

DIE ERWARTUNGSLÜCKE IN DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Ergebnisse einer aktuellen empirischen Studie – Schlussfolgerungen für die Praxis

Seit der Differenzierung der Abschlussprüfung in ordentliche und eingeschränkte Revision im Jahr 2008 wird gemutmasst, inwieweit sich durch diese Zweiteilung der Revision die vielzitierte Erwartungslücke ausgeweitet habe. Eine aktuelle empirische Studie liefert interessante Erkenntnisse.

1. BEGRIFF UND STRUKTUR DER ERWARTUNGSLÜCKE

Die Anspruchsgruppen der Jahresabschlussprüfung haben teilweise unterschiedliche, zuweilen auch diffuse Erwartungen an den Abschlussprüfer und dessen Arbeit. Oftmals gehen sie davon aus, dass ein Prüfungsbericht ohne Beanstandungen zugleich bedeute, dass für das Unternehmen keine unmittelbare Konkursgefahr bestehe, im Unternehmen alle relevanten Gesetze eingehalten wurden oder das Unternehmen in finanzieller Hinsicht kompetent geführt worden sei [1]. Wir sprechen hier von der Erwartungslücke, also der Diskrepanz zwischen erwartetem Leistungsumfang oder erwarteter Qualität und tatsächlicher (wahrgenommener) Leistung des Wirtschaftsprüfers [2].

Die erwähnte Erwartungslücke bewegt sich also innerhalb eines Spektrums zwischen Erwartungen und Wahrnehmungen und lässt sich dabei wiederum in verschiedene «Sublücken» gliedern (vgl. *Abbildung 1*). Da ist zunächst die sogenannte Realitätslücke, die aus zu hohen Erwartungen seitens der Adressaten resultiert. Sie gründet in dem Umstand, dass den Adressaten oder der Öffentlichkeit Wesen und Konzept der Abschlussprüfung (z. B. Prüfung in Stichproben; Umstand, dass Prüfungsnachweise regelmässig Schlussfolgerungen erfordern, nicht hingegen zwingender Natur sein müssen) nur unzureichend bekannt sind. Daher wird auch von Öffentlichkeitsversagen gesprochen.

Eine allfällige Diskrepanz zwischen berechtigten Stakeholdererwartungen und dem geltenden Rechtsrahmen bzw. den

(ergänzenden) berufsständischen Vorgaben wird als Normversagen bezeichnet und stellt insoweit eine Regelungslücke dar. Sollte die tatsächlich erbrachte Leistung nicht mit den aktuell geltenden Normen und Standards übereinstimmen, liegt eine Leistungslücke durch Prüferversagen vor. Dort wiederum, wo die (tatsächliche) Leistung des Abschlussprüfers von der wahrgenommenen Leistung abweicht, wird schliesslich von der Wahrnehmungslücke gesprochen. So kann die wahrgenommene Leistung durch subjektive Verzerrungen von der objektiv erbrachten und mit den gesetzlichen Normen übereinstimmenden Prüfungsleistung abweichen. Die Wahrnehmungslücke gründet sehr häufig in einem sogenannten Medienversagen: Medien, aber auch andere Akteure transportieren unberechtigte Erwartungen an den Abschlussprüfer oder stellen den Leistungsauftrag des Abschlussprüfers falsch oder verzerrt dar.

2. VERMUTETE ERWARTUNGSLÜCKE IM KONTEXT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

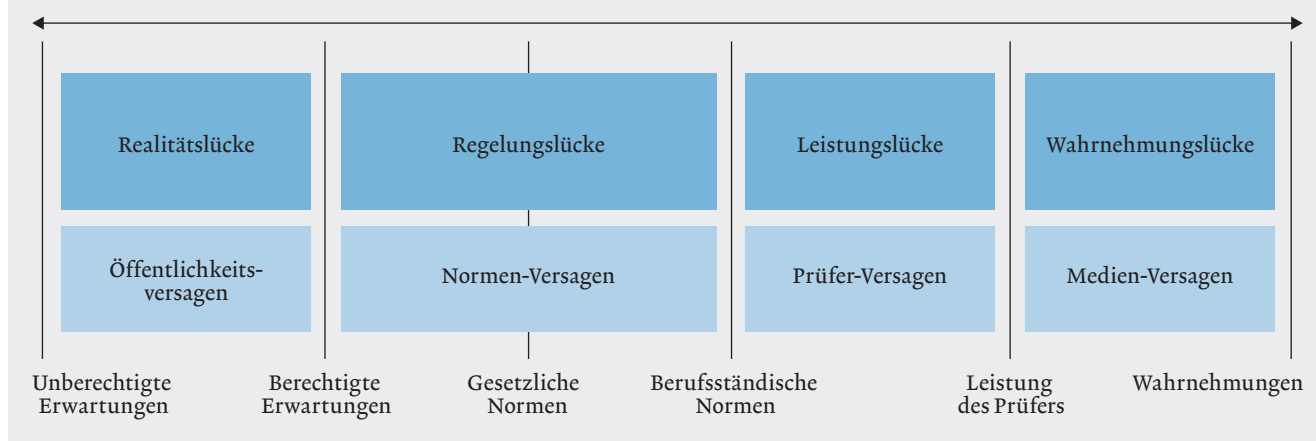
Die Neukonzeption der Revisionspflicht im Schweizer Aktienrecht 2008 hat bereits seinerzeit Anlass zur Vermutung gegeben, dass es zu einer verschärften Erwartungslücke kommen könnte [3]. Während die Abschlussprüfung weltweit als ein «positive assurance engagement» ausgestaltet ist, war und ist das Schweizer Gesellschaftsrecht mit der Differenzierung der Revisionsarten geradezu avantgardistisch [4]. Wurde das Produkt «Abschlussprüfung» bereits in der Vergangenheit häufig nicht richtig verstanden und hat man die



URSULA BLEIKER,
M. A. HSG IN ACCOUNTING
AND FINANCE, JUNIOR
FINANCIAL CONTROLLER,
GURIT AG, ZÜRICH



THORSTEN KLEIBOLD,
DR. OEC. HSG,
MITGLIED DER GESCHÄFTS-
LEITUNG, EXPERTSUISSE,
ZÜRICH

Abbildung 1: **STRUKTUR DER ERWARTUNGSLÜCKE**

Revisionsstelle im Gefüge der Corporate Governance nicht selten falsch verortet (Stichwort: «Superverwaltungsrat»), besteht mit der im Aktienrecht 2008 erhöhten Komplexität aufgrund zweier paralleler Revisionsarten ceteris paribus auch die Gefahr einer Ausweitung des Expectation Gap. Hinzu kommt der Umstand, dass ein beträchtlicher Teil des Berufsstands in der Vergangenheit wenig Kontaktpunkte mit der international als Review bezeichneten prüferischen Durchsicht hatte, so dass sich das insoweit artverwandte neue Produkt «eingeschränkte Revision» zunächst auch im Berufsstand noch zu verfestigen hatte. Es spricht also einiges dafür, dass im Kontext der eingeschränkten Revision eine Erwartungslücke entstanden ist.

3. STUDIENDESIGN

Mittels der hier vorgestellten empirischen Studie [5] wurde untersucht, ob mit der Etablierung der eingeschränkten Revision nun tatsächlich eine Erwartungslücke entstanden ist, sich damit also die Vermutung bestätigt und – sofern ja – in welchen konkreten Bereichen sich ein Expectation Gap manifestiert.

Gegenstand der Untersuchung sind zunächst KMU, die der eingeschränkten Revision unterliegen. Die Untersuchung wurde auf die Deutschschweiz beschränkt. Die Stichprobenauswahl erfolgte mittels Zufallsverfahren, wobei insgesamt 450 KMU angeschrieben wurden [6]. Die Rücklaufquote betrug 11%. Die KMU wurden zu ihren Erwartungen an die eingeschränkte Revision und ihre diesbezüglichen Wahrnehmungen befragt. Parallel dazu erfolgte eine analoge Befragung der Allgemeinheit (Öffentlichkeit). Die öffentliche Befragung erfolgte via Social Media, um effizient eine möglichst grosse Abdeckung zu erlangen [7]. Eine Rücklaufquote kann von daher nicht ermittelt werden. Insgesamt haben 93 Personen an der öffentlichen Befragung teilgenommen; hiervon verfügen rund 70% der Teilnehmer über keinerlei Fachkenntnisse, während 30% über gewisse Vorkenntnisse verfügen. Als Erhebungsmethode wurde bei beiden Populationen eine standardisierte, dynamisch programmierte Online-Befragung gewählt [8].

Die Studie wurde ergänzt um leitfragenbasierte Experteninterviews. Dabei wurden Firmenkundenberater verschiede-

ner Banken als Vertreter der Kapitalgeberseite sowie Wirtschaftsprüfer zum Untersuchungsgegenstand befragt. Bei der Auswahl der Experten wurde auf ein möglichst breites Spektrum an Erfahrungen geachtet. Insofern erfolgte diese Auswahl nicht zufällig und sind die gesammelten Erkenntnisse mithin nicht als repräsentativ zu betrachten.

4. IDENTIFIZIERTE ERWARTUNGSLÜCKE IM RAHMEN DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG

Die Ergebnisse der Untersuchung werden nachfolgend, gegliedert nach der im Abschnitt 2 vorgenommenen Strukturierung der Erwartungslücke (vgl. Abbildung 2), dargestellt.

4.1 Realitätslücke. Die Erwartungen der Adressaten an die Leistungsfähigkeit und den Prüfungsumfang können als hoch bezeichnet werden. Sämtliche Anspruchsgruppen haben in den Umfragen deutlich gemacht, dass ihre Erwartungen an den Abschlussprüfer grösstenteils seine Objektivität und Unbefangenheit sowie seine Sorgfalt und Kompetenz betreffen. Diese geäusserten hohen Erwartungen sind angesichts der Bedeutung des Instituts der Abschlussprüfung ohne Einschränkungen berechtigt und decken sich auch mit dem geltenden gesetzlichen Pflichtenrahmen [9] sowie den berufsständischen Regelungen [10]. Eine Realitätslücke bzw. ein Öffentlichkeitsversagen ist hier somit nicht auszumachen.

Die Erwartungen an das Prüfungsziel sind ebenfalls hoch. Hier zeigt sich jedoch erstmals eine Lücke zwischen Realität und Anspruch. Fast 40% der Teilnehmer an der öffentlichen Befragung und sogar 62% der eingeschränkt geprüften KMU äusserten die Erwartung, dass die eingeschränkte Revision einerseits eine Krisenfrühwarnfunktion zu erfüllen habe. Tatsächlich handelt es sich bei der Abschlussprüfung – gleich ob eingeschränkte oder ordentliche Revision – um eine Beurteilung, ob die anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften eingehalten wurden, nicht hingegen um eine Bonitätsprüfung oder um eine spezifische Untersuchung der künftigen Lebensfähigkeit oder der Robustheit des Geschäftsmodells.

Andererseits, und hier hat sich auch der Berufsstand durchaus einer Erwartungslücke bewusst zu sein, muss der

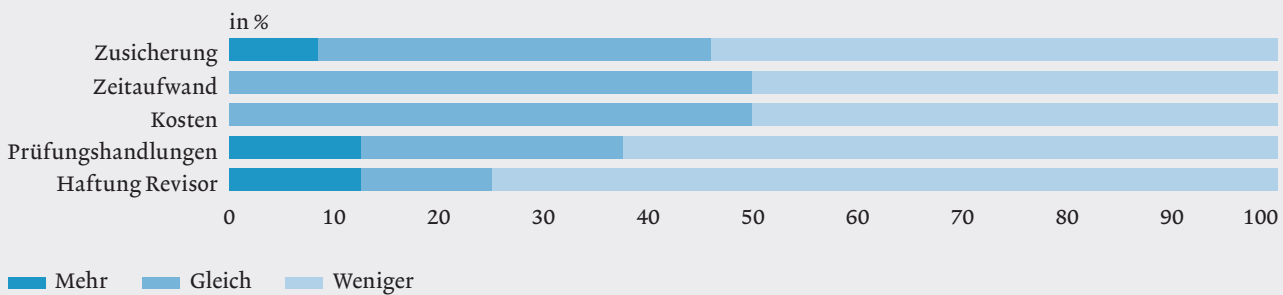
Abbildung 2: **IDENTIFIZIERTE ERWARTUNGSLÜCKE IM BEREICH DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION**

Erwartungslücke			
Realitätslücke	Regelungslücke	Leistungslücke	Wahrnehmungslücke
Publikum erwartet von der eingeschränkten Revision: → Krisenfrühwarnung → Deliktprüfung → Vollprüfung/hohe Zusicherung → IKS-(Existenz-)Prüfung	→ Fehlende Konkretisierung des Zusicherungsgrads	Im Rahmen des Studiendesigns nicht messbar	→ Missachtung der Natur der eingeschränkten Revision → Fehlende Differenzierung zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision durch die Stakeholder → Verzerrte Wahrnehmung der Aussagekraft des Bestätigungsvermerks → Tendenz der Stakeholder, die Unabhängigkeit a priori in Frage zu stellen

Abschlussprüfer im Rahmen seiner Tätigkeit die Unternehmensfortführungsfähigkeit (Going Concern) als Grundprämisse der Bilanzierung (zu Fortführungswerten) beurteilen. Sollte diese Grundannahme z. B. nachvollziehbar sein, es jedoch wesentliche Unsicherheiten bezüglich der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit geben, hat der Abschlussprüfer hierüber im Testat berichten [11]. Mit dieser Berichterstattung oder der Beurteilung, dass die Jahresrechnung aufgrund eines nicht gegebenen Going Concern zu Veräusserungs- oder Zerschlagungswerten zu erstellen sei, nimmt der Abschlussprüfer implizit eine Stellungnahme zur Zukunftsfähigkeit vor, was – wie sich hier zeigt – in einer Erwartungslücke münden kann. Umgekehrt, und das ist die eigentliche Problematik, darf eine vorbehaltlose Prüfungsaussage ohne Hinweise auf mögliche Fortführungsprobleme nicht als uneingeschränkte Gesundheit der Unternehmung missverstanden werden.

Die Untersuchung belegt ferner, dass einige Anspruchsgruppen eine (umfangreiche) Deliktprüfung im Rahmen der eingeschränkten Revision erwarten. Dies gilt für 31% der befragten Öffentlichkeit und die Hälfte der KMU, die

an der Untersuchung teilgenommen haben. Frappierend ist, dass zudem ein Grossteil der befragten Kapitalgeber und damit eine Personengruppe, der allgemein hin aufgrund ihrer Funktion und Stellung im Finanzsystem «financial literacy» zu attestieren ist, eine Deliktprüfung im Rahmen der Abschlussprüfung erwartet. Tatsächlich beinhaltet eine eingeschränkte Revision keine Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen. Im Rahmen einer ordentlichen Revision muss der Abschlussprüfer das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss aufgrund von dolosen Handlungen (Fraud Risk) berücksichtigen, dies führt jedoch nicht zu einer lückenlosen (forensischen) Prüfung, so dass die Abschlussprüfung keine Gewähr dafür übernehmen kann, dass die Geschäftstätigkeit des Prüfungskunden stets und in vollem Umfang gesetzeskonform erfolgt. Eine Deliktprüfung, wie sie offenbar von einigen Anspruchsgruppen erwartet wird, ist mit dem üblichen Prüfungsinstrumentarium jedenfalls nicht vereinbar, wäre auch aus Kosten-Nutzen-Erwägungen wenig tragfähig und würde zudem ein breiteres und tieferes Rechtswissen seitens des Abschlussprüfers erfordern.

Abbildung 3: **WAHRGENOMMENE UNTERSCHIEDE IM VERGLEICH ZUR ORDENTLICHEN REVISION**

Betreffend die eigentliche Durchführung einer Abschlussprüfung besteht primär auf Seiten der (befragten) Öffentlichkeit eine Realitätslücke. Rund 57% der Teilnehmer erwarten eine Vollprüfung, d.h. eine lückenlose Prüfung sämtlicher Geschäftstransaktionen und sämtlicher Abschlusspositionen. Diese Erwartungshaltung widerspricht den Grundprinzipien des wirtschaftlichen Prüfungswesens, wonach aus Wirtschaftlichkeits- und Machbarkeitserwägungen in Stichproben geprüft und die Prüfung basierend auf einer Risikobeurteilung auf wesentliche Salden oder Transaktionen fokussiert wird.

Zudem erwarten sämtliche befragten Kapitalgeber, 57% der Öffentlichkeit und 25% der KMU, dass die internen Kontrollen geprüft werden. Während die Risikobeurteilung bei ordentlicher Revision sowohl inhärente als auch Kontrollrisiken einschliesst und der Abschlussprüfer insoweit das konkrete Prüfungsvorgehen auch vom Vorhandensein und der Güte des *internen Kontrollsystems (IKS)* abhängig macht [12], muss der Abschlussprüfer bei eingeschränkter Revision keine Abklärungen vornehmen, ob und inwieweit das Rechnungswesenssystem sowie das IKS geeignet und wirksam sind, um das Risiko einer fehlerhaften Buchführung und Jahresrechnung effektiv zu verringern [13]. Explizit ist die Prüfung von Existenz oder gar Funktionsfähigkeit des IKS kein Gegenstand der eingeschränkten Revision [14].

4.2 Regelungslücke. Wie bereits ausgeführt, entsteht eine Regelungslücke bei einer Diskrepanz zwischen berechtigten Erwartungen und geltenden Normen bzw. aufgrund unzureichender Standards, welche den gesetzlichen Auftrag ungenügend konkretisieren. Eine Regelungslücke ist vorderhand jedoch nicht erkennbar, finden doch die Erwartungen der Adressaten an eine ordnungsmässige Abschlussprüfung ihre Entsprechung in den berufsständischen Sorgfaltsregeln (vgl. bereits Abschnitt 4.1).

Im Hinblick auf die Prüfungssicherheit bei eingeschränkter Revision müssen wir jedoch eine zu hohe Erwartungshaltung im Publikum feststellen (vgl. Abschnitt 4.4). Die gesetzliche Ordnung mit der Zweiteilung der Revision hat einen Interessenausgleich zwischen Prüfungssicherheit (für Nutzniesser der Revision) und Aufwand (aus Optik der geprüften Unternehmen) herzustellen versucht [15]. Diese Zielsetzung des Gesetzgebers ist – so legt zumindest die Selbsteinschätzung des Berufsstands nahe – weitestgehend

erreicht worden. Noch zu wenig bewusst ist es den Anspruchsgruppen dabei offenbar, dass auch den KMU eine weitergehende ordentliche Revision im Rahmen eines Opting-up zur Verfügung steht, so dass die teilweise geforderte oder erwartete weitergehende Prüfungssicherheit realisiert und vom Abschlussprüfer «eingekauft» werden kann. Die aktuell geltenden Normen und ihre Flexibilität (Zweiteilung der Revision und Opting-System) sind somit grundsätzlich geeignet die identifizierten berechtigten Erwartungen der Adressaten abzudecken.

Festzustellen ist aber auch, dass die Öffentlichkeit die Definition in negative Assurance (eingeschränkte Revision) und positive Assurance (ordentliche Revision) zu wenig wahrnimmt oder sich der Unterschiede der beiden zugrundeliegenden Konzepte zu wenig bewusst ist (vgl. auch Abschnitt 4.4). Hier ist es den Standards und dem Berufsstand bisher nicht ausreichend gelungen, die unterschiedlichen Sicherheitsgrade zu konkretisieren und einer nicht-fachkundigen Öffentlichkeit verständlich zu machen.

4.3 Leistungslücke. Die durchgeführte Untersuchung ist aufgrund des Studiendesigns nicht geeignet einen allfälligen «Performance Gap» zu eruieren. Hierzu wäre es notwendig, die konkrete Abschlussprüferleistung zu messen. Eine (systematische) Vermessung der Performance des Abschlussprüfers erfolgt in der Schweiz ausschliesslich in Form der Inspektionen durch die *Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)* im Segment der Abschlussprüfer von Publikumsgesellschaften. In ihrem jüngsten Tätigkeitsbericht führt die RAB einerseits aus, dass sich die Anzahl der Feststellungen pro File Review im Vergleich zum Vorjahr weiter verringert habe [16]. Andererseits stellt die RAB nach eigener Aussage im Rahmen von Gewährsverfahren gegen natürliche Personen immer wieder Verstösse gegen einschlägige Sorgfaltspflichten bei der Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen fest [17]. Eine Untersuchung der *Universität St. Gallen* aus dem Jahr 2014 wiederum hält fest, dass durch die Prüfungstätigkeit regelmässig materielle Fehler aufgedeckt werden und es im Rahmen der durchgeführten Abschlussprüfungen zu vielen weiteren Feststellungen kommt, die zur Qualitätsverbesserung der Berichterstattung beitragen [18].

Festgehalten werden kann jedenfalls, dass eine Ausweitung des Performance Gap, also eine Diskrepanz zwischen den Erwartungen der Anspruchsgruppen und der Prüfungs-

realität, durch entsprechende Qualitätssicherungsmassnahmen und eine robuste Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abgedeckt werden kann. Angesichts der staatlichen Zulassung und Beaufsichtigung [19] und der sich immer weiter verfestigenden Qualitätssicherung im Schweizer Berufsstand [20] wurde für die Untersuchung von einem geringeren Risiko für eine Leistungslücke ausgegangen und aufgrund der angesprochenen Messschwierigkeiten auf eine weitere Untersuchung der Leistungslücke verzichtet.

4.4 Wahrnehmungslücke. In der Aufbereitung von Bilanzskandalen wird häufig auf den Abschlussprüfer fokussiert. Es zeigt sich dabei vielfach, dass Bestätigungsvermerke oder Rolle und Funktion des Abschlussprüfers fehlinterpretiert werden. Aus diesem Medienversagen kann sich im breiten Publikum eine falsche Vorstellung über das Wesen der Abschlussprüfung ergeben.

So wundert es nicht, dass der Öffentlichkeit bzw. den geprüften Unternehmen das Konzept der differenzierten Prüfungssicherheit im Schweizer Revisionsrecht offenbar nicht hinlänglich genug bekannt ist oder die Revisionsberichte mit ihren Formeltestaten nicht vollumfänglich verstanden werden. So assoziieren rund 23% der befragten Öffentlichkeit und 54% der KMU mit einem uneingeschränkten Prüfungsurteil, dass keine Delikte vorgefallen sind. 15% der befragten

Öffentlichkeit und 50% der KMU sehen zudem in einem uneingeschränkten Prüfungsurteil ein Gütesiegel für wirtschaftliche Gesundheit und eine Fortbestandsgarantie. Die Wahrnehmung des Bestätigungsvermerks geht somit weit über die tatsächliche Prüfungsaussage hinaus.

Zu konstatieren ist zudem, dass die Erwartungen an den sog. «Level of Assurance», die Prüfungssicherheit, ausserordentlich hoch sind. Fast die Hälfte der KMU erwartet im Rahmen der eingeschränkten Revision eine Prüfungssicherheit von mindestens 90% und leicht mehr als die Hälfte der befragten Öffentlichkeit erwartet eine ebensolche von mindestens 85%. In realiter führt die, gesetzlich determinierte und im Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision konkretisierte, Begrenzung des Prüfungsvorgehens (Fokussierung auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen, «Ausblenden» von Kontroll- und Betrugsrisiken, Beschränkung auf intern verfügbare Prüfungsnachweise und Verzicht auf Drittbestätigungen) eben auch zu einer begrenzten Prüfungssicherheit (moderate assurance). Dies im Gegensatz zur ordentlichen Revision, bei der das Prüfungsinstrumentarium so ausgerichtet wird, dass der Abschlussprüfer bei sachgemässer Vorgehensweise hinreichende Sicherheit (reasonable assurance) erlangt, dass der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen Fehlaussagen ist [21].

In diesem Zusammenhang fördert die Studie auch zu Tage, dass rund 40% der KMU keinen Unterschied in der Zusage wahrnehmen. Wir müssen damit festhalten, dass der negativ formulierten Prüfungsaussage im Revisionsbericht bei eingeschränkter Revision tendenziell wenig Beachtung geschenkt wird bzw. der Unterschied zwischen einem positiv formulierten Prüfungsurteil und einer negativ formulierten Prüfungsaussage unzureichend wahrgenommen wird. 50% erwarten keinen signifikanten Unterschied hinsichtlich Zeitaufwand und Kosten im Verhältnis der beiden Revisionsarten zueinander und immerhin 12% der Befragten erwarten in der eingeschränkten Revision weitergehende Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer ordentlichen Revision. Interessant auch, dass die Befragten vermuten die Haftung des Abschlussprüfers sei bei eingeschränkter Revision geringer. Dieses Ergebnis erstaunt. Zu vermuten war, dass die Befragten, soweit sie zwischen den Prüfungsprodukten nicht differenzieren, auch von gleicher Revisionshaftung ausgehen. Stattdessen gehen sie offenbar implizit davon aus, dass eingeschränkte Revision wohl auch eingeschränkte Haftung bedeute[22]. Die von den befragten Anspruchsgruppen wahrgenommenen Unterschiede zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision können *Abbildung 3* entnommen werden [23].

Das insgesamt trübe Bild wird komplettiert durch die Tatsache, dass rund 60% der befragten Öffentlichkeit den Begriff «eingeschränkte Revision» nicht kennen. Eine Differenzierung, wie sie das Schweizer Revisionsrecht vorsieht, findet damit im Bewusstsein eines Grossteils der Befragten nicht statt.

Die Unabhängigkeit des Revisors wird – so zeigen die Studienergebnisse – durch die Anspruchsgruppen häufig als gefährdet wahrgenommen: Dies zum einen, weil der Abschlussprüfer zuweilen auch eine Beraterfunktion einnehme, zum anderen weil die Honorierung des Abschlussprüfers durch den geprüften Kunden erfolge. Die in Gesetz und Selbstregulierung definierten robusten Unabhängigkeitsvorgaben werden durch die Anspruchsgruppen insoweit nur unzureichend wahrgenommen.

5. ANSÄTZE ZUR SCHLIESSUNG DER ERWARTUNGSLÜCKE

Ein dauerhaftes und signifikantes Auseinanderfallen von Erwartungen, Wahrnehmungen und Realität kann für das Institut der Abschlussprüfung reputationsschädlich sein. Gefragt sind daher Ansätze zur Schliessung der Erwartungslücke. Im Sinn generischer Lösungsansätze sind folgende Stossrichtungen denkbar [24]:

- Einerseits kann die Kommunikation mit den Anspruchsgruppen verbessert werden, um die unrealistischen Erwartungen und Wahrnehmungen an die Realität anzupassen.
- Andererseits können durch Gesetzesanpassung oder Selbstregulierung der Prüfungsauftrag und damit die Verantwortung des Abschlussprüfers erweitert und den Erwartungen angepasst werden.

Die Untersuchung zeigt, dass sich der Expectation Gap vor allem als deutliche Realitäts- und Wahrnehmungslücken, insoweit also als ein erhebliches Medien- und Öffentlich-

keitsversagen manifestiert. Damit ergibt sich als Lösungsansatz die erste Stossrichtung, d. h. es gilt die unrealistischen Erwartungen der Öffentlichkeit hinsichtlich einer normenkonform durchgeführten Abschlussprüfung zu korrigieren [25]. Gefordert ist damit der gesamte Berufsstand wie auch die Regulatoren.

Die Experteninterviews haben einheitlich ergeben, dass die Kommunikation insbesondere zu den Kunden als zentral angesehen wird. Ein beträchtlicher Anteil der Erwartungslücke, wie sie in der Population der eingeschränkt geprüften KMU nachgewiesen werden konnte, könnte demnach durch transparente und klare Kommunikation mit den Revisionskunden geschlossen werden. Hierzu gehört sowohl eine Aufklärung im Hinblick auf die fundamentalen Unterschiede zwischen den beiden gesetzlichen Revisionsarten als auch eine klare Abfassung des Prüfungsauftrags in der Auftragsbestätigung [26]. Im Bereich der ordentlichen Revision, insbesondere der Jahresabschlussprüfung bei Publikums-gesellschaften, ist der Abschlussprüfer gefordert mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die Pflichten des Abschlussprüfers bei der Abschlussprüfung wie auch den geplanten Umfang und die geplante zeitliche Einteilung der Prüfung zu kommunizieren [27]. Auch in der eingeschränkten Revision sollte der Abschlussprüfer mit Verwaltungsrat und – wenn möglich oder nicht personenidentisch – mit den (Mehrheits-)Aktionären in einen Dialog treten und seinen gesetzlichen Auftrag erläutern, um Missverständnissen betreffend Gegenstand, Art und Umfang seiner Arbeiten vorzubeugen.

Berufsverbände und Regulatoren wiederum sollten ihre Möglichkeiten wahrnehmen, Relevanz und Konzept der Abschlussprüfung einem grösseren Kreis von Stakeholdern näher zu bringen. Hierbei ist das Publikum zu sensibilisieren für die inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung, aber auch zu orientieren über das, was eine Abschlussprüfung zu leisten imstande ist. Zudem ist zumindest darüber nachzudenken die im Rahmen der eingeschränkten Revision vermittelte Prüfungssicherheit mit einer Prozentzahl zu versehen, um den Anspruchsgruppen das Konzept «hinreichende Sicherheit» verständlicher illustrieren zu können.

Die Schliessung der Erwartungslücke durch Regulierung könnte sowohl eine inhaltliche Präzisierung als auch eine inhaltliche Erweiterung von Normen bedeuten. Aufgrund der festgestellten Erwartungslücke, die, wie ausgeführt, primär auf ein Medien- und Öffentlichkeitsversagen zurückzuführen ist, ist dieser Lösungsansatz jedoch nicht erfolgversprechend. Es bestünde zudem die Gefahr einer sich weiter öffnenden Erwartungslücke, vor allem aber das Risiko einer systemwidrigen Angleichung von ordentlicher und eingeschränkter Revision. So ist das Prüfungsprodukt «eingeschränkte Revision» wohl überlegt und heute inhaltlich klar von der ordentlichen Revision abgegrenzt [28]. Anpassungsbedarf grundsätzlicher Art besteht somit nicht am Produkt selbst, sondern ggf. im Bereich des Zulassungswe-sens. So ist etwa *Expertsuisse* der Auffassung, dass die allgemeinen Zulassungskriterien in ihrer heutigen Ausprägung die Anforderungen, die an die verantwortungsvolle Tätigkeit

der Abschlussprüfer und Revisionsstellen gestellt werden, nicht angemessen reflektieren [29].

6. FAZIT

Die vielzitierte Erwartungslücke ist – zumindest nach der vorliegenden Studie – Realität. Vor allem zeigen sich deutliche Realitäts- und Wahrnehmungslücken, insoweit also ein erhebliches Medien- und Öffentlichkeitsversagen. Eine Schliessung oder eine Verkleinerung der Erwartungslücke kann durch eine Angleichung von Erwartungshaltung und konkreter Wahrnehmung der Revisionsdienstleistung erfolgen, indem der Öffentlichkeit und den Anspruchsgruppen das Produkt «eingeschränkte Revision» gut erklärt wird.

Eine inhaltliche Erweiterung der eingeschränkten Revision würde diese jedoch gefährlich in die Nähe der ordentlichen Revision rücken. Dies gilt es zu vermeiden. Es ist auch nicht nötig. Die eingeschränkte Revision ist wohl definiert und eine «echte» und pragmatische KMU-Revision. Was es aber braucht, ist eine klare Produktdifferenzierung. Die eingeschränkte Revision soll eine eingeschränkte Revision bleiben [30]. Dies bedeutet auch, dass der Abschlussprüfer der Neigung widerstehen sollte, das Prüfungsvorgehen bei eingeschränkter Revision allein aus Haftungsüberlegungen zu überdehnen. Bereits die seinerzeitige Botschaft wies unmissverständlich darauf hin, dass es im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Revision für Dritte unabdingbar sei, dass in der

Praxis eine klare Abgrenzung zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision gemacht werde [31].

Gefordert ist zudem der gesamte Berufsstand, der sein Produkt auf allen Ebenen gut erklären muss; dies beginnt bei der Abfassung der Auftragsbestätigung, endet aber nicht bei der schriftlichen und ggf. mündlichen Berichterstattung gegenüber den Stakeholdern. Vielmehr sind das Konzept der differenzierten Prüfungssicherheit und die Gründe, die dafür sprechen, beständig so zu kommunizieren, dass die Öffentlichkeit der Abschlussprüfung vertraut und langfristig ihre Erwartungen anpasst [32].

Die Erwartungslücke in der Revision ist letztlich auch Resultat der vorgelagerten Wahrnehmungsverzerrung in der Rechnungslegung. Weder ist das Accounting ein treffgenaues Prognoseinstrument für die zukünftige Entwicklung eines Unternehmens, noch ist es eine exakte Wissenschaft. Die Rechnungslegungsvorgaben gerade im Obligationenrecht sind zum Teil vage und auslegebedürftig [33]. Es entstehen somit Ermessensspielräume und grosse Bandbreiten zulässiger Bilanzierungen. Dies erschwert es dem Prüfer, Bilanzierungssachverhalte als eindeutig falsch zu klassifizieren mit der Folge einer Ausdehnung der Erwartungslücke, vor allem dann, wenn die Zukunft anderes zeigt, als die bisherige Bilanzierung erwarten liess. Es entsteht Enttäuschungspotenzial, das auf den Abschlussprüfer übertragen wird. Insoweit stellt sich die berechnete Frage, ob die Erwartungslücke überhaupt umfänglich geschlossen werden kann. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. HWP (2016), Band «Ordentliche Revision», S. 8. 2) Vgl. Liggio, C. D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo? Journal of Contemporary Business, 3, S. 27–44. 3) Vgl. Müssig/Blumer, Eingeschränkte Revision – Würdigung vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, in: ST 2008/11, S. 947 ff. Vgl. Leibfried/Kleibold, Alternative Prüfungskonzepte im KMU-Segment, in: IRZ 6/2007, S. 377 ff. 4) Es sei jedoch einschränkend darauf hingewiesen, dass in anderen Ländern ebenfalls alternative Assurance-Leistungen angeboten werden, dies jedoch als freiwillige Angebote ausserhalb der Prüfungspflicht. Vgl. bereits Leibfried/Kleibold, S. 380. 5) Entstanden als Masterarbeit an der Universität St. Gallen, Erhebungszeitraum der Daten war das Jahr 2016. 6) Die Firmenadressen wurden von Orell Füssli Wirtschaftsinformationen AG bezogen. Kriterien waren zum einen der Sitz in der Deutschschweiz und zum anderen die wirtschaftliche Grösse anhand der Schwellenwerte. In der Rücklaufbearbeitung wurden diejenigen KMU nicht weiter berücksichtigt, die aufgrund eines Opting-up in die ordentliche Revision gewechselt sind. 7) Damit ist in Kauf zu nehmen, dass der Rücklauf evtl. einseitig durch eine digitalaffine und den sozialen Netzwerken zugeneigte Personengruppe beeinflusst wird. 8) Dies bedeutet, dass gewisse Fragen nur in Abhängigkeit der Antworten auf gewisse vorgängige Fragen erschienen. 9) So existieren im Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) detaillierte Zulassungskriterien für Wirtschaftsprüfer und Revisionsunternehmen, insbesondere wird Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit verlangt und eine staatliche Zulassung an Anforderungen betreffend die Fachpraxis und Ausbildung geknüpft. 10) Vgl. vorab die gesetzlichen Vorschriften betreffend Unbefangenheit und Unabhängigkeit (Art. 728 und Art. 729

OR) sowie insbesondere die Selbstregulierungsvorgaben des Berufsstands, allen voran die Standes- und Berufsregeln von Expertsuisse. Danach haben die Berufsangehörigen ihre Tätigkeit so auszuüben, dass das in sie gesetzte Vertrauen und das hohe Ansehen gerechtfertigt sind, und haben sie die ihnen anvertrauten Aufträge mit der gebotenen Sorgfalt im Rahmen der geltenden Rechtsordnung und nach bestem Wissen und Gewissen zu besorgen (Abschn. II, Standes- und Berufsregeln 2007). 11) Vgl. HWP (2013), Band «Eingeschränkte Revision», S. 222. 12) «Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.» (Art. 728 a Abs. 2 OR). 13) Vgl. Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision, 2015 (SER), S. 11. 14) Vgl. insoweit den gesetzlich definierten Prüfungsgegenstand und -umfang bei ordentlicher (Art. 728 a OR) und eingeschränkter Revision (Art. 729 a OR). 15) Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004, 3992, 3994. 16) Vgl. RAB, Geschäftsbericht 2016, S. 13. 17) Ebd., S. 46. 18) Vgl. Leibfried/Sager, Einfluss der Wirtschaftsprüfung auf die Abschlussqualität – ACA-HSG-Studie: Positive Erwartungslücke, in: ST 2015/3, S. 119 ff. 19) Zwar ist das Segment der eingeschränkten Revision nicht staatlich beaufsichtigt im Sinne von periodischen Überprüfungen der Leistungserbringer. Gleichwohl hat die RAB die Kompetenz bei Kenntnis vermeintlicher Missstände den Sachverhalt bei den Revisionsunternehmen abzuklären bis hin zu einer möglichen Sanktionierung (vgl. zu dieser Möglichkeit insoweit Art. 15 a RAG sowie die hierzu ergangene Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, kon-

kret B-4868/2014 vom 8. Okt. 2015, E. 2.3 sowie B-2626/2015 vom 19. Jan. 2016, E. 1.5.4). 20) So hat sich die Anzahl der Revisionsunternehmen, welche die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen nach dem Schweizer Qualitätssicherungsstandard QS 1 sichern, von 600 im Jahr 2013 (Jahr der Etablierung von QS 1) bis auf aktuell 1037 kontinuierlich erhöht. Vgl. diesbezüglich die Angaben in den jeweiligen Tätigkeitsberichten der RAB. 21) Vgl. HWP (2013), Band «Eingeschränkte Revision», S. 7. 22) In realiter besteht mit Art. 755 OR eine gemeinsame Haftungsnorm für beide Revisionsarten. Trotz damit identischer Tatbestandsvoraussetzungen für die Haftung ist zu beachten, dass sich aufgrund der konzeptionellen Limitierungen der eingeschränkten Revision ein anderer Massstab für allfällige Pflichtverletzungen ergibt. Vgl. SER Abschn. 1.1. 23) Zu den tatsächlichen (rechtlichen) Unterschieden zwischen eingeschränkter und ordentlicher Revision vgl. BBl 2004, 3994 f. 24) Vgl. Bausback, M. (1997). Die Erwartungslücke unter dem speziellen Aspekt der Unternehmensfortführung in Deutschland und der Schweiz. Berlin: Peter Lang. 25) Vgl. Müssig/Blumer, S. 950. 26) Daher empfiehlt SER, Abschn. 1.7, die vereinbarten Bedingungen in einer Auftragsbestätigung – insbesondere bei Übernahme des Prüfungsmandats – schriftlich festzuhalten. 27) Vgl. Schweizer Prüfungsstandard (PS) 260, Tz. 14 ff. 28) Vgl. zu den wesentlichen Unterschieden etwa SER, Abschn. 1.5 und vor allem Botschaft 2004, BBl 3994 f. 29) Vgl. implizit bereits Treuhand-Kammer zum Vorentwurf zur Revision des Aktienrechts, Stellungnahme vom 13. März 2015, abrufbar unter www.expertsuisse.ch. 30) So bereits Schacher, in ST 2013/12, S. 899 f. 31) Vgl. Botschaft 2004, BBl 2004, 3994. 32) So auch Müssig/Blumer, S. 950. 33) Vgl. ebd., S. 951.