

EINFLUSS DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNG AUF DIE ABSCHLUSSQUALITÄT

ACA-HSG-Studie: Positive Erwartungslücke

Das Ergebnis der Arbeit der Revisionsstelle wird oft auf die Abgabe des Revisionsberichts reduziert. Dabei wird übersehen, dass die regelmässige Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfern und Unternehmen vielfältige positive Effekte für die Qualität der Berichterstattung mit sich bringen kann. Im Rahmen einer Feldstudie des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St. Gallen (ACA-HSG) wurden die tatsächlichen Verhältnisse näher untersucht.

1. EINLEITUNG

In der öffentlichen Wahrnehmung und in den Medien beschränken sich die Arbeitsergebnisse der Revisionsstelle häufig auf einen kurzen, einseitigen Revisionsbericht, in dem «in den meisten Fällen sowieso nichts Kritisches drinsteht».

Hinter den Kulissen hingegen sieht es anders aus: Im Umfeld einer Revision werden zahlreiche Anpassungen und Verbesserungen an der Jahresrechnung und den zugrunde liegenden Prozessen vorgenommen. Darüber hinaus steht die Revisionsstelle auch ausserhalb der jährlichen Abschlussprüfung in regelmässigem Kontakt mit dem Unternehmen und trägt so zur laufenden Qualitätsverbesserung bei. Es ist daher zu vermuten, dass die Revisionsstellen mehr sind, als der reine Revisionsbericht auf den ersten Blick vermuten lässt. Sie sind vielmehr Organe der Rechtspflege und tragen im öffentlichen Interesse in vielfältiger Weise zu einer vertrauensvollen Informationsversorgung der Wirtschaft mit bei.

Die in Wissenschaft und Berufsstand vielfach zitierte Erwartungslücke ist somit nicht nur dahingehend gegeben, dass die Öffentlichkeit etwas anderes erwartet, als der Prüfer eigentlich zu leisten imstande ist («negative Erwartungslücke»). Vielmehr gibt es auch eine andere, quasi «positive Erwartungslücke»: Die Öffentlichkeit bekommt im Hinblick auf die Qualität der Berichterstattung wesentlich mehr, als sie auf Basis des Revisionsberichts direkt wahrnehmen kann.

Bis zur Erstellung dieses Berichts haben nämlich viele Dinge stattgefunden, die dort nicht explizit vorzufinden sind.

Als Folge dieser Divergenz wird die Bedeutung der Revision in den Augen der Öffentlichkeit regelmässig unterschätzt. Ziel der vorliegenden Studie war es daher, den über die reine Abgabe eines Revisionsberichts hinausgehenden Mehrwert einer Revision zu beleuchten, und so zu einer realistischen Einschätzung der Relevanz der Revision beizutragen. Die Studie wurde im Auftrag der *Treuhand-Kammer* unter Mitwirkung der grossen Revisionsgesellschaften in der Schweiz und dem Institut für Betriebswirtschaftslehre der Universität Zürich (Prof. Dr. *Reto Eberle*) durchgeführt.

2. METHODIK UND STICHPROBE

In der Zeit vom 1. Januar bis 6. Oktober 2014 wurden Prüfungsleiter der fünf grössten Revisionsunternehmen in der Schweiz sowie deren Prüfungskunden jeweils paarweise befragt [1]. Dabei hatten die Prüfungsleiter (in 60% der Fälle Partner) 46 Fragen zu beantworten. Aufseiten der Prüfungskunden beantwortete jeweils der CFO (in über der Hälfte der Fälle) oder die für die Erstellung der Abschlüsse verantwortliche Person (z. B. Leiter Finanzbuchhaltung) 24 Fragen [2].

Insgesamt wurden 125 Prüfungsleiter sowie deren Prüfungskunden angeschrieben. Die Identifikation der entsprechenden Paarungen erfolgte dabei mithilfe der Geschäftsleitungen der jeweiligen Revisionsunternehmen. Die Rücklaufquote belief sich bei den Prüfern auf rund 42%, bei den Kunden auf 36% und

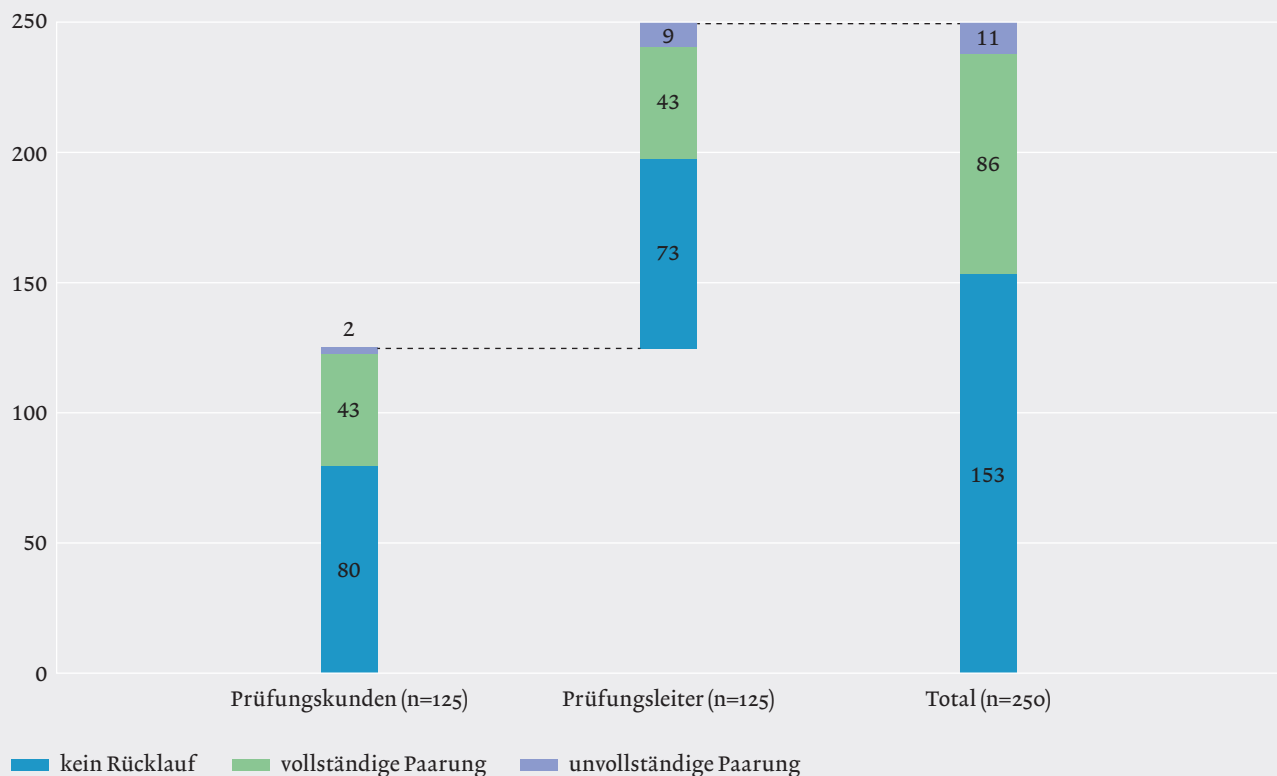


PETER LEIBFRIED,
 PROF. DR. OEC., MBA, CPA,
 KPMG-LEHRSTUHL FÜR
 AUDIT UND ACCOUNTING,
 GESCHÄFTSFÜHRENDER
 DIREKTOR DES
 INSTITUTS ACA-HSG,
 UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
 ST. GALLEN



MARC SAGER,
 M.A. HSG, CMA,
 DOKTORAND UND
 WISSENSCHAFTLICHER
 MITARBEITER AM
 INSTITUT ACA-HSG,
 UNIVERSITÄT ST. GALLEN,
 ST. GALLEN

Abbildung 1: **ERHEBUNGSUMFANG UND STICHPROBE**
in Anzahl Fragebögen



total auf knapp 39% (vgl. *Abbildung 1*). Es wurden ausschliesslich vollständige Prüfer-Kunden-Paarungen (n=43, insgesamt 86 Fragebögen) in die abschliessende Auswertung einbezogen. Elf Fragebögen mussten von der Analyse ausgeschlossen werden, da die Rückmeldung von der entsprechenden Gegenpartei ausblieb. Bei neun dieser Fälle blieb

«Nebst technischen Aspekten sowie vereinzelt auch Unternehmenstransaktionen wünscht man sich auf Kundenseite noch intensiveren Kontakt betreffend technologischen Entwicklungen und Best Practice im Bereich der Rechnungslegung.»

der Fragebogen von Kundenseite ausstehend. *Abbildung 2* gibt Aufschluss über deskriptive Merkmale der Kundenchprobe.

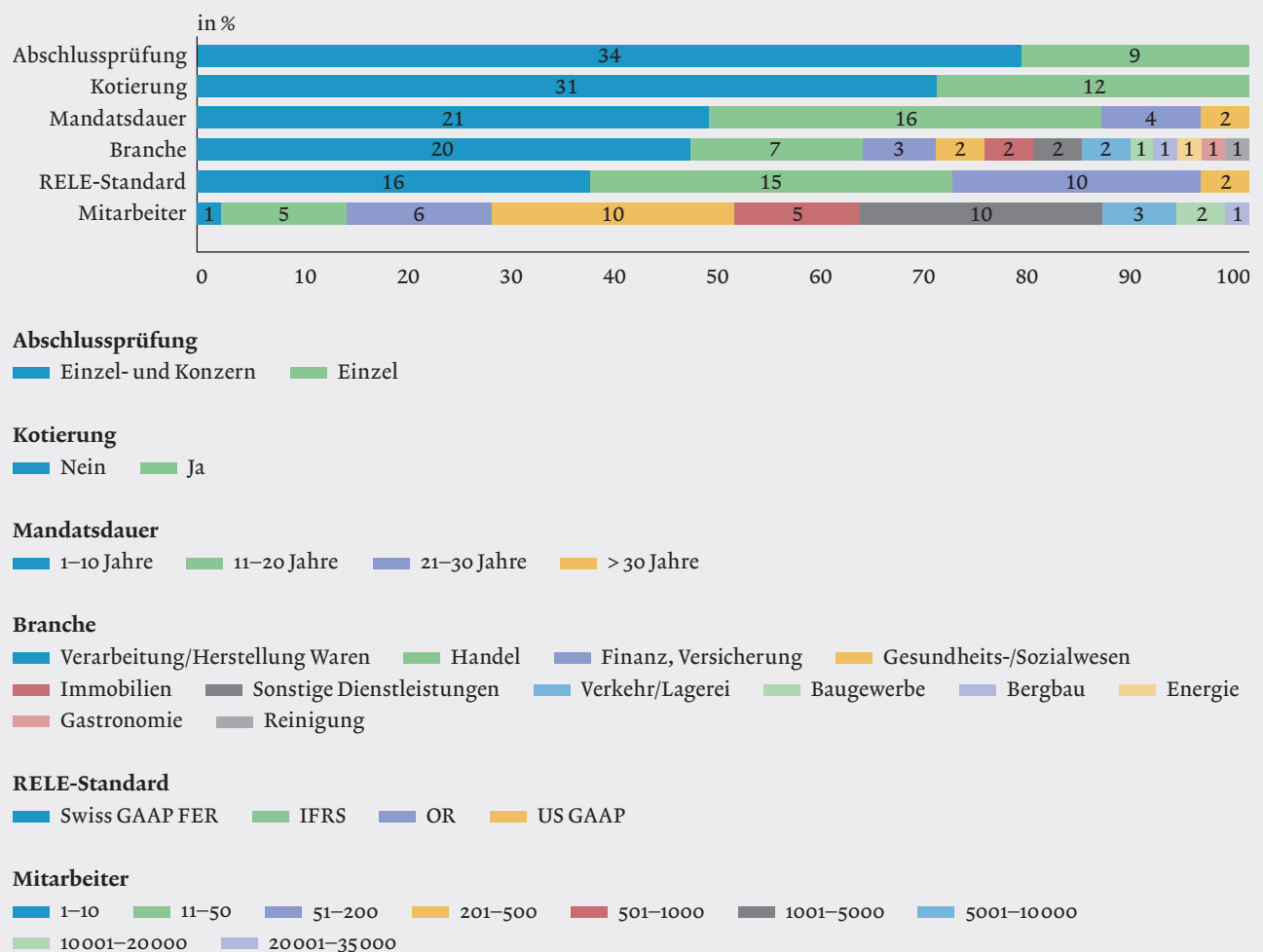
Da die Eigenschaften der Grundgesamtheit nicht abschliessend bekannt sind, ist eine Aussage über die Repräsentativität der Stichprobe naturgemäss nicht möglich. Es gibt nämlich keine genauen Kenntnisse hinsichtlich der Merkmalsstruktur (Dauer der Kundenbeziehung, geografische Verteilung, Grösse, Rechtsform usw.) der Grundgesamtheit aller von

den grössten fünf Revisionsgesellschaften geprüften Unternehmen in der Schweiz. Weiter wurde die Stichprobe nicht zufällig, sondern bewusst ausgewählt. Es lag in der Verantwortung der beteiligten Prüfgesellschaften, die angefragten Paarungen zu nominieren. In diesem Sinne führt die bewusste Auswahl zu nicht repräsentativen Tendenzen in den Merkmalsverteilungen der Stichprobe (Selection Bias). Im Vergleich mit der Grundgesamtheit dürften die für eine Mandatsbeziehung positiven Aspekte daher eher zu optimistisch, die belastenden Aspekte hingegen eher zu schwach gewichtet worden sein. Aufgrund der strengen Vertraulichkeit ist das tatsächliche Geschehen im Rahmen einer Revision für die Wissenschaft jedoch nur sehr selten direkt zu untersuchen, weswegen diese Kompromisse nicht zu vermeiden waren. Im Sinne explorativer Forschung liefert die vorliegende Studie auch Anknüpfungspunkte für vertiefte und weiterführende Arbeiten.

3. ZENTRALE ERKENNTNISSE

3.1 Kontakte im Vorfeld der Revision. Bei sämtlichen untersuchten Mandatsbeziehungen besteht auch ausserhalb der Prüfung der Jahresrechnung ein regelmässiger unterjähriger Kontakt. Dabei sind die Kunden mit der Verfügbarkeit ihres Prüfers meist sehr zufrieden. Über die Hälfte der Prüfer gibt an, durchschnittlich mindestens einmal monatlich mit ihrem Kunden im Kontakt zu stehen. Sowohl der Kunde als auch der Prüfer ergreifen für die unterjährige Kontaktaufnahme gleich häufig die Initiative. Auf Prüferseite sind es

Abbildung 2: **VERTEILUNG DESKRIPTIVER MERKMALE DES BEFRAGTEN PRÜFUNGSKUNDEN**
in Anzahl Firmen, n=43



mehrheitlich die oberen Hierarchiestufen, welche unterjährig als erste Ansprechpersonen für die Kunden dienen.

Von Kundenseite wird in der Mehrheit der Fälle sowohl Beratung als auch frühzeitige «Absicherung» mit Blick auf die Jahresabschlussprüfung nachgefragt. Vorwiegend handelt es sich hierbei um Sachverhalte im Bereich der technischen Kernkompetenzen der Prüfer (Rechnungslegung, Entwicklung der Standards, *internes Kontrollsystem [IKS]* und Steuern). Hingegen tauscht man sich über allgemeine betriebswirtschaftliche Fragen verhältnismässig wenig aus (vgl. *Abbildung 3*). Nebst technischen Aspekten sowie vereinzelt auch Unternehmenstransaktionen wünscht man sich auf Kundenseite noch intensiveren Kontakt betreffend technologischen Entwicklungen und Best Practice im Bereich der Rechnungslegung.

Auch in materieller Hinsicht hat der unterjährige Kontakt zwischen Revisionsstelle und Prüfungskunde erhebliche Bedeutung. In zwei Drittel der Fälle beeinflusst er die Abbildung von Geschäftsvorfällen mittel oder sogar erheblich.

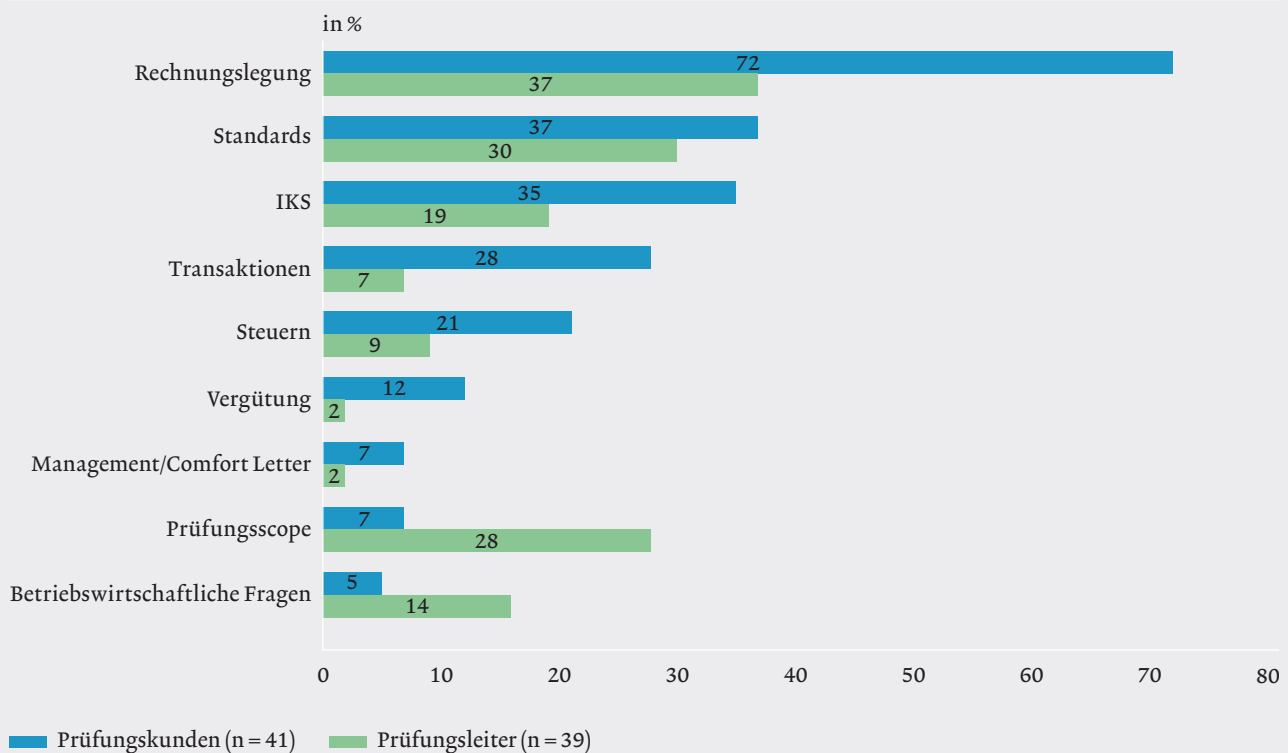
Bei rund 44% der befragten Prüfungskunden erfolgt darüber hinaus ein mittelgrosser (überwiegend materieller) Einfluss auf die Gestaltung der Geschäftsvorfälle (vgl. *Abbil-*

dung 4). Somit wird nicht nur die buchhalterische Abbildung, sondern auch die Gestaltung von Sachverhalten beeinflusst. Einerseits tragen die Revisionsstellen so schon unterjährig zur Vermeidung von Fehlern mit bei. Andererseits helfen sie Unternehmen, Sachverhalte gemäss den Vorgaben der Rechnungslegungsstandards zu gestalten. Je nach Einzelfall dienen die Revisionsstellen dabei als Berater, die im Unternehmen nicht vorhandenes Wissen kompensieren, oder als kritische Sparringpartner, deren Zustimmung einzuholen ist.

Kunden und Prüfer stimmen weitestgehend damit überein, dass der wichtigste Vorteil der unterjährigen Abstimmung die Effizienzsteigerung bei den Prüfungsarbeiten ist, gefolgt von der Verbesserung der Qualität im Abschluss und der gestiegenen Sicherheit. Nachteile werden im Vergleich hierzu recht selten gesehen, allenfalls werden Kosten und Ressourcenbindungen genannt.

Aufgrund der hohen Bedeutung ist die unterjährige Zusammenarbeit offensichtlich auch in einem Umfang von immerhin rund durchschnittlich 20% des Honorars einer Jahresabschlussprüfung abrechenbar. Jedoch können knapp 56% der Prüfer diese unterjährigen Abstimmungen nur zu maximal 10% verrechnen, und fast 28% der Befragten kön-

Abbildung 3: **THEMATISCHE GEWICHTUNG DER UNTERJÄHRIGEN KUNDEN- UND PRÜFERANFRAGEN**
in % der Prüfungskunden und -leiter



nen gar keine für diese Zusatzdienstleistungen entstehenden Kosten in Rechnung stellen. Möglicherweise wird bei vielen Mandaten eine unterjährige Zusammenarbeit auch im Rahmen des Gesamthonorars der Jahresabschlussprüfung verrechnet.

3.2 Laufende Zusammenarbeit während der Revision.

Einerseits werden von den Prüfern auch während der Prüfung Zusatzdienstleistungen erbracht. Dies umfasst insbesondere die Unterstützung der Kunden in der Darstellung und in operativen Fragen der Rechnungslegung (Abstimmungen, Bestätigungen, Dokumentation, Fehlersuche). Teilweise kommt es auch zu Arbeiten in verwandten Bereichen wie IT oder Steuern.

Für die Qualität der Berichterstattung überaus bedeutsam sind aber diejenigen Fälle, in denen im Verlauf der Prüfung wesentliche Fehler aufgedeckt werden. Diese sind gar nicht so selten: *Abbildung 5* verdeutlicht, dass in immerhin vier der untersuchten Fälle mindestens ein gewinn- bzw. eigenkapitalrelevanter Fehler aufgedeckt wurde, welcher ohne Korrektur zu einem modifizierten Prüfungsurteil geführt hätte (Kategorie 1). In rund 37% der Fälle wurde mindestens ein unwesentlicher Fehler aufgedeckt, welcher ohne Korrektur nicht zu einem modifizierten Urteil geführt hätte, vom Kunden aber trotzdem eine entsprechende Umbuchung vorgenommen wurde (Kategorie 2). Nicht zuletzt wurde in 44% der Fälle mindestens noch ein weiterer solcher Fehler identifiziert, welcher aber nicht mehr korrigiert wurde (Kategorie 3). Auch dies ist bedeutsam: So trägt die Auseinanderset-

zung mit nicht wesentlichen Fehlern zusätzlich dazu bei, dass die Qualität der Rechnungslegung in Folgeperioden steigt und in der Zukunft aus diesen Quellen entstehende wesentliche Fehler vermieden werden können. Die Prüfungsfeststellungen in Bezug auf reine Umklassierungen, sowie Angaben im Anhang sind vergleichbar häufig, es gelten daher dieselben Schlussfolgerungen.

Interessanterweise leistet fast jeder vierte Kunde bei der Umbuchung aufgedeckter Fehler zumindest etwas Widerstand. Dies kann auch als Indiz für eine recht starke Stellung der Prüfer angesehen werden – zumindest bei den nicht wesentlichen Fehlern hätte man auf eine Umbuchung ja auch verzichten können.

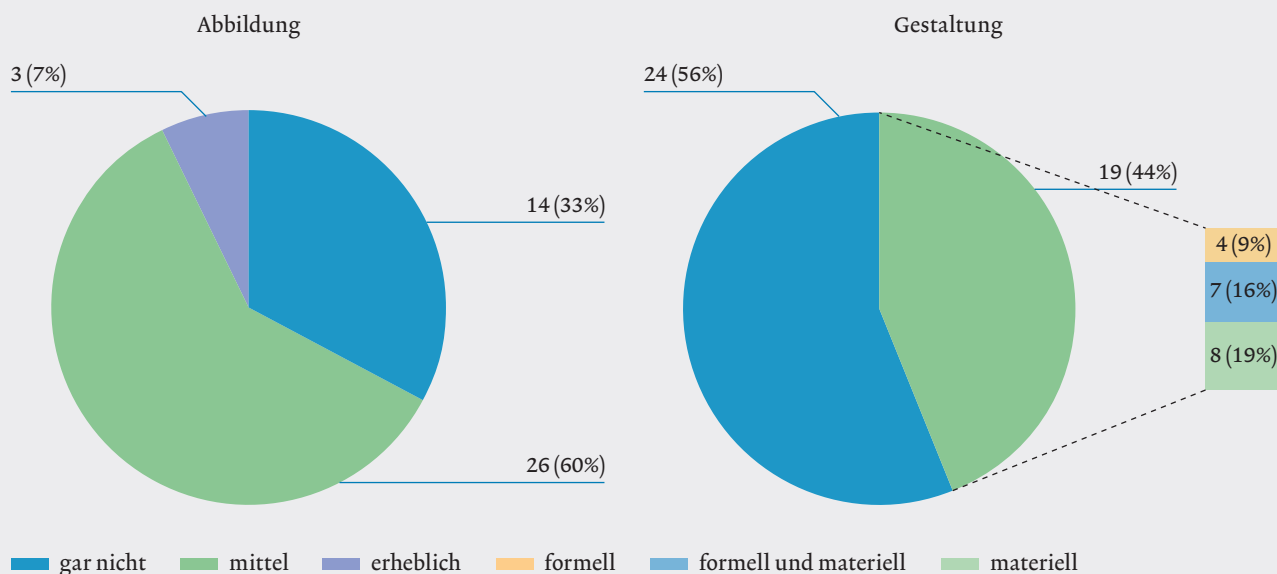
Was die laufende Zusammenarbeit während der Prüfung betrifft, werden insbesondere eine gute Koordination, Konstanz im Prüfungsteam sowie ein gut vorbereiteter Prüfer und eine gute Dokumentation des Kunden von beiden Seiten als Erfolgsfaktoren angesehen. Wenig überraschend sind häufige Personalwechsel und gestiegene Compliance-Anforderungen aufseiten der Prüfer die grössten von den Beteiligten wahrgenommenen Stolpersteine für eine effiziente und qualitativ hochstehende Zusammenarbeit bei der Jahresabschlussprüfung.

Rund 9 von 10 Prüfern sehen ihre Unabhängigkeit durch die geleistete Zusatzunterstützung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung nicht als gefährdet an.

Die geschilderten Zusatzarbeiten können zu durchschnittlich 10% des Honorars einer Jahresabschlussprüfung abgerechnet werden. Jedoch kann etwas mehr als ein Viertel der

Abbildung 4: **EINFLUSS DER UNTERJÄHRIGEN ABSTIMMUNGEN AUF GESCHÄFTSVORFÄLLE DER KUNDEN**

Anzahl Firmen, n = 43



Befragten wiederum gar keine für diese Zusatzdienstleistungen entstehenden Kosten weiterbelasten.

3.3 Zusammenarbeit im Nachgang einer Revision. Eine erweiterte Berichterstattung der Revisionsstelle wird geschätzt. Aus Kundensicht ist man mit den Ausformulierungen im umfassenden Bericht und/oder Management Letter überaus zufrieden. Über 88% der Befragten geben an, dass die in den Berichten aufgeführten Punkte «klar und eindeutig» formuliert sind und es keinerlei zusätzlicher Abklärungen diesbezüglich bei der Revisionsstelle bedarf. Über 86% der Kunden nehmen die in diesen Berichten aufgeführten Punkte auch als Mehrwert wahr, welcher bei darauffolgenden Abschlüssen qualitätssteigernd wirkt.

Bei über der Hälfte der Kunden wurde mindestens eine Schwachstelle mittlerer Priorität und bei über 25% mindestens eine Schwachstelle hoher Priorität in den Berichten vermerkt. Die Mehrheit der von den Prüfern thematisierten Schwachstellen treten in den Bereichen IKS, Rechnungslegung (z. B. Bewertung, Umsatzsteuer, neues Rechnungslegungsrecht) und Organisation (unter anderem IT) auf.

Auch hiermit leisten die Revisionsstellen einen Beitrag an die Stabilität des Gesamtsystems und zur Vermeidung von Fehlern. Bei rund 56% aller Kunden erwarten die Prüfer, dass mindestens drei Viertel aller thematisierten Schwachstellen bis zur darauffolgenden Jahresabschlussprüfung behoben werden. 93% aller Prüfer geben an, dass die in der Abschlussbesprechung der vorangegangenen Prüfperiode thematisierten Punkte bis zur darauffolgenden Abschlussbesprechung umgesetzt wurden. Sowohl aus Sicht der Kunden als auch der Prüfer sind es überwiegend fehlende Kapazitäten auf Kundenseite, welche für das Auftreten von Schwachstellen verantwortlich sind. Aus Kundensicht spielt zudem die

Komplexität der Rechnungslegung eine grössere Rolle. Die Prüfer sehen in diesem Bereich keine Probleme, gewichten demgegenüber jedoch mangelndes Fachwissen und/oder fehlende Bereitschaft zur Verbesserung gewisser Prozesse stärker. Interessanterweise bietet nicht einmal die Hälfte (rund 42%) aller Prüfer ihrem Kunden aktiv Unterstützung bei der Behebung der Schwachstellen an.

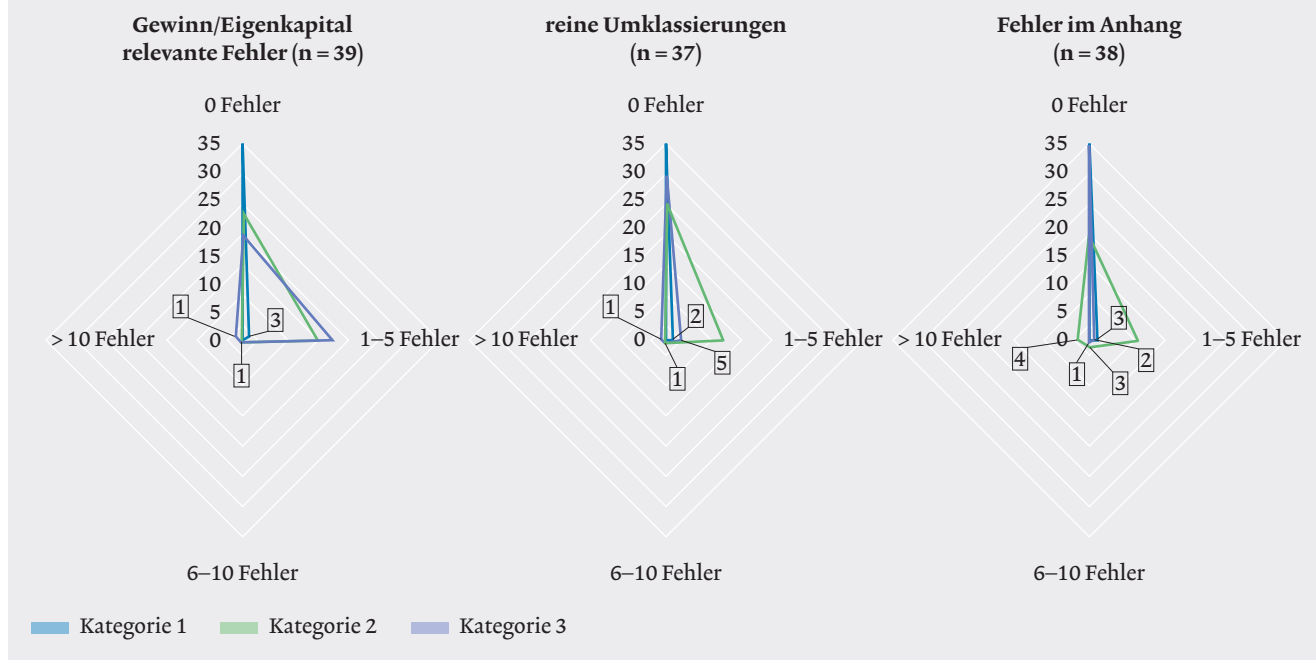
In den Fällen, in denen solche Zusatzdienstleistungen erbracht werden, können diese zu durchschnittlich 9% des Ho-

«Erstaunlicherweise sind bei mehr als 37% der Kunden keine Verwaltungsräte in die Abschlussbesprechung involviert.»

norars einer Jahresabschlussprüfung abgerechnet werden. Rund 28% der Befragten können gar keine für diese Leistungen entstehenden Kosten weiterverrechnen.

3.4 Kontakt zwischen dem Verwaltungsrat und dem Prüfer. Wenig überraschend wird die Abschlussbesprechung überwiegend mit dem CFO des Kunden durchgeführt. Erstaunlicherweise sind bei mehr als 37% der Kunden keine Verwaltungsräte in die Abschlussbesprechung involviert. Knapp 58% aller Prüfer nehmen jährlich maximal an einer Sitzung des Verwaltungsrats/Audit Committee teil. Fast ein Viertel der befragten Prüfer nimmt pro Jahr an gar keiner Sitzung des obersten Leitungsgremiums des Kunden teil. Bei etwas mehr als der Hälfte der Kunden (knapp 56%) gibt die

Abbildung 5: **VOM PRÜFER IDENTIFIZIERTE UNSTIMMIGKEITEN**
Anzahl Firmen und gruppiert nach Kategorien



Revisionsstelle dem Verwaltungsrat/Audit Committee über die schriftlichen Unterlagen hinausgehende mündliche Empfehlungen. Nur gerade ein Viertel der Verwaltungsräte/Audit Committees erkundigt sich aktiv bei den Prüfern danach.

Der Kontakt zwischen Revisionsstelle und Verwaltungsrat ist also offensichtlich verbesserungsfähig. Aufgrund der geringen vorgefundenen aktiven Anfragen von Verwaltungsräten an den Revisor entsteht der Eindruck, dass die Verantwortung hierfür nicht primär bei den Revisionsstellen zu suchen ist. Möglicherweise ist der Verwaltungsrat der Ansicht, solange der Revisor nicht von sich aus komme, sei schon alles in Ordnung und die Rechnungslegung ansonsten für die strategische Führung der Gesellschaft zu wenig relevant. Der Revisor hingegen drängt sich möglicherweise ungern auf und möchte den Verwaltungsrat nicht mehr als notwendig mit «Buchhaltungsfragen» beschäftigen.

4. FAZIT

Die vorliegende explorative Studie lässt aufgrund des offensichtlich schwierigen Zugangs zum Untersuchungsobjekt zwar keine statistisch belastbaren Schlüsse über den Beitrag der Abschlussprüfung an die Qualität der Berichterstattung in der Schweiz zu. Nichtsdestotrotz können durchaus gewisse Tendenzen aus den erhobenen Daten herausgeschält

werden: Die Prüfer und Kunden stehen unterjährig in regem Kontakt, welcher zur gegenseitigen Zufriedenheit gepflegt wird. Die Prüfer unterstützen ihre Kunden bei Fragen sowohl vor als auch während und nach der Abschlussprüfung. Sie können solche Dienste jedoch oftmals nicht zusätzlich zum vereinbarten Honorar verrechnen.

Durch die Prüfungstätigkeit werden immer wieder auch materielle Fehler aufgedeckt, und es kommt zu vielen weiteren Feststellungen, die zur Qualitätsverbesserung der aktuellen und insbesondere der zukünftigen Berichterstattung beitragen. Aus der Zusammenarbeit ergibt sich nach Wahrnehmung der Prüfer keine nennenswerte Gefährdung der eigenen Unabhängigkeit. Die Kunden schätzen die erweiterte Berichterstattung sehr, doch der sich daraus anbietende Kontakt zwischen Verwaltungsrat und/oder dem Prüfungsausschuss und der Revisionsstelle ist noch ungenügend. Insgesamt ist der Beitrag der Revisionsstelle zur Qualität der Berichterstattung also offensichtlich ein ganzes Stück grösser, als es der reine Text des Revisionsberichts vermuten lässt. Nachdem sich der Berufsstand im Rahmen der Diskussion um die «negative Erwartungslücke» meist kleiner macht als er tatsächlich ist, wäre es vielleicht angebracht, durch die Betonung der Breite der wahrgenommenen Aufgaben auch zu einer Verkleinerung der «positiven Erwartungslücke» beizutragen. ■

Anmerkungen: 1) Die Grösse der Revisionsunternehmen wird anhand der Mandatsstärke (Anzahl) gemessen. Es ergibt sich folgendes Kräfteverhältnis (in absteigender Reihenfolge): Pricewaterhouse Coopers AG, BDO AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, Deloitte AG, vgl. www.wer-revidiert-wen.ch/

rankings.html (Stand: 22.7.2014). 2) Prüfungsleiter: 11-seitiger Fragebogen mit 21 geschlossenen und 25 offenen Fragen. Die geschlossenen Fragen teilen sich wiederum in Entscheidungsfragen (z.B. Ja/Nein), Multiple-Choice-Fragen und Fragen mit vorgegebenem Antwortspektrum (z.B. Kodifizie-

rung der Unternehmensbranche) auf. Prüfungskunden: 6-seitiger Fragebogen mit 24 Fragen, hälftig aufgeteilt zwischen geschlossener und offener Form. Der Kundenfragebogen wurde bewusst gekürzt, um den Rücklauf zu verbessern.