

Wertvolle Zusammenarbeit der Revisionsstelle mit dem Prüfungsausschuss



Frank Schneider, dipl. Wirtschaftsprüfer, Executive MBA ZFH, ist seit dem 1. Januar 2007 Direktor der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB). Von 2002 bis 2006 übte er als Leiter Rechnungslegung der Swiss Exchange Regulation (SER) eine Aufsichtsfunktion im Bereich Rechnungslegung und Revision über Emittenten von an der SIX Swiss Exchange kotierten Gesellschaften aus. Davor war er rund 10 Jahre bei einer grossen Revisionsgesellschaft in Zürich

und New York tätig und hat in diesem Zeitraum umfassende Erfahrung in der Prüfung von nationalen und internationalen Publikumsgesellschaften gesammelt. Weiter ist Frank Schneider seit dem Jahr 2012 Treasurer (Zahlmeister) des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), ein Zusammenschluss von rund 50 nationalen Revisionsaufsichtsbehörden.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	169
2.	Einordnung des Prüfungsausschusses	170
3.	Regulatorische Vorgaben an den Prüfungsausschuss in der Schweiz	171
4.	Anforderungen an Prüfungsausschüsse im internationalen Vergleich	173
5.	Zusammensetzung und Arbeitsweise des Prüfungsausschusses ...	176
6.	Wahl der Revisionsstelle	177
7.	Unabhängigkeit der Revisionsstelle	179
7.1	Zusatzdienstleistungen.....	179
7.2	Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Rotation.....	180
7.3	Honorierung.....	181
8.	Kommunikation	182
8.1	Mündliche Kommunikation.....	183
8.2	Schriftliche Berichterstattung der Revisionsstelle.....	183
8.3	Information über die Inspektionsergebnisse der RAB.....	184
9.	Fazit und Ausblick	184
10.	Anhang: Fragenkatalog	187

1. Einleitung

Dieser Aufsatz bezweckt, die positiven Auswirkungen einer effizienten und effektiven Zusammenarbeit zwischen dem Prüfungsausschuss (Audit Committee) und der externen Revisionsstelle aufzuzeigen und so zur Weiterentwicklung der Interaktionen zwischen den beiden Funktionen beizutragen.¹

Der positive Einfluss eines aktiven Prüfungsausschusses auf die Revisionsqualität entspricht einerseits den Erfahrungen der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) aus ihrer Tätigkeit der letzten Jahre.² Andererseits wird die positive Relation zwischen einem professionellen Prüfungsausschuss und der Qualität der Revisionsarbeiten auch durch empirische Studien³ gestützt. Weiter zeigt auch eine kürzlich durchgeführte Umfrage bei an der SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen klar, dass ein kompetenter und sorgfältiger Prüfungsausschuss durch eine kritische Beurteilung zur Erhöhung der Qualität der externen Revision beitragen kann.⁴

Die RAB hat den gesetzlichen Auftrag, die Qualität von Revisionsdienstleistungen sicherzustellen bzw. zu fördern. Sie muss sich somit ebenso wie der Prüfungsausschuss ein Bild von der Wirksamkeit der externen Revision machen. Der Prüfungsausschuss hat die Arbeit der Revisionsstelle zu bewerten und somit wichtige Entscheide der externen Revisionsstelle zu beurteilen und kritisch zu hinterfragen. Aufgrund von ähnlich gelagerten Interessen des Prüfungsausschusses hat die RAB den Kontakt zu Prüfungsausschüssen in den letzten zwei Jahren intensiviert. So werden beispielsweise im Rahmen von Überprüfungen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen regelmässig Interviews mit den jeweiligen Vorsitzenden der Prüfungsausschüsse durchgeführt. Diese Interviews haben zum Ziel, ein besseres Bild der Zusammenarbeit zwischen Revisionsstelle und Prüfungsausschuss zu erhalten.

1 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.

2 Vorwort zum Tätigkeitsbericht 2014 der RAB, Seite 4, sowie Abkürzungsverzeichnis auf Seite 42 für verwendete Abkürzungen, [www.rab-asr.ch/Dokumentation/Tätigkeitsbericht](http://www.rab-asr.ch/Dokumentation/Taetigkeitsbericht).

3 Offenhammer, Christian (2012): Effektivitätsorientierte Ausgestaltung von Audit Committees, Diss. St. Gallen.

4 Stehli, Jeannine (2015): Empirische Untersuchung zur Zusammenarbeit von Audit Committee und externer Revision bei an der SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen. Unveröffentlichte Masterarbeit am Lehrstuhl für Auditing and Internal Control (Prof. R. Eberle), Universität Zürich.

Weiter von Bedeutung ist die Tatsache, dass die RAB in den vergangenen Jahren wiederholt die ungenügende kritische Grundhaltung («professional scepticism») von einzelnen Prüfern⁵ bemängelt hat.⁶ Durch eine professionelle Zusammenarbeit zwischen Revisionsstelle und Prüfungsausschuss erhofft sich die RAB eine Erhöhung der kritischen Grundhaltung der Prüfer gegenüber dem Management. Dies insbesondere dann, wenn der Prüfungsausschuss ein Umfeld schafft, in dem die Revisionsstelle ermuntert wird, das Management angemessen kritisch zu hinterfragen. Ein starker und vom Management unabhängiger Prüfungsausschuss hat weiter den Vorteil, dass die Revisionsstelle primär den Prüfungsausschuss und nicht das Management als «Kunde» betrachtet und auf diese Weise eine kritischere Grundhaltung der Prüfer fördert.

Prüfungsausschüsse sind mehrheitlich bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses⁷ anzutreffen. Aus diesem Grund richtet sich dieser Beitrag insbesondere an diese Gesellschaften, welche von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen geprüft werden. Andere Gesellschaften, welche den Nutzen bzw. die Wirkung der Revision erhöhen möchten, sind jedoch auch angesprochen.

2. Einordnung des Prüfungsausschusses

Der Prüfungsausschuss ist ein Ausschuss des Verwaltungsrates und somit Teil der Corporate Governance eines Unternehmens. Die Corporate Governance ihrerseits ist die Gesamtheit der auf das nachhaltige Unternehmensinteresse ausgerichteten Grundsätze, welche unter Wahrung von Entscheidungsfähigkeit und Effizienz auf der obersten Unternehmensebene Transparenz und ein ausgewogenes Verhältnis von Führung und Kontrolle anstreben.

Der Verwaltungsrat kann im Rahmen seiner Kompetenzen aus seiner Mitte Ausschüsse einsetzen, welche bestimmte Sach- oder Personal-

5 Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit wird auf die geschlechtsneutrale Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für beide Geschlechter.

6 Siehe beispielsweise Tätigkeitsbericht 2014 der RAB, Seite 13 ff.

7 Als Gesellschaften des öffentlichen Interesses gelten Publikumsgesellschaften (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR; SR 220; insbesondere kotierte Gesellschaften) und von der FINMA Beaufsichtigte (Art. 3 Finanzmarktgesetz, FINMAG; SR 954.1; insbesondere Banken und Versicherungen) (Art. 2 Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302).

bereiche vertieft analysieren und dem Verwaltungsrat zur Vorbereitung seiner Beschlüsse oder zur Wahrnehmung seiner Aufsichtsfunktion Bericht erstatten. Der Prüfungsausschuss in der Schweiz kann somit über wichtige Geschäfte nicht alleine beschliessen. Entweder ist der Gesamtverwaltungsrat oder die Generalversammlung hierzu befugt.

Die Aufgaben des Prüfungsausschusses sind unterschiedlich und beinhalten im Allgemeinen:

- Beurteilung der Wirksamkeit der externen und internen Revision
- Beurteilung des internen Kontrollsystems und des Risikomanagements
- Beurteilung der Einhaltung von Normen (Compliance)
- Beurteilung der Einzel- und Konzernabschlüsse
- allfälliger Antrag an Gesamtverwaltungsrat, ob die Jahresabschlüsse der Generalversammlung vorgelegt werden können.

Der vorliegende Beitrag deckt nicht alle Aufgaben des Prüfungsausschusses ab, sondern möchte sich lediglich auf dessen Aufgabe fokussieren, die Wirksamkeit der externen Revision zu beurteilen.

3. Regulatorische Vorgaben an den Prüfungsausschuss in der Schweiz

In der Schweiz bestehen auf Gesetzesstufe keine Bestimmungen, welche Anforderungen an die Errichtung oder Arbeitsweise des Prüfungsausschusses beinhalten. Das Obligationenrecht kennt jedoch Regelungen auf Stufe des Gesamtverwaltungsrates. So liegt beispielsweise die Gesamtverantwortung für die Erstellung der Finanzberichterstattung unübertragbar beim Verwaltungsrat (Art. 716a OR). Der Prüfungsausschuss kann dem Gesamtverwaltungsrat somit lediglich Empfehlungen zur Finanzberichterstattung stellen. Der Verwaltungsrat seinerseits stellt danach der Generalversammlung einen Antrag um Genehmigung der Finanzberichterstattung. Er kann spezifische Aufgaben, wie beispielsweise die jährliche Beurteilung der Qualität der Arbeiten der externen Revisionsstelle oder die Sicherstellung der Unabhängigkeit, einem Prüfungsausschuss übertragen. Solche delegierbaren Aufgaben werden üblicherweise in internen Reglementen («audit charter») festgehalten.

Die Wahl der externen Revisionsstelle liegt nach den Bestimmungen des Schweizer Obligationenrechts in jedem Fall in der Kompetenz der Generalversammlung. Auch wenn die Wahl der Revisionsstelle in vielen Ländern durch den Prüfungsausschuss erfolgt, so hat eine Wahl durch die Generalversammlung auch seine Vorzüge. So demonstriert eine solche Wahl klar, dass die Revisionsstelle primär gegenüber Investoren rechen-schaftspflichtig ist. Die im Jahr 2015 publizierten Corporate-Governance-Richtlinien der OECD⁸ unterstützen dies und stufen die Wahl durch die Generalversammlung als «good practice» ein.

Der im Rahmen der Selbstregulierung entwickelte Swiss Code⁹ macht den Schweizer Publikumsgesellschaften Empfehlungen für die Ausgestaltung ihrer Corporate Governance (Soft Law). Der Swiss Code beinhaltet dabei auch vereinzelt Empfehlungen zur Ausgestaltung, Organisation und Arbeitsweise des Prüfungsausschusses. Da es sich beim Swiss Code um Empfehlungen handelt, steht es den betroffenen Gesellschaften grundsätzlich frei, davon abweichende Lösungen vorzusehen.

Die Richtlinie der SIX Exchange Regulation betreffend Informationen zur Corporate Governance (RLCG)¹⁰ verpflichtet die Emittenten, den Investoren bestimmte Schlüsselinformationen zu ihrer Corporate Governance zugänglich zu machen. Die RLCG ist eine reine Transparenzrichtlinie, welche grundsätzlich keine inhaltlichen Vorgaben zur Corporate Governance oder der Ausgestaltung eines Prüfungsausschusses beinhaltet. Für sämtliche Angaben zum Anhang der RLCG gilt der Grundsatz «comply or explain». Sieht eine an der SIX Swiss Exchange kotierte Gesellschaft von der Offenlegung bestimmter Informationen ab, so ist im Corporate-Governance-Bericht ausdrücklich auf diesen Umstand hinzuweisen und die Abweichung einzeln und substantiell zu begründen.

8 Recommendation of the Council on Principles of Corporate Governance vom 8. Juli 2015, herausgegeben von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development; OECD).

9 Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance der economiesuisse («Swiss Code») mit Stand vom 28. August 2014.

10 Richtlinie betreffend Informationen zur Corporate Governance der SIX Exchange Regulation (RLCG) vom 1. September 2014.

Die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) hat weitergehende Anforderungen an die Prüfungsausschüsse von Banken erlassen.¹¹ Insbesondere hat die Mehrheit der Mitglieder unabhängig zu sein. Andernfalls fordert die FINMA eine entsprechende Offenlegung. Weiter müssen die Mitglieder über gute Kenntnisse und Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen verfügen und mit der Tätigkeit des Prüfers vertraut sein. Für Versicherungsgesellschaften und andere Organisationen, die der FINMA unterstellt sind, bestehen seitens der FINMA grundsätzlich keine Anforderungen an den Prüfungsausschuss.

4. Anforderungen an Prüfungsausschüsse im internationalen Vergleich

In Ländern mit bedeutenden Kapitalmärkten bestehen in der Regel weitergehende verbindliche regulatorische Anforderungen an den Prüfungsausschuss. Nachfolgend soll die Situation in der Europäischen Union und den USA beleuchtet werden.

In der Europäischen Union (EU) wurden die gesetzlichen Anforderungen an den Prüfungsausschuss mit Beschluss des Europäischen Parlaments vom April 2014 wesentlich verschärft (EU-Audit-Reform). Ab Juni 2016 haben die EU-Mitgliedstaaten mit nationaler Gesetzgebung sicherzustellen, dass die Gesellschaften des öffentlichen Interesses mit gewissen Ausnahmen einen Prüfungsausschuss aufweisen. Der Prüfungsausschuss hat nach den neuen EU-Anforderungen unter anderem folgende eigenständige Aufgaben wahrzunehmen:

- Überwachung des Prüfungsprozesses der Einzel- und Konzernabschlüsse durch die externe Revisionsstelle;
- Sicherstellung der Unabhängigkeit der externen Revisionsstelle;
- Überwachung der Einhaltung der Berichterstattungspflichten durch die externe Revisionsstelle (inkl. neuer Bericht an den Prüfungsausschuss);
- Genehmigung von zulässigen prüfungsfremden (Zusatz-)Dienstleistungen an die externe Revisionsstelle (sog. Non audit services);
- Überwachung der Einhaltung der Grenze von 70% für erlaubte prüfungsfremde Dienstleistungen (Anforderung an Unabhängigkeit).

11 Rundschreiben FINMA 2008/24 vom 20. November 2008, Überwachung und interne Kontrollen Banken, FINMA-RS 2008/24.

Darüber hinaus haben die einzelnen EU-Mitgliedstaaten eigenständige Regelwerke zur Corporate Governance, welche auch das Thema Prüfungsausschuss beinhalten. Insbesondere im Vereinigten Königreich (UK) bestehen weitgehende Anforderungen an den Prüfungsausschuss, welche durch den Financial Reporting Council (FRC) auf der Basis des UK-Corporate Governance Code reguliert werden. Erwähnenswert ist einerseits, dass in den UK der Prüfungsausschuss jährlich die Unabhängigkeit und Objektivität des externen Prüfers und des Prüfungsteams bzw. die ergriffenen Schutzvorkehrungen zur Vermeidung von Beeinträchtigung der Unabhängigkeit zu beurteilen hat. Andererseits hat der Prüfungsausschuss sicherzustellen, dass die Höhe des Prüfungshonorars in Bezug auf die Prüfungsdienstleistungen gewährleisten muss, dass eine wirksame und hochwertige Prüfung durchgeführt werden kann.

In den USA sind die Anforderungen an die Prüfungsausschüsse insbesondere seit dem Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Act (SOX) im Jahr 2002 wesentlich höher als in der Schweiz.¹² Neben SOX haben auch die US-amerikanische Börsenaufsicht (US Securities Commission; SEC) und vereinzelt Börsenbetreiber im Rahmen von Kotierungsanforderungen (z.B. New York Stock Exchange NYSE) zwingend einzuhaltende Anforderungen an Prüfungsausschüsse erlassen.

In den USA sind Prüfungsausschüsse für kotierte Gesellschaften Pflicht. Deren Mitglieder haben ohne Ausnahme – insbesondere vom Management – unabhängig zu sein. Mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses muss darüber hinaus Finanzexperte sein. Ein Finanzexperte hat vor allem über Erfahrung in der Erstellung von Jahresabschlüssen sowie in der Anwendung von allgemeinen anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen im Zusammenhang mit komplexen Sachverhalten wie Schätzungen, Periodenabgrenzungen und Rückstellungen aufzuweisen.

Weiter muss der Prüfungsausschuss im Zusammenhang mit dem Jahresbericht nach Vorgaben der SEC einen speziellen Bericht (Audit-Committee-Report), welcher veröffentlicht wird, erstellen.

12 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, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen, zu verbessern. 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).

Am 1. Juli 2015 hat die SEC Vorschläge zur Vernehmlassung veröffentlicht, welche eine Anpassung des Audit-Committee-Reports vorsehen.¹³ Die SEC plant, dass der Prüfungsausschuss in seinem Bericht insbesondere folgende Themen abdeckt:

- Kommunikation zwischen Prüfungsausschuss und Revisionsstelle
- Anzahl der Besprechungen zwischen Prüfungsausschuss und Revisionsstelle
- Erläuterungen zur Objektivität der Revisionsstelle ergänzt mit Ausführungen zur Beurteilung und Förderung der kritischen Grundhaltung der Revisionsstelle durch den Prüfungsausschuss
- Selektionskriterien betreffend Wahl der Revisionsstelle
- Informationen darüber, ob der Prüfungsausschuss Offerten («Proposals») für das Revisionsmandat eingeholt hat
- Informationen zur Wahl durch die Aktionäre inkl. Angaben der Beurteilung der Wahlergebnisse («annual shareholder vote»)
- Offenlegung zur Zusammensetzung des Prüfungsteams (inkl. Angabe des Namens des leitenden Prüfers)
- Informationen zur Wahl des leitenden Revisors («engagement partner»)
- Anzahl Jahre, für welche die aktuelle Revisionsstelle gewählt wurde
- Informationen zu anderen Revisionsgesellschaften, welche in die Prüfung des Jahresabschlusses involviert wurden.

Gewisse Offenlegungspflichten sind für die Schweiz nicht neu. So verlangt der Swiss Code eine Offenlegung von einzelnen Elementen des Audit-Committee-Reports (z.B. Informationen zur Interaktion zwischen Revisionsstelle und Prüfungsausschuss). Hervorzuheben am SEC-Proposal ist jedoch die Offenlegungspflicht zur kritischen Grundhaltung. Hier ist die klare Erwartungshaltung der SEC ersichtlich, wonach es auch die Aufgabe des Prüfungsausschusses ist, die kritische Grundhaltung der Revisionsstelle zu stärken bzw. sicherzustellen.

Die Offenlegungspflicht des Namens des leitenden Revisors ist aus Schweizer Sicht überraschend. Hierzulande längst üblich und heute ge-

13 SEC Concept Release No. 33-9862; 34-75344 File No. S7-13-15, RIN 3235-AL70, July 1, 2015.

setzliche Pflicht ist, dass der leitende Revisor mit klar erkennbaren Namen unterzeichnet. In den USA hat bisher der Vertreter der Revisionsstelle den Bericht ohne Namensnennung unterzeichnet, d.h. der Engagement Partner hat nicht mit seinem eigenen Namen, sondern mit Namen der Revisionsstelle unterschrieben.

5. Zusammensetzung und Arbeitsweise des Prüfungsausschusses

Damit der Prüfungsausschuss die Arbeit der externen Revisionsstelle angemessen beurteilen und kritisch hinterfragen kann, ist eine angemessene Zusammensetzung des Prüfungsausschusses unabdingbar. Der Swiss Code enthält dazu entsprechende Empfehlungen. Er sieht vor, dass nur in komplexen Fällen ein Mitglied Finanzexperte sein muss. Die RAB ist abweichend davon der Auffassung, dass zumindest ein Mitglied des Prüfungsausschusses immer auch die Qualifikation eines Finanzexperten¹⁴ aufweisen sollte. Sinnvoll erscheint es, dass bei allen vom Code erfassten Gesellschaften (insbesondere kotierte Gesellschaften) mindestens ein Mitglied Finanzexperte ist, da einfachere Verhältnisse bei den erfassten Gesellschaften eher die Ausnahme sein dürften. Beispielsweise ist daran zu denken, dass auch Abschlüsse, welche nach den Swiss GAAP FER erstellt werden, zu komplexen Fragestellungen führen können. Dies auch deshalb, da Swiss GAAP FER mehr Wahlrechte und andere Entscheidungsspielräume ermöglicht als bei einem Abschluss, welcher nach den IFRS erstellt wird.

Weiter empfiehlt der Swiss Code, dass sich der Prüfungsausschuss aus nicht exekutiven und unabhängigen Mitgliedern des Verwaltungsrats zusammensetzen hat. Diese Empfehlung ist zu begrüßen, da eine Unabhängigkeit des Prüfungsausschusses vom Management zentral ist. So kann ein Prüfungsausschuss einen Finanzabschluss nur dann wirklich objektiv beurteilen und hinterfragen, wenn die entsprechende Unabhängigkeit und Objektivität gegeben ist.

14 Ein Finanzexperte ist eine Person, welche (kumulativ):

- a. ein Verständnis der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und der Erstellung von Jahresrechnungen,
- b. Erfahrung in der Vorbereitung oder Prüfung von Jahresrechnungen ähnlicher Unternehmen und
- c. Erfahrungen mit internen Kontrollmechanismen hat.

Bei den Mitgliedern, welche Finanzexperten sind, ist eine regelmässige Weiterbildung von grosser Bedeutung, da die entsprechenden anwendbaren Standards im Bereich Rechnungslegung und Revision einer starken Dynamik unterliegen. Denkbar ist aber auch, dass sich die Finanzexperten im Hintergrund durch zusätzliche Ressourcen (z.B. jüngere Mitarbeitende) unterstützen lassen. Der Vertraulichkeit der Unterlagen ist in solchen Fällen jedoch Beachtung zu schenken.

6. Wahl der Revisionsstelle

Der Prozess zur Auswahl bzw. Wiederwahl der Revisionsstelle sollte vom Prüfungsausschuss aktiv geleitet werden. Die Verantwortung für den Wahlvorschlag an die Generalversammlung liegt jeweils beim Gesamtverwaltungsrat. Steuert der Prüfungsausschuss den Selektionsprozess aktiv, so erhöht dies in der Regel die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gegenüber dem Management der geprüften Gesellschaft.

Hat sich ein Unternehmen dazu entschieden, seine Revisionsstelle zu wechseln, empfiehlt sich eine Ausschreibung. In diesem Zusammenhang ist es von Bedeutung, dass für die Wahl der Revisionsstelle klare Selektionskriterien definiert werden. Neben quantitativen sind insbesondere messbare qualitative Elemente angemessen zu gewichten bzw. zu berücksichtigen. Qualitative Kriterien können beispielsweise folgende Elemente beinhalten:

- Industrieerfahrung des Prüfungsteams
- Anteil der Prüfungsstunden des leitenden Revisors und der für die mandatspezifische Qualitätssicherung verantwortlichen Person («Engagement Quality Control Reviewers») im Verhältnis zu den gesamten Prüfungsstunden
- Umfang des Beizugs von Spezialisten (Forensiker, IT-Spezialisten, Steuerspezialisten, Versicherungsmathematiker, IFRS-Fachleute etc.)
- Erfahrung der Teammitglieder im Bereich Rechnungslegung (z.B. Erfahrung mit IFRS oder Swiss GAAP FER)
- Art und Weise der Abdeckung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (Prüfungsmethodik, Abdeckung durch Netzwerkprüfer etc.)
- Ergebnisse von externen Qualitätskontrollen von Aufsichtsbehörden (File Review).

Der Wettbewerb unter den Revisionsgesellschaften ist intensiv. Dies zeigt sich in den stagnierenden Prüfungshonoraren der letzten Jahre. Aus Sicht der Aufsichtsbehörden ist der Wettbewerb innerhalb der Revisionsbranche willkommen. Der Wettbewerb sollte jedoch nicht ausschliesslich über den Preis von Revisionsdienstleistungen erfolgen. Vielmehr ist es erstrebenswert, wenn bei der Wahl der Revisionsstelle der Wettbewerb im Wesentlichen über die Qualität der Dienstleistung erfolgt, wie dies bei vielen anderen Produkten und Dienstleistungen der Fall ist. Der Wettbewerb auf der Basis von Qualität kann jedoch nur dann stattfinden, wenn dem Prüfungsausschuss die entsprechenden Informationen für die Wahl vorliegen. Der Prüfungsausschuss kann die Qualität der Arbeit einerseits mittels der eigenen Erfahrungen im Austausch mit der Revisionsstelle und andererseits auf der Basis von allfällig vorhandenen Feststellungen der Aufsichtsbehörde, welche Einsicht in die Arbeitspapiere nimmt, beurteilen.

Zusätzlich können Kennzahlen Auskunft über das Qualitätssicherungssystem der Revisionsstelle und die Arbeit der verschiedenen Engagement Partner geben. *Abbildung 1* zeigt illustrativ die von der RAB veröffentlichten Kennzahlen in der Wirtschaftsprüfung:

Vergleich ausgewählter Kennzahlen aus der Wirtschaftsprüfung der fünf grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen								
Kennzahl	2011		2012		2013		2014	
	von	bis	von	bis	von	bis	von	bis
Durchschnittlicher Jahresumsatz pro Partner in Mio. CHF	1,4	4	1,4	4,1	1,6	4,3	1,7	4,2
Verhältnis zwischen zusätzlichem Honorar und Revisionshonorar	0,1	0,4	0,1	0,4	0,1	0,4	0,1	0,4
Anzahl Mitarbeitende pro Partner	8,4	11,5	7,6	11,9	6,8	13,5	7,1	14
Fluktuationsrate in %	16	23	16	28	12	26	13	26
Durchschnittliche Anzahl EQCR-Stunden pro Publikumsgesellschaft	9	20	4	22	9	23	7	26
Durchschnittliche Anzahl Stunden des leitenden Revisors pro Publikumsgesellschaft	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	79	161
Anzahl Stunden von ausländischen SSC in % der Gesamtstunden	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	0	5
Anzahl Konsultationen pro geprüfte Publikumsgesellschaft	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	0	0,4

Abb. 1: Vergleich ausgewählter Kennzahlen aus der Wirtschaftsprüfung¹⁵

¹⁵ Siehe RAB-Tätigkeitsbericht 2014, Seite 22 und 23.

Die *Abbildung 1* zeigt mögliche Kennzahlen zur Qualität in der Wirtschaftsprüfung ohne Namensnennung der betroffenen Revisionsgesellschaften. Kennzahlen sind für den Prüfungsausschuss aber nur dann von Nutzen, wenn die Namen der Revisionsgesellschaften bekannt sind und Informationen auch auf Stufe des zur Wahl stehenden Prüfungsteams zur Verfügung stehen. Die in *Abbildung 1* aufgeführten Kennzahlen können dann allenfalls für Vergleichszwecke verwendet werden.

In den USA hat die nationale Revisionsaufsichtsbehörde (U.S. Public Company Accounting Oversight Board; PCAOB) im Juli 2015 eine Vernehmlassung zu einem Projekt¹⁶ veröffentlicht, welches die Revisionsgesellschaft verpflichten soll, dem Prüfungsausschuss und Investoren entsprechende Kennzahlen zu liefern. In der Schweiz bestehen keine vergleichbaren Initiativen. Der Prüfungsausschuss kann die zur Wahl stehenden Revisionsgesellschaften jedoch auffordern, entsprechende Kennzahlen im Rahmen des Offertverfahrens («Proposal-Prozesses») zu liefern.

7. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist ein Grundpfeiler der Prüfung und für das Vertrauen von Dritten in die Arbeit der Revisionsstelle unerlässlich. Die Unabhängigkeit ist sowohl von der Revisionsstelle als auch vom Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens gleichermassen sicherzustellen. Der Swiss Code wie auch die meisten anwendbaren ausländischen Regelwerke sehen vor, dass sich der Prüfungsausschuss über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle vergewissern muss.

7.1 Zusatzdienstleistungen

Die RAB empfiehlt den Prüfungsausschüssen, klare interne Richtlinien zur Beschränkung von zulässigen prüfungsfremden Zusatzaufträgen für die externe Revisionsstelle zu definieren. Neben einer Honorarschwelle für Zusatzdienstleistungen, ab der eine ausdrückliche Genehmigung des Prüfungsausschusses erforderlich ist, ist auch eine absolute prozentuale Grenze für Zusatzhonorare im Verhältnis zum Revisionshonorar zweckmässig.

16 PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators Release No. 2015-000 vom 1. Juli 2015, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 041.

Es ist davon auszugehen, dass als Folge einer Bewilligungspflicht von Zusatzdienstleistungen das Management geneigt ist, andere Gesellschaften für solche Dienstleistungen beizuziehen. Dies, da bei der Wahl einer anderen Gesellschaft als der Revisionsgesellschaft der Prüfungsausschuss oft nicht zwingend einzubinden ist. Diese «Ausweichmöglichkeit» ist jedoch unter Gewichtung der Bedeutung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle hinzunehmen.

Eine absolute Grenze von zulässigen Zusatzdienstleistungen, wie sie beispielsweise die EU vorsieht (70%),¹⁷ besteht in der Schweiz nicht. Die RAB hat jedoch im Jahr 2013 eine Meldepflicht eingeführt. Diese sieht eine Meldepflicht für Revisionsmandate vor, wenn das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren gemäss Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft des öffentlichen Interesses in einem Geschäftsjahr 1 zu 1 übersteigt. Zusätzliche Dienstleistungen und allfällige Schutzvorkehrungen, die gegen eine mögliche Beeinträchtigung der Unabhängigkeit getroffen wurden, müssen dabei angegeben werden.¹⁸ Die Meldungen werden von der RAB zum Anlass genommen, die Zulässigkeit der Zusatzdienstleistungen genauer zu überprüfen. Die Meldepflicht der RAB ist jedoch nicht mit einer absoluten zulässigen Grenze zu verwechseln.

7.2 Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Rotation

Die gesetzliche Rotationspflicht der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors nach sieben Jahren¹⁹ beugt Risiken vor, die aufgrund einer zu grossen persönlichen Vertrautheit zwischen der Revisionsstelle und dem geprüften Unternehmen entstehen können. In der Schweiz besteht darüber hinaus keine Rotationsvorschrift für die Revisionsstelle als solche (Firm Rotation). In der Europäischen Union wurden hingegen kürzlich neue Rotationsvorschriften für Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften eingeführt. Auch wenn die EU-Vorschriften nur in

17 Gesamthonoreare für die Erbringung von zulässigen prüfungsfremden Dienstleistungen müssen die Obergrenze von 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erzielten Honorare für Prüfungsdienstleistungen für das geprüfte Unternehmen, Mutterunternehmen, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe einhalten.

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

19 Art. 730a Abs. 2 OR.

seltenen Fällen einen direkten Einfluss in der Schweiz haben werden, so 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 jedoch kritisch beurteilt. Einerseits werden die Vorteile der Rotation, wie beispielsweise ein schleichender Verlust an Objektivität, durch Nachteile bei Übernahme eines Mandates durch einen neuen Prüfer (Mehrkosten etc.) möglicherweise eliminiert. Andererseits sollten starre Rotationsanforderungen die Verantwortung des Verwaltungsrates bzw. des Prüfungsausschusses nicht ersetzen, das Revisionsmandat periodisch nach bestimmten Kriterien zu überprüfen und bei der Generalversammlung allenfalls den Wechsel der Revisionsstelle zu beantragen.

Im Zusammenhang mit der Rotation der Revisionsstelle erscheint es sinnvoll, wenn der Prüfungsausschuss periodisch die Angemessenheit der Mandatsdauer der externen Revision kritisch beurteilt. Diese Beurteilung sollte wiederkehrend durchgeführt werden und periodisch zu einer Neuausschreibung des Mandates führen. Eine Möglichkeit besteht beispielsweise darin, dass im internen Reglement des Prüfungsausschusses («Audit Charter») Kriterien im Zusammenhang mit der maximalen Mandatsdauer sowie die Vorgehensweise bei Neuausschreibungen festgehalten werden.

7.3 Honorierung

Die Bestimmung der Honorierung der Revisionsstelle für Prüfungsdienstleistungen wird vorzugsweise vom Prüfungsausschuss und nicht vom Management festgelegt. Dies fördert die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gegenüber dem Management der geprüften Gesellschaft. Eine aktive Rolle des Prüfungsausschusses ist dabei wichtig. So würde ein pures «Abnicken» von Vorschlägen des Managements der unabhängigen Bestimmung einer ausgewogenen Honorierung nicht gerecht werden.

Die Höhe der Honorierung ist klarerweise für alle Beteiligten von grosser Bedeutung. Die Revisionsgesellschaften kämpfen in den letzten Jahren mit einem stetig anhaltenden Honorardruck. Nennenswertes Wachstum wird grundsätzlich nur im angrenzenden Beratungsgeschäft generiert. Langfristig besteht in einem derartigen Umfeld die Gefahr, dass das Re-

visionsgeschäft zunehmend an Attraktivität verliert. Dies kann sich negativ auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen auswirken. Eine kürzlich veröffentlichte modelltheoretische Analyse zeigt denn auch wenig überraschend, dass die Qualität von Revisionsdienstleistungen bei rationalem Verhalten des Abschlussprüfers mit der Angemessenheit der Prüfungshonorare korreliert.²⁰ Dies ist gemäss dieser Analyse darauf zurückzuführen, dass sich die Höhe der Honorare einerseits auf die Prüfungsintensität und andererseits auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auswirkt.

Erfahrungen zeigen zudem, dass sich eine Reduktion von Prüfungshonoraren wohl nur zeitverzögert auf die Qualität der Revisionsdienstleistungen auswirkt. Dies kann dem Umstand geschuldet sein, dass die Revisionsgesellschaften insbesondere in den ersten Jahren nach einer Mandatsübernahme oft in ihre neuen Kunden «investieren». Dies bedeutet, dass bei neuen prestigeträchtigen Mandaten in den ersten Jahren bewusst auf Gewinne aufgrund von Marktüberlegungen verzichtet wird. Nach ein paar Jahren kann jedoch der Druck, auf solchen Mandaten bessere Ergebnisse zu erwirtschaften, zunehmen und dazu führen, dass übertriebene Effizienzüberlegungen die Qualität mindern.

8. Kommunikation

Eine angemessene Kommunikation und ein guter Informationsfluss zwischen dem Prüfungsausschuss und der externen Revisionsstelle sind unbestrittenermassen für die Qualität der Revisionsdienstleistungen von hoher Bedeutung.

Eine enge Zusammenarbeit ist wichtig, kann aber auch Gefahren mit sich bringen. Dies ist dann der Fall, wenn beide Parteien vorschnell Ansichten teilen und zu wenig kritisch Sachverhalte beurteilen. Auch bei einer engen Zusammenarbeit ist es somit bedeutend, dass sowohl der Prüfungsausschuss und die externe Revisionsstelle ihre Meinungen unabhängig und mit einer allgemeinen kritischen Grundhaltung bilden.

20 Ulrich Krassnig (2015): Der Einfluss unangemessener niedriger Prüfungshonorare auf die Qualität der Abschlussprüfung in einer modelltheoretischen Betrachtung, Zeitschrift für internationale Rechnungslegung IRZ, Heft 05, Mai 2015, Seite 205 ff.

8.1 Mündliche Kommunikation

Ein regelmässiger Austausch zwischen dem Prüfungsausschuss bzw. dessen Präsidentin oder Präsidenten und der Revisionsstelle ist heute weit verbreitet. Der Umfang des Austausches hängt dabei von der Komplexität und den Risiken der Unternehmung und den damit verbundenen Fragestellungen ab.

Zwischen dem Prüfungsausschuss und der externen Revision sollten periodisch Besprechungen ohne Teilnahme des Managements («Private Meetings») durchgeführt werden. Dies erlaubt es dem Prüfungsausschuss, sich ein unabhängiges Bild von der Arbeit und den damit verbundenen Ermessensentscheiden des Managements zu machen. Darüber hinaus sind periodische Treffen zwischen dem Präsidenten und dem leitenden Revisor üblich und auch sinnvoll.

Die Revisionsstelle verfügt im Normalfall über umfangreiches Know-how im Bereich der Rechnungslegung und der Revision. Trotzdem ist es im Rahmen von «*checks and balances*» von grösster Bedeutung, dass der Prüfungsausschuss die Arbeit der Revisionsstelle kritisch hinterfragt. Die im **Anhang** aufgeführten Fragen können den Prüfungsausschuss unterstützen, solche kritische Fragen der Revisionsstelle zu stellen.

8.2 Schriftliche Berichterstattung der Revisionsstelle

Neben der Berichterstattung an die Generalversammlung müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat verfassen.²¹ Der Berichtsinhalt ergibt sich primär aus dem Gesetz und sekundär aus den Standards des Berufsstandes. Das Rundschreiben Nr. 1/2009 der RAB gibt minimale verbindliche Vorgaben zum umfassenden Bericht vor, welche über die Empfehlungen des Berufsstandes hinausgehen.²² Die Vorgaben der RAB bezwecken mitunter die Sicherstellung, dass der Prüfungsausschuss über die notwendigen Informationen verfügt, um seine Aufgaben wahrzunehmen.

21 Art. 728b Abs. 1 OR.

22 Rundschreiben der RAB 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat vom 19. Juni 2009, RS 1/2009.

Hervorzuheben ist jedoch, dass weder Gesetz noch anderweitige Anforderungen einen separaten Bericht an den Prüfungsausschuss vorsehen. Auch wenn eine separate Berichterstattung sinnvoll ist, so darf nicht vergessen werden, dass in vielen Fällen aufgrund der gesetzlichen Vorschriften die entsprechenden Informationen auch an den Gesamtverwaltungsrat erfolgen müssen.

8.3 Information über die Inspektionsergebnisse der RAB

Im Rahmen der Aufsicht über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen inspiziert die RAB die Qualität der Revisionsdienstleistungen unter anderem mittels mandatsbezogener Prüfung der Arbeitspapiere zu den einzelnen Revisionsmandaten (sog. «File Review»). Die Ergebnisse aus diesen File Reviews finden Eingang in die Überprüfungsberichte der RAB, welche sich an das jeweilige staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen richten.

Aufgrund des Amtsgeheimnisses²³ darf die RAB die Ergebnisse ihrer File Reviews nicht den geprüften Gesellschaften zugänglich machen. Die RAB empfiehlt deshalb den Revisionsgesellschaften, dass sie die Überprüfungsergebnisse auf freiwilliger Basis ihren Prüfungskunden bzw. den Prüfungsausschüssen mitteilen.²⁴

Die RAB erwägt, die staatlich beaufsichtigten Revisionsgesellschaften mittels eines Rundschreibens zu verpflichten, die Überprüfungsergebnisse der RAB den Prüfungsausschüssen zu kommunizieren. Die Feststellungen der RAB sollen den Prüfungsausschuss unterstützen, die Arbeit der Revisionsstelle zu beurteilen und kritisch zu hinterfragen.

9. Fazit und Ausblick

Eine aktive und unabhängige Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses hat nachweislich positive Auswirkungen auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen. Diese Wirkung wird durch empirische Analy-

²³ Art. 34 RAG.

²⁴ Siehe FAQ der RAB, Offenlegung der Inspektionsergebnisse der RAB gegenüber geprüften Publikumsgesellschaften, Stand 5. Juli 2012, [www.rab-asr.ch/Häufige Fragen/Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen](http://www.rab-asr.ch/Häufige_Fragen/Staatlich_beaufsichtigte_Revisionsunternehmen).

sen nachgewiesen, entspricht aber auch den Erfahrungen der RAB aus ihrer Aufsichtstätigkeit. Vor diesem Hintergrund ist die RAB als «Hüterin» der Revisionsqualität interessiert, die Prüfungsausschüsse in ihren Bemühungen zu unterstützen. Die RAB hat deshalb die Kontakte mit den Prüfungsausschüssen intensiviert. Weiter hat die RAB einen Leitfaden für Prüfungsausschüsse mit Empfehlungen zur Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Revisionsstelle herausgegeben.

In wichtigen Kapitalmärkten bestehen aufgrund der Bedeutung der Prüfungsausschüsse verbindliche und durchsetzbare Vorgaben auf Gesetzesstufe. Wenig überraschend hat der Internationale Währungsfonds (IWF) in seinem Schlussbericht vom 3. September 2014 Kritik an der Schweiz geäußert. Insbesondere kritisiert der IWF die fehlende gesetzliche Pflicht, innerhalb des Verwaltungsrates einen Prüfungsausschuss zwingend einzurichten bzw. vorzusehen. Da die Schweizer Gesellschaften des öffentlichen Interesses wohl alle einen Prüfungsausschuss aufweisen dürften, wäre eine entsprechende neue gesetzliche Verpflichtung, einen Prüfungsausschuss zu bilden, lediglich eine Kodifizierung der bestehenden Praxis. Eine solche gesetzliche Pflicht könnte jedoch die Verantwortung des Prüfungsausschusses stärken. Im Hinblick auf die Bedeutung des Prüfungsausschusses sowie die bereits bestehende weitgehende Haftung der Revisionsstelle wäre diese Folge jedoch prüfenswert.

Unternehmensintern bestehen meistens drei Verteidigungslinien, welche eine irreführende Finanzberichterstattung verhindern sollen: erstens ein operationelles Management und internes Kontrollsystem; zweitens Risikomanagement und Compliance sowie drittens eine interne Revision.²⁵ Zusätzlich zu diesen Verteidigungslinien kann ein vom Management unabhängiger Prüfungsausschuss wichtige Schwerpunkte setzen. Unternehmensextern prüft die externe Revisionsstelle die Angemessenheit der Finanzberichterstattung. Ebenfalls unternehmensextern überwachen im Hintergrund die SIX Exchange Regulation sowie Behörden wie die RAB die Angemessenheit der Offenlegung und Prüfung der Finanzberichterstattung. Dieses gesamte Abwehrdispositiv, welches zumindest in der westlichen Welt verbreitet ist, vermag jedoch Bilanzskandale wie zuletzt in Japan (Toshiba und Olympus) nicht absolut auszuschliessen. Werden

25 Konzept der sog. «The three lines of defence» (vgl. Michel Dennerly et al., Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Brüssel 2010, S.9.).

solche Bilanzskandale untersucht, fällt auf, dass ein oder mehrere Elemente dieses Abwehrdispositives nicht funktioniert haben oder die eingeführten Kontrollen und die Corporate Governance insgesamt nicht ausreichend «gelebt» wurden. So kann beispielsweise ein Prüfungsausschuss, welcher vom Management ungenügend unabhängig ist, nicht seiner Rolle gerecht werden, die Finanzabschlüsse und die Arbeit der Revisionsstelle genügend kritisch zu hinterfragen.

In der Diskussion rund um die Rolle des Prüfungsausschusses wird derzeit die weitere Stärkung seiner Unabhängigkeit erörtert. Unterschiedliche Ansichten bestehen heute in der Entschädigung des Prüfungsausschusses. Diskutiert wird hier die Frage, wer den Prüfungsausschuss entschädigen sollte (Gesellschaft, Investoren etc.) und wie allenfalls diese Entschädigung auszusehen hat, um eine Abhängigkeit von der Gesellschaft bzw. des Managements zu vermeiden. Gewisse Stimmen fordern, dass die Prüfungsausschuss-Mitglieder nur fixe Entschädigungen erhalten und gewinnabhängige Entschädigungen zu Interessenkollisionen führen könnten. Einigkeit besteht aber weitgehend in der Tatsache, dass der Prüfungsausschuss als Vertreter der Investoren zu handeln hat.

Auch wenn eingehend erwähnte Studien klar zeigen, dass die Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle von den Prüfungsausschüssen von börsenkotierten Unternehmen als gut bis sehr gut bewertet wird, so besteht weiteres Entwicklungspotenzial. Insbesondere darf die fachliche Unterstützung der Revisionsstelle nicht dazu führen, dass der Prüfungsausschuss die Meinung der Revisionsstelle vorschnell teilt und zu wenig kritisch auf Sachverhalte hinweist. Der Prüfungsausschuss soll die Arbeit der Revisionsstelle kritisch beurteilen können und hat somit eine eigenständige und unabhängige Position einzunehmen. Die im Anhang aufgeführten beispielhaften Fragen sollen den Prüfungsausschuss unterstützen, entsprechend kritische Fragen an die Revisionsstelle zu richten.

Zuletzt ist auf einen sich neu abzeichnenden Trend hinzuweisen. Da der Prüfungsausschuss einen massgebenden Einfluss auf die Wahl der Revisionsstelle hat, kann dieser auch einen wichtigen Einfluss auf den Wettbewerb zwischen den Revisionsgesellschaften ausüben. In diesem Zusammenhang bestehen Bestrebungen von verschiedenen Aufsichtsbehörden, dem Prüfungsausschuss die Möglichkeit zu geben, entschei-

dungsrelevante Informationen anzufordern, beispielsweise Kennzahlen zur Qualität von Revisionsdienstleistungen oder Überprüfungsergebnisse der Aufsichtsbehörden, um bei der Wahl der Revisionsstelle qualitative Kriterien angemessen berücksichtigen zu können. Ziel dieser Massnahmen ist es, dass der Wettbewerb unter den Revisionsgesellschaften primär auf der Basis von Qualität stattfindet.

10. Anhang: Fragenkatalog

Die untenstehenden Fragen an die Revisionsstelle sind lediglich Beispiele, welche je nach den konkreten Umständen vom Prüfungsausschuss angepasst oder ergänzt werden können.

Generelle Fragen

1. Welche **Geschäfts- und Branchenrisiken** unseres Unternehmens können einen besonderen Einfluss auf die Finanzberichterstattung haben?
2. Wie beurteilen Sie die **Rechnungslegungsgrundsätze** unseres Unternehmens (Accounting Policies) im Vergleich mit unseren «Peers» (aggressiv versus konservativ)?
3. Hat Ihr **Prüfungsteam** kürzlich Schlüsselpersonen verloren? Wenn ja, wie wird die Qualität der Prüfungsarbeiten weiterhin sichergestellt?
4. Welche Spezialisten (Steuerexperten, IT-Prüfer, Versicherungsmathematiker etc.) planen Sie einzusetzen?
5. Welche Prüfungshandlungen wurden zu unseren Prozessen im Bereich des **Risikomanagements** durchgeführt, welche einen Einfluss auf die Finanzberichterstattung haben können?
6. Wie adressieren Sie **IT-Risiken** in Ihrem Prüfungsansatz? Wie beurteilen Sie die Qualität unserer IT-basierten Kontrollen?

Bestimmung der Wesentlichkeiten

7. Wie werden die Gesamtwesentlichkeit und die Toleranzwesentlichkeit²⁶ ermittelt? Wie hat sich die Berechnung der Wesentlichkeiten

26 Die Toleranzwesentlichkeit ist geringer als die (Gesamt-)Wesentlichkeit. Dadurch soll die Wahrscheinlichkeit reduziert werden, dass die Summe aus den nicht korrigierten und den nicht aufgedeckten Falschdarstellungen die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes überschreitet (vgl. ISA/PS 320.11).

gegenüber dem Vorjahr verändert? Wurden die Wesentlichkeiten im Verlaufe der Prüfung angepasst?

8. Welche Bezugsgrösse wird bei der Berechnung der Wesentlichkeiten verwendet (Gewinn vor Steuern, EBIT, Umsatz, Eigenkapital etc.)? Wurde die Bezugsgrösse aufgrund einmaliger Effekte angepasst?
9. Ab welcher Betragsgrenze werden Sie uns unkorrigierte Fehler kommunizieren?

Abdeckung von Tochtergesellschaften (Scoping)

10. Planen Sie eine Anpassung der Abdeckung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (Scoping) gegenüber dem Vorjahr? Wenn ja, aus welchen Gründen?
11. Mit welcher Prüfungsmethodik wurde die Abdeckung der Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (Scoping) erreicht (ordentliche Prüfung/Prüfung von spezifischen Transaktionen etc.)?
12. Welche Prüfungshandlungen werden zu den nicht mit Prüfungen abgedeckten Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften («out of scope subsidiaries») durchgeführt?

Verwendung von Shared Service Centers

13. Welche Kategorien von Prüfungsarbeiten wurden an ausländische Shared Service Centers²⁷ delegiert und wie stellen Sie die Qualität der ausgelagerten Arbeiten sicher?
14. Wie wird sichergestellt, dass Schweizer Gesetze durch ein ausländisches Shared Service Center eingehalten werden (Datenschutz, Unabhängigkeit der Revisionsstelle etc.)?

Zusammenarbeit mit der internen Revision

15. In welcher Form werden wichtige Informationen zu identifizierten Risiken zwischen der externen und internen Revision ausgetauscht?
16. Wie beurteilen Sie die Arbeit unserer internen Revision im Bereich der Finanzberichterstattung?

27 Ein ausländisches Shared Service Center ist in der Regel eine von den entsprechenden Revisionsnetzwerken beherrschte Organisation, welche über keine Zulassung als Revisionsunternehmen im entsprechenden Sitzstaat verfügt. Anstelle von Shared Service Center wird teilweise der Begriff «Delivery Center» verwendet.

17. Inwiefern haben Sie sich auf Arbeiten der internen Revision abgestützt? Welche Prüfungshandlungen haben Sie durchgeführt, um die Qualität solcher Arbeiten zu verifizieren?
18. Hat das Prüfungsteam einzelne Mitarbeitende der internen Revision in sein Team aufgenommen (sog. «Body Lending» oder «Direct Assistance»²⁸)? Wenn ja, wie wurde die Einhaltung der Unabhängigkeit sichergestellt?

Betrügerische Handlungen (Fraud)

19. Welche Tätigkeiten unseres Unternehmens sind aus Ihrer Sicht besonders anfällig für betrügerische Handlungen?
20. Welche Prüfungshandlungen haben Sie im Zusammenhang mit möglichen betrügerischen Handlungen durchgeführt? Welche Überraschungselemente, welche dem Management nicht kommuniziert wurden, sind in die Prüfung eingebaut worden («element of unpredictability»)?
21. Wie beurteilen Sie unsere Prozesse zum internen und externen Whistleblowing? Haben Sie Kenntnis von allfällig eingegangenen Hinweisen in Bezug auf die Finanzberichterstattung?

Steuerrisiken

22. Welche wesentlichen Steuerrisiken bestehen aus Ihrer Sicht?
23. In welchen Ländern ist die Steuerrate derart tief, dass Reputationsrisiken für unser Unternehmen entstehen könnten?
24. Wie beurteilen Sie allfällige Vereinbarungen mit den Steuerbehörden (Steuerrulings) und wie haben Sie diese bei Ihrer Prüfung berücksichtigt?

Prüfung von Positionen mit hohem Ermessen

25. Welche Positionen in der Jahres- und Konzernrechnung beinhalten nach Ihrer Ansicht ein hohes Ermessen des Managements (z.B. immaterielle Anlagen wie Markenrechte, Goodwill etc.)? Wie wurden die damit verbundenen Ermessensspielräume kritisch hinterfragt bzw. mit externen Informationen validiert?

28 Das Konzept der «Direct Assistance» ist Gegenstand des kürzlich überarbeiteten Standards ISA 610 «Verwertung der Arbeit interner Prüfer». «Body Lending» hat grundsätzlich die gleiche Bedeutung wie Direct Assistance.

26. Wie wurden die Budgetzahlen für die jährlich durchzuführenden Wertbeeinträchtigungstests («Impairment-Tests») geprüft bzw. hinterfragt? Wurde der entsprechende Budgetprozess beurteilt? Wie verlässlich waren die Budgetzahlen in der Vergangenheit?

Massnahmen zur Qualitätssicherung in der Revisionsstelle

27. Bitte beschreiben Sie uns Ihren firmeninternen Prozess zur internen Qualitätskontrolle. Wann wurde der leitende Prüfer letztmals durch eine interne Prüfung Ihres Revisionsunternehmens abgedeckt? Wie wurde seine Arbeit intern beurteilt (Rating)?
28. Wurden Ihre Prüfungsarbeiten bei unserem Unternehmen durch Überprüfungen von unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörden überprüft (externe Qualitätssicherung)? Wenn ja, erläutern Sie uns bitte die entsprechenden Resultate bzw. die einzelnen Feststellungen.