AUDIT COMMITTEE NEWS
Ausgabe 48 / Q1 2015

Nutzung von Synergien zwischen der internen und der externen Revision

Der Entscheid liegt beim Audit Committee

Corporate Governance

Die Honorare der externen Revisionsgesellschaften stehen unter Druck – es wird erwartet, dass die bisher geleistete Prüfungsarbeit künftig schneller und kostengünstiger ausgeführt wird. Um Effizienzsteigerungen zu erzielen, und somit den Anforderungen der Kunden gerecht zu werden, muss verstärkt risikobasiert geprüft werden. Des Weiteren sollte – wo eine interne Revision etabliert ist – auch eine bessere Nutzung der Synergien zwischen interner und externer Revision in Betracht gezogen werden.

Berufsstandards als Basis der Zusammenarbeit

Die Prüfung durch die externe Revision wird in den International Standards on Auditing (ISA) sowie in deren nationaler Umsetzung, den Schweizer Prüfungsstandards (PS), geregelt. Die beiden Regelwerke sind inhaltlich grundsätzlich deckungsgleich, dennoch gibt es gewisse Aspekte, die für die Anwendung im Schweizer Umfeld den nationalen Gegebenheiten angepasst wurden. Für die Praxis der internen Revision gelten die international anerkannten Standards des Institute of Internal Auditors (IIA Standards).

Die externe Revision verfolgt einen risikobasierten Prüfungsansatz. Dabei werden zu Beginn der Prüfung abschlussrelevante Risiken identifiziert und beurteilt, was als Basis für die Entwicklung der Prüfungsstrategie dient. PS 300 *Planung einer Abschlussprüfung* und PS 315 *Beurteilen der Risiken und Verstehen der Einheit* regeln diese Sachverhalte. Sie halten auch fest, dass bei der Ausarbeitung der Prüfungsstrategie die Arbeiten der internen Revision berücksichtigt werden sollten, und dass für die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss die von der internen Revision durchgeführten Prüfungshandlungen hinsichtlich des internen Kontrollsystems (IKS) herbeigezogen werden können.

Obschon die Revisionsstelle im Rahmen der ordentlichen Revision gemäss dem Schweizer Obligationenrecht lediglich die Existenz des IKS bestätigen muss, prüft sie auch die Wirksamkeit von abschlussrelevanten Steuerungs- und Kontrollmassnahmen, da ein wirksames IKS das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss reduziert. Die Verantwortung für die Ausgestaltung, die Implementierung sowie die laufende Kontrolle und Verbesserung des IKS eines Unternehmens liegt beim Verwaltungsrat, wobei die Umsetzung in der Regel an die Geschäftsleitung delegiert wird. Unterstützung erhält die Geschäftsleitung dabei von der internen Revision, die durch die Prüfung von Prozessen und Kontrollen gemäss IIA Standard 2130 *Control* (Interne Steuerung und Kontrolle) Zusicherung (Assurance) bezüglich deren Funktionierens als auch Verbesserungsvorschläge bietet. Somit kann die Wirksamkeit des IKS gewährleistet und dessen kontinuierliche Verbesserung unterstützt werden. Zudem werden die Prüfungsunterlagen zum IKS der externen Revision zur Verfügung gestellt, sodass diese durch die externe Revision verwendet und somit Synergien genutzt werden können.

Die Zusammenarbeit zwischen interner und externer Revision wird sowohl in den IIA Standards (Standard 2050 *Coordination*)[1] als auch in den ISA (Standard 610 *Using the work of internal auditors*) respektive in den PS (Standard 610 *Verwertung der Arbeit interner Prüfer*) geregelt. Während sich IIA Standard 2050 im Hinblick auf die Zusammenarbeit zwischen der internen und der externen Revision auf den Informationsaustausch und die Nutzung von Synergien beziehungsweise das Vermeiden von Doppelspurigkeiten fokussiert, werden in den Standards der externen Revision zwei Arten der Zusammenarbeit unterschieden. Gemäss ISA 610 sind dies die Verwertung von Arbeiten der internen Revision und die direkte Unterstützung durch Mitarbeiter der internen Revision (Direct Assistance). Obschon im PS 610 ebenfalls beide Arten der Zusammenarbeit erwähnt werden, wird lediglich die Verwertung von Arbeiten der internen Revision genauer geregelt. Direct Assistance wird hingegen explizit ausgeklammert. Dies, weil die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) – zusammen mit anderen Regulatoren für die Branche der externen Revision[2] – bereits Mitte 2012 in einem

[1] IIA Standard 2050 *Koordination*: «Der Leiter der internen Revision gibt Informationen an andere interne und externe Stellen weiter, die Prüfungs- und Beratungsleistungen erbringen und koordiniert die Aktivitäten mit diesen, damit eine angemessene Abdeckung erzielt und Doppelspurigkeiten vermieden werden.»

[2] Namentlich von Frankreich, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Norwegen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien und Tschechien. Weiter gilt es hier anzumerken, dass zum Beispiel der britische Financial Reporting Council (FRC) Mitte 2013 die Leistung von Direct Assistance explizit untersagt hat. Gründe für diese Massnahme waren die Stärkung der Unabhängigkeit der externen Revision sowie des Vertrauens von Investoren in die Jahresabschlussprüfung.

Comment letter gegenüber dem International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) Bedenken bezüglich des Einsatzes von Direct Assistance geäussert hat. Konkret weisen die Berufsorganisationen darauf hin, dass interne Revisoren nicht den gleichen Grad an Unabhängigkeit erreichen können, die Regulierungen bezüglich Fachkompetenz und Objektivität für Mitarbeiter der internen Revision im Rahmen der Jahresabschlussprüfung nicht dieselben sind wie für externe Revisoren sowie dass die Gefahr besteht, den Druck der Geschäftsleitungen auf die Kosten der Jahresabschlussprüfung weiter zu erhöhen. Gerade in Anbetracht dieser Diskussion um die Angemessenheit von Direct Assistance gilt es bei der konkreten Ausgestaltung der Zusammenarbeit sowie dem Abwägen zwischen den beiden möglichen Arten der Kooperation auch die Prinzipen von Wirtschaftlichkeit und Effizienz zu beachten. So hält der ursprünglich 2002 von economiesuisse veröffentlichte und 2014 zuletzt überarbeitete «Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance (Swiss Code)» in Rz. 28 fest, dass die Zusammenarbeit im Sinne von ISA 610 zweckmässig sein muss. Verantwortlich für die Überprüfung dieser Kooperation – und somit auch der Wahrung der Grundsätze der Unabhängigkeit, Objektivität und der Fachkompetenz – ist gemäss Rz. 24 des Swiss Code das Audit Committee. Die Verantwortlichkeit des Audit Committees beziehungsweise des Verwaltungsrats für die Ressourcen-Allokation, gerade im Hinblick auf die Möglichkeit der Direct Assistance, wird auch vom IIA betont.

Für die Verwertung der Arbeiten der internen Revision im Sinne von PS 610 muss die externe Revision einerseits die Qualität der internen Revision, andererseits die Qualität der zu verwertenden Arbeiten sicherstellen. Ersteres kann unter anderem durch die Beurteilung der Objektivität und der fachlichen Kompetenz der internen Revision erfolgen. Letzteres hingegen kann nur sichergestellt werden, wenn die zu verwertenden Arbeiten durchgesehen werden. Mittels der Verwertung von Arbeiten der internen Revision können die Art, die zeitliche Einteilung oder der Umfang der geplanten Prüfungshandlungen und somit der Prüfungsumfang beeinflusst werden.

Direct Assistance gemäss ISA 610 umfasst die direkte Unterstützung der externen Revision bei der Jahresabschlussprüfung durch einzelne interne Revisoren. Dabei ist sicherzustellen, dass die Unabhängigkeit der externen Revision nicht gefährdet wird und dass der interne Revisor ausreichend kompetent für die Ausführung der Arbeiten der externen Revision ist. Zudem bedarf es seitens der externen Revision einer ausreichenden Kontrolle der Arbeiten, welche durch den internen Revisor ausgeführt werden. Dies, weil sowohl im Fall von Direct Assistance als auch bei der Verwertung von Arbeiten der internen Revision die Verantwortung für die Schlussfolgerungen und das Prüfungsurteil alleine bei der externen Revision liegt.

Entscheidende Faktoren bei der Umsetzung in der Praxis[3]

Sicht der internen Revision

Grundlage für eine erfolgreiche Zusammenarbeit mit der externen Revision ist der Aufbau eines gegenseitigen Verständnisses der Arbeitsweisen sowie der angewandten Methodologie und Terminologie. Weiter gilt es für die interne Revision, die für die Jahresabschlussprüfung relevanten Ressourcen und Kompetenzen aufzubauen. Wie die externe Revision, verfolgt die interne Revision einen risikobasierten Ansatz, hat jedoch einen breiter definierten Auftrag, der neben der Prüfung der finanziellen Berichterstattung auch verschiedene weitere Ziele, zum Beispiel in den Bereichen Operations oder Compliance, umfasst. Dieser Unterschied ist auch in der Prüfungsdokumentation ersichtlich, weshalb die interne Revision Anpassungen gemäss den Bedürfnissen der externen Revision vornehmen muss, bevor diese die Arbeiten verwerten kann. Bis zu welchem Grad Anpassungen realistisch sind, wird durch die vorhandenen Ressourcen der internen Revision bestimmt und sollte der externen Revision im Voraus kommuniziert werden. Die Ziele der internen Revision zur Schaffung von Mehrwerten für das Unternehmen und der Verbesserung der Geschäftsprozesse sollten nicht aufgrund der Bindung von Ressourcen zu Gunsten der Zusammenarbeit mit der externen Revision vernachlässigt werden. So kann sich bei einem kleinen Team die Zusammenarbeit auf die kontinuierliche Kommunikation mit der externen Revision sowie den Austausch von Prüfungsberichten und Risikoeinschätzungen beschränken. Bei ausreichend verfügbaren Ressourcen kann neben der Abstimmung der Prüfungsprogramme und der Sicherstellung miteinander vereinbarer Prüfungsansätze, auch eine Unterstützung im Sinne von Direct Assistance erfolgen. Diese bietet dem internen Revisor die Möglichkeit als Spezialist im Team der externen Revision zu agieren und sich gleichzeitig durch die neuen Aufgaben weiterzubilden. Zudem ermöglicht es ihm die Arbeits- und Denkweise der externen Revision besser zu verstehen, was längerfristig die Koordination zwischen der internen und externen Revision vereinfacht.

Sicht der externen Revision

Die Ressourcen der internen Revision sind neben der Sicherstellung der Unabhängigkeit auch aus Sicht der externen Revision von entscheidender Bedeutung für eine erfolgreiche Zusammenarbeit. Wie zuvor erwähnt, hängt der Grad der Zusammenarbeit von den Ressourcen der internen Revision ab, da sie ihre Kernaufgaben nicht vernachlässigen darf, aber im Fall von Direct Assistance Mitarbeiter und im Fall einer Verwertung ihrer Arbeiten adäquate Prüfungsnachweise bereit stellen muss.

[3] Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf den im Rahmen einer Masterarbeit an der Universität St. Gallen zur Zusammenarbeit der internen und externen Revision bei der ordentlichen Prüfung von Unternehmen ausserhalb des Finanzsektors gewonnenen Erkenntnissen. Die Arbeit wurde unter Anleitung von Prof. T. Flemming Ruud, PhD durchgeführt und wurde von Gioia Jaeckle im Dezember 2013 eingereicht. Für die Masterarbeit wurden qualitative Interviews mit Leitern der internen Revisionsabteilungen von Industrieunternehmen mit Hauptsitz in der Schweiz sowie mit Partnern von KPMG Schweiz im Bereich Audit Corporates geführt und ausgewertet. Die Umfrage war nicht repräsentativ.

Die Unabhängigkeit der externen Revision wird grundsätzlich durch eine intensivere Zusammenarbeit im Sinne von PS 610 und ISA 610 nicht verletzt. Bei der Verwertung von Arbeiten der internen Revision bleibt die Unabhängigkeit gewahrt, sofern sich die externe Revision in einem Prüfungsgebiet nicht vollumfänglich darauf abstützt. Bei Direct Assistance ist insbesondere darauf zu achten, dass der interne Prüfer, der das externe Revisionsteam unterstützt, nicht seine eigenen Arbeiten im Rahmen der Abschlussprüfung prüft.[4]

Wie einleitend erwähnt, wird sowohl für die Verwertung von Arbeiten der internen Revision als auch für die Anwendung von Direct Assistance ein hoher Initialaufwand erwartet. Dies betrifft neben den Abklärungen hinsichtlich Ressourcenverfügbarkeit und Unabhängigkeitsvorschriften auch die Durchsicht der Prüfungsnachweise und der Prüfungsdokumentation seitens der externen Revision. In der Regel vermindert sich dieser Aufwand aber in den Folgeperioden. Zusätzlicher Aufwand wird für die Abstimmung der Prüfpläne der beiden Revisionen erwartet. Durch diese Abstimmung können einerseits Doppelspurigkeiten vermieden, andererseits geeignete Prüfgebiete für eine enge Zusammenarbeit evaluiert werden. In der Praxis hat sich gezeigt, dass sich für die Verwertung von Arbeiten der internen Revision Prüfungsgebiete eignen, die sich über die gesamte Gruppe erstrecken. Dies beinhaltet beispielsweise Prüfungen des IKS und der Compliance sowie die Mithilfe bei Prüfungen zu dolosen Handlungen. Für Direct Assistance hingegen eignen sich Prüfgebiete, welche kein vertieftes Verständnis des Rechnungswesens erfordern; in der Praxis wird die interne Revision daher beispielsweise für die Prüfung von IT-Risiken eingesetzt.

Schlussbetrachtung

Zur Nutzung von Synergien bei der Zusammenarbeit zwischen der internen und der externen Revision sollte im Sinne einer Kosten-Nutzen-Analyse, der Initialaufwand dem längerfristigen Mehrwert im Einzelfall gegenübergestellt und beurteilt werden. Durch regelmässige Kommunikation sowie durch den Austausch von Revisionsberichten, Prüfungsplänen und Risikobeurteilungen können Doppelspurigkeiten vermieden und Effizienzsteigerungen erzielt werden. Gerade in Anbetracht der aktuellen Diskussion zur Angemessenheit von Direct Assistance ist es von Bedeutung, die möglichen Vorteile genauer zu betrachten. So kann die externe Revision durch das Hinzuziehen von Mitarbeitern der internen Revision von fachspezifischen Kenntnissen und einem Perspektivenwechsel profitieren. Des Weiteren bietet sich so die Möglichkeit ein besseres Verständnis über den Prüfungskunden aufzubauen, was sich positiv auf die Risikobeurteilung im Rahmen der Ausarbeitung der Prüfungsstrategie und der Effizienz bei Folgeprüfungen auswirken kann. Aus Sicht der internen Revision bietet Direct Assistance die Möglichkeit, ein besseres Verständnis für die Arbeits- und Denkweise der externen Revision zu erlangen und das vorhandene Spezialwissen zu vertiefen.

Eine erfolgreiche Zusammenarbeit zwischen der internen und der externen Revision kann für sämtliche beteiligten Parteien einen langfristigen Mehrwert schaffen. Grundlage dafür ist eine ausgewogene Zusammenarbeit, welche die Schaffung gegenseitiger Mehrwerte achtet und nicht einzig die Effizienz auf Seiten der externen Revision steigert. Dies bedingt nicht nur eine klare Definition von Zielen und Erwartungen, sondern auch eine über die Grenzen formaler Treffen hinausgehende Kommunikation sowie die Sicherstellung von Unabhängigkeit, Objektivität und Fachkompetenz bei der konkreten Ausgestaltung der Zusammenarbeit.

Prof. T. Flemming Ruud
Professor an der Universität St. Gallen
flemming.ruud@unisg.ch



Gioia Jaeckle
Audit Financial Services
gjaeckle@kpmg.com



Adrian Kyburz
Universität St. Gallen
adrian.kyburz@unisg.ch



[4] Die Ausführungen beziehen sich wie erwähnt auf die Prüfung in Schweizer Industrieunternehmen. Für den Finanzsektor gelten gemäss dem Rundschreiben 2013/3 Prüfwesen der Schweizer Finanzmarktaufsicht zusätzliche Regelungen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit, wie die Vorgabe, dass sich die externe Revision in einem Prüfungsgebiet nicht in zwei aufeinanderfolgenden Jahren auf die Arbeit der internen Revision abstützen darf.

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine zukünftige Sachlage widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und eine professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen.

© 2014 KPMG Holding AG/SA, a Swiss corporation, is a member of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss legal entity. All rights reserved. Printed in Switzerland. The KPMG name and logo are registered trademarks.