügerischen Handlungen.

Die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche Falschdarstellung aus betrügerischen Handlungen, die aus Beziehungen und Transaktionen mit nahe stehenden Personen resultieren können, soll im Prüfungsteam besprochen werden [17]. Bei der Besprechung soll einerseits die kritische

Grundhaltung gegenüber der Möglichkeit wesentlicher falscher Darstellungen während der Prüfung betont werden. Andererseits soll u. a. auch das Risiko der Ausserkraftsetzung relevanter Kontrollen durch das Management berücksichtigt werden [18]. Dieses Risiko ist höher, wenn das Management Beziehungen, die mit einer Beherrschung oder einem massgeblichen Einfluss einhergehen, zu Personen hat, mit denen die Unternehmung Geschäfte tätigt. Begründet wird dies mit der Tatsache, dass diese Beziehungen mit dem Management grössere Anreize und Gelegenheiten für betrügerische Handlungen bieten [19].

Falls das Management dem Prüfer möglicherweise absichtlich nahe stehende Personen oder signifikante Transaktionen nicht angegeben hat, dann soll der Prüfer die Folgen für die Prüfung abwägen [20].

Bei signifikanten Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs soll der Prüfer unter anderem aufgrund von Verträgen oder Vereinbarungen beurteilen, ob eine deliktische Jahresrechnung oder eine Veruntreuung von Vermögenswerten vorliegen könnten [21].

Die Existenz von nahe stehenden Personen mit dominantem Einfluss auf das Management (neuer Begriff) ist als Risikofaktor von betrügerischen Handlungen zu betrachten [22].

**2.7 Nicht identifizierte oder nicht angegebene signifikante Transaktionen mit Nahestehenden.** In diesen Fällen soll der Prüfer den Sachverhalt mit dem Prüfungsteam besprechen. Auch soll der Prüfer das Management über alle Transaktionen mit den neu identifizierten nahe stehenden Personen sowie die Gründe des Versagens der Kontrolle über die Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen befragen [23]. Der Prüfer hat geeignete aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen und eine Neubeurteilung des Risikos zu erwägen [24]. Im Fall von absichtlicher Nicht-Angabe des Managements wird auf Ziff. 2.6 verwiesen.

**2.8 Zusätzliche Aspekte.** Falls das Management im Abschluss eine Aussage getroffen hat, dass eine Transaktionen mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurde, muss der Prüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dieser Aussage erlangen [25].

Falls der Rechnungslegungsstandard Anforderungen zu den nahe stehenden Personen festlegt, dann soll der Prüfer mittels Vollständigkeitserklärung schriftliche Erklärungen vom Management einholen, dass die Identität der nahe stehenden Personen sowie die bekannten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen gegenüber dem Prüfer angegeben wurden. Auch die Übereinstimmung mit den Anforderungen des Rechnungslegungsstandards soll bestätigt werden [26].

Bei der Bildung des Prüfungsurteils soll der Prüfer in Übereinstimmung mit ISA 700 [27] beurteilen, ob die identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit dem Rechnungslegungsstandard ausgewiesen und angegeben wurden [28]. Bei

nicht wirksamen oder nicht vorhandenen Kontrollen über Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen ist der Prüfer möglicherweise nicht in der Lage, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. In solchen Fällen soll der Prüfer in Übereinstimmung mit ISA 705 [29] die Folgen für das Prüfungsurteil einschätzen [30].

### 3. BEDEUTUNG DER NAHE STEHENDEN PERSONEN INNERHALB DER ISA

In der Einführung des ISA 550 «Nahe stehende Personen» [31] wird festgehalten, wie ISA 315, ISA 330 und ISA 240 [32] im Hinblick auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen

*«Die Aussagen zeigen, dass das IAASB das Risiko wesentlicher falscher Darstellung aufgrund von nicht oder ungenügender Erfassung von Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen als erheblich betrachtet.»*

mit nahe stehenden Personen anzuwenden sind. Nachstehend sind wahlweise, neben dem Standard der Qualitätskontrolle, einige Prüfungsstandards (Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen inklusive) erwähnt, in welchen die nahe stehenden Personen aufgeführt werden:

a) ISQC 1 *Qualitätssicherung* [33]: Bereits beim Annahme- und Fortführungsprozess von Mandatsbeziehungen und bestimmten Aufträgen wird bei der Erwägung der Integrität des Mandanten hingewiesen, dass die Identität und der geschäftliche Ruf von den nahe stehenden Personen zu berücksichtigen sind [34].

b) ISA 200 *Ziele der Abschlussprüfungen* [35]: Der Prüfungsstandard zeigt die inhärenten Grenzen der Prüfung auf und erwähnt u. a. die Existenz und Vollständigkeit von Beziehungen mit nahe stehenden Personen und Transaktionen [36].

c) ISA 240 *zu deliktischen Handlungen*: Signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs bieten Gelegenheiten für Manipulationen der Rechnungslegung (siehe Fraud Triangle [37]). Anzeichen können Geschäftsvorfälle mit Beteiligung nicht konsolidierter nahe stehender Personen wie Zweckgesellschaften sein, welche nicht ordnungsgemäss durch den Verwaltungsrat überprüft oder genehmigt werden. Auch sind Geschäftsvorfälle mit der Beteiligung bisher nicht identifizierter nahe stehender Personen oder Parteien, die nicht über die Substanz oder Finanzstärke verfügen, um das Geschäft ohne Unterstützung seitens der zu prüfenden Gesellschaft abzuwickeln, festgehalten [38].

d) ISA 265 *Mitteilung betr. Mängel im IKS an die Unternehmensleitung* [39]: Bei der Entscheidung, ob ein Mangel oder eine Kombination von Mängeln im IKS einen signifikanten Mangel darstellt, kann der Prüfer auch die Bedeutung der Kon-

trollen für den Rechnungslegungsprozess berücksichtigen. Dabei werden illustrativ auch die Kontrollen über die signifikanten Transaktionen mit nahe stehenden Personen aufgeführt [40].

e) ISA 315 *betr. Risikobeurteilung*: Ein Verständnis von den Merkmalen einer zu prüfenden Unternehmung versetzt den Prüfer in die Lage, die Eigentümerstruktur und die Beziehungen, welche zwischen den Eigentümern und anderen natürlichen und juristischen Personen bestehen, zu verstehen. Dieses Verständnis hilft festzustellen, ob Transaktionen mit nahe stehenden Personen identifiziert und in der Rechnungslegung zutreffend abgebildet wurden.

Der Prüfer hat bei jedem identifizierten Risiko festzustellen, ob es sich um ein signifikantes Risiko handelt. Bei dieser Beurteilung soll auch das Risiko signifikanter Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen berücksichtigt werden [41].

f) ISA 320 *betr. Wesentlichkeit* [42]: Die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes soll herunter gebrochen werden, wenn Faktoren das Vorhandensein einer oder mehrerer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben hindeuten, dass falsche Darstellungen unterhalb der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes erfolgen können. Ein Faktor sind die Transaktionen mit nahe stehenden Personen [43].

g) ISA 330 *Reaktion des Abschlussprüfers auf Risikobeurteilung*: Der Prüfer soll in der Prüfung berücksichtigen, dass Bestätigungen von nahe stehenden Personen ggf. weniger objektiv und zuverlässig sind als solche von unabhängigen Drittparteien [44].

h) ISA 600 *betr. Konzernabschlussprüfung* [45]: Das Konzernprüfungsteam soll dem Teilbereichsprüfer eine vom Konzernmanagement erstellte Liste von nahe stehenden Personen und alle anderen nahe stehenden Personen, die dem Konzernprüfungsteam bekannt sind, kommunizieren. Dabei soll das Konzernprüfungsteam den Teilbereichsprüfer auffordern, zeitgerecht über nicht identifizierte nahe stehende Personen zu informieren [46].

Die vorstehend aufgeführten Aussagen zeigen, dass das IAASB das Risiko wesentlicher falscher Darstellung aufgrund von nicht oder ungenügender Erfassung von Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen als erheblich betrachtet. Das Risiko aus betrügerischen Handlungen wird speziell hervorgehoben.

### 4. ANFORDERUNGEN DER IFRS

Die clarified ISA werden in der Schweiz insbesondere bei der Prüfung von Konzern- und Jahresrechnungen nach IFRS [47] angewandt. Aus diesem Grund wird hier nicht auf die Rechnungslegungsvorschriften nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER eingegangen.

Der IAS 24 «Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Personen» [48] ist ein reiner Offenlegungsstandard, welcher keine Anforderungen an die Bewertung von Geschäftsvorfällen stellt. Die Angabe in der Konzern- und Jahresrechnung, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen unter den gleichen Bedingungen abgewickelt wurden wie

Geschäftsvorfälle mit unabhängigen Geschäftspartnern, ist nur zulässig, wenn dies nachgewiesen werden kann. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass nahe stehende Personen möglicherweise Geschäfte tätigen, die fremde Dritte nicht tätigen würden [49]. Eine Vorschrift von IAS 24, nur diejenigen Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen anzugeben, welche nicht zu Marktwerten bewertet sind, wäre für den Bilanzleser aussagekräftiger.

Bei Transaktionen mit nahe stehenden Personen, welche nicht zum Marktwert bewertet sind, hat der Prüfer dem Risiko von betrügerischen Handlungen (ISA 240), den Steuerisiken (z. B. geldwerte Leistungen) und allfälligen Rückerstattungsansprüchen [50] vermehrte Aufmerksamkeit zu schenken.

## 5. ERFAHRUNGEN DER RAB AUS ÜBERPRÜFUNGEN

Die RAB führt auf jährlicher Basis stichprobenweise File-Reviews [51] bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen und Ad-hoc-Abklärungen durch. Im Tätigkeitsbericht 2010 [52] ist festgehalten, dass bei den Überprüfungen 2011 die nahe stehenden Personen als ein Prüfungsschwerpunkt definiert worden sind. Aufgrund dieser Erfahrung werden bezüglich der praktischen Anwendung des Prüfungsstandards «ISA 550» nachstehend die wesentlichsten Feststellungen aufgeführt, welche die Prüfungsqualität künftig erhöhen können.

**5.1 Feststellungen zur Prüfungsplanung.** → Das Risiko wesentlicher beabsichtigter oder unbeabsichtigter falscher Darstellung, die aus Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausgehen können, werden durch den Prüfer teilweise unterschätzt, und somit, entgegen dem Prüfungsstandard [53], nicht angemessen innerhalb des Prüfungsteam besprochen. Auch die Betonung der kritischen Grundhaltung sowie die Beurteilung des Risikos der Ausserkraftsetzung relevanter Kontrollen durch das Management werden nur teilweise adäquat innerhalb des Prüfungsteams besprochen [54]. In diesem Kontext ist ergänzend festzuhalten, dass Rechnungslegungsstandards teilweise die Vorsorgewerke als nahe stehende Personen betrachten. Die Führungsgremien der Vorsorgewerke sind oft paritätisch zusammengesetzt. Bei Geschäftsvorfällen soll der Prüfer die Objektivität der Arbeitnehmervertreter bei wichtigen Entscheiden, aufgrund von möglichen Repressionen seitens des Arbeitgebers, hinterfragen. Das Risiko von Transaktionen mit nahe stehenden Personen, welche faktisch durch die gleiche Person (z. B. Mitglied der Geschäftsleitung ist gleichzeitig im Stiftungsrat) autorisiert und genehmigt werden, wird vom Prüfer teilweise nicht bewusst wahrgenommen. → ISA 550 hält in zwei Ziffern [55] fest, dass der Prüfer zwingend Befragungen des Managements und anderer Personen durchzuführen hat. In diesen Besprechungen sollen zu den nahe stehenden Personen u. a. die Identität, die Art der Beziehungen und bei erfolgten Transaktionen die Art und der Zweck dargelegt werden. Auch soll ein Verständnis von den ggf. vorhandenen Kontrollen, um Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu identifizieren,

auszuweisen und anzugeben, sowie von Kontrollen, um signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu autorisieren und zu genehmigen, gewonnen werden. Bei der Durchsicht von Protokollen kann festgestellt werden, dass die oben aufgeführten Aussagen und damit verbunden die möglichen Risiken zu den nahe stehenden Personen oft nicht angemessen adressiert werden. → Signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit werden durch den Prüfer teilweise nicht als signifikante Risiken klassifiziert [56] und entsprechend besteht das Risiko, dass bei diesen Prüfungen zu wenig aussagebezogene Prüfungshandlungen durchgeführt werden. → Bei signifikanten Transaktionen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs soll der Prüfer das Management zur Art dieser Transaktionen, und ob nahe stehende Personen daran beteiligt sein könnten, befragen [57]. Die Prüfungsteams identifizieren teilweise die ausserordentlichen Transaktionen nicht angemessen, und entsprechend findet keine diesbezügliche Befragung des Managements statt. Auch in Fällen, wo der Prüfer die ausserordentlichen signifikanten Transaktionen identifiziert hat, wird, wenn Befragungen durchgeführt werden, der Punkt der möglichen Involvement von nahe stehenden Personen oft vernachlässigt. → Nahe stehende Personen mit dominantem Einfluss auf das Management sind als Risikofaktor von betrügerischen Handlungen zu betrachten [58]. Vor allem bei kleineren Publikumsgesellschaften wird diese Anforderung teilweise nicht berücksichtigt.

**5.2 Feststellungen zur Prüfungsdurchführung.** → Die im Prüfungsstandard festgehaltene verbindliche Durchsicht von spezifischen Dokumentationen [59] wird in der Praxis gut umgesetzt. Die in den Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen zusätzlich aufgeführten Dokumente werden jedoch durch den Prüfer nur teilweise angemessen berücksichtigt [60]. → Wenn das Prüfungsteam signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen identifiziert hat, dann werden in der Regel die Verträge und Vereinbarungen hinsichtlich der korrekten Abbildung in der Konzern- und Jahresrechnung beurteilt. Die kritische Grundhaltung, dass es sich auch um eine deliktische Jahresrechnung oder um Veruntreuung von Vermögenswerten handeln könnte, ist teilweise nicht ersichtlich [61]. → Die festgehaltenen Feststellungen in der Prüfungsplanung lassen den Schluss zu, dass seitens des Prüfers die Identifikation von zusätzlichen nahe stehenden Personen, die das Management bislang nicht erkannt oder gegenüber dem Prüfer nicht angegeben hat, teilweise zu wenig konsequent verfolgt wird. Dies mag auf eine fehlende kritische Grundhaltung hindeuten, da sich die Prüfungsteams teilweise zu stark auf die Angaben des Managements verlassen. Falls der Prüfer nahe stehende Personen oder signifikante Transaktionen mit nahe stehenden Personen, die das Management nicht erkannt oder gegenüber dem Prüfer nicht angegeben hat, erkennt, dann schreibt ISA 550 diverse Prüfungshandlungen vor [62]. Da wie erwähnt die Prüfer teilweise zu wenig Prüfungshandlungen in der zusätzlichen Identifikation von nahe stehenden Personen durchführen, kommt der ISA 550.22 entspre-

chend wenig zum Tragen. Auch Prüfer, die solche Fälle identifiziert haben, hinterfragen die Gründe teilweise ebenfalls zu wenig. → Falls das Management im Abschluss eine Aussage getroffen hat, dass eine Transaktion mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurde, muss der Prüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dieser Aussage erlangen. Darunter sind auch andere Bedingungen/Konditionen der Transaktion zu verstehen [63]. Teilweise sind entgegen dem Prüfungsstandard keine angemessenen Prüfungsnachweise vorhanden. Es deutet vieles darauf hin, dass der Passus innerhalb des Prüfungsstandards zu wenig verstanden wird. Auch die Risiken (ISA 240, Steuern, Rückerstattungsansprüche) von Transaktionen mit nahe stehenden Personen, welche nicht unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt werden, sind teilweise ungenügend identifiziert, beurteilt und dokumentiert. → Die Einholung schriftlicher Erklärungen vom Management gemäss ISA 550.26 wird in der Praxis gut umgesetzt. → Das Konzernprüfungsteam soll dem Teilbereichsprüfer eine vom Konzernmanagement erstellte Liste von nahe stehenden Personen und allen anderen nahe stehenden Personen, die dem Konzernprüfungsteam bekannt sind, kommunizieren. Dabei soll das Konzernprüfungsteam den Teilbereichsprüfer auffordern, zeitgerecht über nicht identifizierte nahe stehende Personen zu informieren [64]. In der Praxis werden oft in den Prüfungsinstruktionen bezüglich den nahe stehenden Personen nur die Teilbereiche des Konzerns aufgeführt oder es wird auf den Geschäftsbericht des Vorjahres (Bereich der Corporate Governance und auf spezifische Anmerkungen der Konzern- und Jahresrechnung) verwiesen. Dies dürfte in den allermeisten Fällen ungenügend sein, da noch andere nahe stehende Personen zu berücksichtigen sind und die Gremien sich in der laufenden Berichtsperiode oft in der Zusammensetzung verändern. Die Umsetzung dieser Vorschrift ist somit verbesserungsfähig.

**5.3 Feststellungen zur Berichterstattung.** → Bei der Bildung des Prüfungsurteils soll der Prüfer in Übereinstimmung mit ISA 700 beurteilen, ob die identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen

in Übereinstimmung mit dem Rechnungslegungsstandard ausgewiesen und angegeben wurden [65]. Bei nicht wirksamen oder nicht vorhandenen Kontrollen über Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen ist der Prüfer möglicherweise nicht in der Lage, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. In solchen Fällen soll der Prüfer in Übereinstimmung mit ISA 705 die Folgen für das Prüfungsurteil einschätzen [66]. In der Praxis sind Modifizierungen des Prüfungsurteils aufgrund von nahe stehenden Personen selten anzutreffen. Die Beurteilungen und Gründe des Prüfungsteams, die dazu führten, dass bei Vorhandensein von Sachverhalten keine Modifizierung des Prüfungsurteils notwendig ist, werden teilweise nicht angemessen nachgewiesen.

Auch wenn die Kontrollen nicht wirksam sind, stellen die Prüfungsteams nur teilweise die Frage, ob sie ausreichende Prüfungsnachweise erlangt haben resp. ob sie das Prüfungsurteil modifizieren müssen.

## 6. FAZIT

Der neue ISA 550 soll sicherstellen, dass der Prüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen kann, um die Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit dem Rechnungslegungsstandard zutreffend zu identifizieren und diese im Abschluss korrekt ausgewiesen sowie angegeben werden. Die Bedeutung des Risikos der nahe stehenden Personen wird aufgrund der mehrfachen Erwähnung in diversen anderen Prüfungsstandards veranschaulicht.

Der neue ISA 550 verlangt vom Prüfer unabhängig vom Rechnungslegungsstandard präzise und umfangreiche Prüfungshandlungen, die mit kritischer Grundhaltung zu planen, durchzuführen und zu dokumentieren sind. Die Umsetzung soll dabei nicht isoliert sondern integriert mit anderen Prüfungsstandards erfolgen. Den Prüfungshandlungen in der Planung, worunter auch die Diskussion innerhalb des Prüfungsteams zu subsummieren ist, kommt grosse Bedeutung zu. Hervorzuheben ist die angemessene Beurteilung von signifikanten ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen sowie von komplexen Angaben im Abschluss. Auch muss der Prüfer

ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen, falls das Management im Abschluss eine Aussage getroffen hat, dass eine Transaktion mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurde. Der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung sind zeitgerecht über allfällige Mängel zu informieren.

Die praktische Umsetzung des neuen ISA 550 hat dazu geführt, dass sich die Prüfungsqualität verbessert hat. Durch die Berücksichtigung der in Kapitel 5 «Erfahrungen der RAB aus Überprüfungen» festgehaltenen Feststellungen, kann die Prüfungsqualität im Bereich der nahe stehenden Personen noch erhöht werden. ■

**Anmerkungen:** 1) Der Autor gibt ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder und bindet die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) in keiner Weise. 2) Um die Lesbarkeit nicht zu beeinträchtigen, erscheinen in diesem Text die Personenbezeichnungen in der maskulinen Form. Werden darunter natürliche Personen verstanden, sind stets solche beiderlei Geschlechts gemeint. 3) Vgl. Art. 3 der Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB; Stand am 1. April 2008; SR 221.302.33 sowie Rundschreiben Nr. 1/2008 der RAB vom 17. März 2008 (Stand am 1. Januar 2011). 4) Siehe hierzu die vom IAASB-Staff erstellte Folienpräsentation mit den ergänzenden Bemerkungen: <http://www.ifac.org/publications-resources/isa-module-isa-550-related-parties#node-2880> (Stand Weblink 3. Oktober 2011). 5) Vgl. ISA 550, Ziff. 10 Bst. b (ii). 6) Vgl. ISA 550, Ziff. 12. 7) Vgl. ISA 550, Ziff. 13. 8) Die Definition von anderen Personen ist in ISA 550 Ziff. A15 festgehalten. 9) Vgl. ISA 550, Ziff. 14. 10) Dies erfolgt im Rahmen der Erfüllung der Anforderungen in ISA 315 «Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds». 11) Vgl. ISA 315, Ziff. A119 ff. Die Konsequenzen für weitere Prüfungshandlungen für den Fall, dass Risiken als signifikant identifiziert werden, sind in ISA 330 «Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken» beschrieben. 12) Vgl. ISA 550, Ziff. 18. 13) Vgl. ISA 550, Ziff. 15. 14) Vgl. ISA 550, Ziff. A22. 15) Beispiele von signifikanten Transaktionen ausserhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs sind in ISA 550 Ziff. A25 aufgeführt. 16) Vgl. ISA 550, Ziff. 16. 17) Vgl. ISA 550, Ziff. 12. 18) Vgl. ISA 550, Ziff. A9. 19) Vgl. ISA 550, Ziff. A19. 20) Vgl. ISA 550, Ziff. 22 Bst. e. 21) Vgl. ISA 550, Ziff. 23 Bst. a (i). 22) Vgl.

ISA 550, Ziff. 19. In ISA 550 Ziff. A29 sind Anzeichen für die Ausübung eines dominanten Einflusses durch nahe stehenden Personen aufgeführt. 23) ISA 550, Ziff. 22 Bst. b hält fest, dass diese Befragung nur dann durchzuführen ist, wenn der Rechnungslegungsstandard spezifische Vorschriften zu nahe stehenden Personen enthält. 24) Vgl. ISA 550, Ziff. 22 Bst. c, d. 25) Vgl. ISA 550, Ziff. 24. 26) Vgl. ISA 550, Ziff. 26. 27) ISA 700 «Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss». 28) Vgl. ISA 550, Ziff. 25 Bst. a. 29) ISA 705 «Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers». 30) Vgl. ISA 550, Ziff. A18. 31) Vgl. ISA 550, Ziff. 1. 32) ISA 240 «Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei deliktischen Handlungen». 33) ISQC 1 «Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen». 34) Vgl. ISQC 1, Ziff. A19. 35) ISA 200 «Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing». 36) Vgl. ISA 200, Ziff. A51. 37) «Fraud Triangle»: Es wird auf die Anlage 1 «Beispiele für Risikofaktoren für deliktische Handlungen» des ISA 240 verwiesen. Darin ist festgehalten, dass für deliktische Handlungen, d. h. Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen, im Allgemeinen drei Bedingungen erfüllt sind: Anreize bzw. Druck, Gelegenheiten und die Einstellung bzw. innere Rechtfertigung. Die Beilage 1 zählt zu diesen Bedingungen mögliche Risikofaktoren auf. 38) Vgl. ISA 240, Ziff. A48. 39) ISA 265 «Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die

für die Überwachung Verantwortlichen und das Management». 40) Vgl. ISA 265, Ziff. A6. 41) Vgl. ISA 315, Ziff. 27, 28 Bst. d, A23. 42) ISA 320 «Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung». 43) Vgl. ISA 320, Ziff. A10. 44) Vgl. ISA 330, Ziff. A51. 45) ISA 600 «Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschliesslich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)». 46) Vgl. ISA 600, Ziff. 40 Bst. e. 47) IFRS «International Financial Reporting Standards». 48) Betrifft den neuen IAS 24, welcher durch das IASB «International Accounting Standards Board» im Jahr 2009 überarbeitet wurde. Der Standard tritt für jährliche Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. 49) Vgl. IAS 24, Ziff. 6, 23. 50) Vgl. Art. 678, Abs. 1 und 2 OR. 51) Beim sogenannten «file review» wird mittels Durchsicht von Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung von Publikumsgesellschaften festgestellt, ob die Vorschriften zur Qualitätssicherung sowie die anwendbaren Berufsstandards eingehalten werden. Siehe auch «Aufsichtskonzept für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen» per 24. September 2010. 52) Vgl. auch [http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content\\_blau.asp?id=30675&domid=1063&sp=D&addlastid=&m\[1\]=30479&m\[2\]=30511&m\[3\]=30675](http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau.asp?id=30675&domid=1063&sp=D&addlastid=&m[1]=30479&m[2]=30511&m[3]=30675) 53) Vgl. ISA 550, Ziff. 12. 54) Vgl. ISA 550, Ziff. A9. 55) Vgl. ISA 550, Ziff. 13, 14. 56) Vgl. ISA 550, Ziff. 18. 57) Vgl. ISA 550, Ziff. 16. 58) Vgl. ISA 550, Ziff. 19. 59) Vgl. ISA 550, Ziff. 15. 60) Vgl. ISA 550, Ziff. A22. 61) Vgl. ISA 550, Ziff. 23 Bst. a (i). 62) Vgl. ISA 550, Ziff. 22. 63) Vgl. ISA 550, Ziff. 24, A42. 64) Vgl. ISA 600, Ziff. 40 Bst. e. 65) Vgl. ISA 550, Ziff. 25 Bst. a. 66) Vgl. ISA 550, Ziff. A18.

## RÉSUMÉ

### ISA 550 «Parties liées»

La nouvelle norme ISA 550 est destinée à garantir que l'auditeur puisse recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour identifier parfaitement les relations et les transactions avec des parties liées conformément au référentiel comptable applicable et s'assurer qu'il en fait correctement mention dans les états financiers. Le risque inhérent aux parties liées prend toute sa signification au travers de son rappel fréquent dans diverses autres normes d'audit.

La nouvelle ISA 550 exige de la part de l'auditeur, indépendamment de la norme comptable, des opérations de contrôle précises et exhaustives qui doivent être planifiées, exécutées et documentées selon une attitude critique. Il ne s'agit pas de l'appliquer à titre isolé mais de l'intégrer à d'autres normes d'audit. Une grande importance échoit aux opérations d'audit au niveau de la planification, dont fait partie la discussion au

sein de l'équipe d'audit. On relèvera aussi l'évaluation adéquate de transactions inhabituelles significatives ainsi que d'informations complexes dans les états financiers. L'auditeur est tenu également de recueillir des éléments probants suffisants et adéquats lorsque la direction a fait mention dans les états financiers d'une transaction avec des parties liées effectuée à des conditions inférieures à celle du marché. Le conseil d'administration et la direction doivent être informés en temps utile d'anomalies éventuelles.

La mise en œuvre pratique de la nouvelle norme ISA 550 s'est traduite par une amélioration de la qualité des audits. La prise en considération des observations consignées au chapitre 5 «Expériences tirées par l'ASR de ses vérifications» permettra d'accroître encore la qualité des audits concernant les parties liées. MH/AM