

# **Steigerung der Prüfungseffizienz in der Wirtschaftsprüfung**

–  
**Eine empirische Untersuchung des Schweizer Prüfungsmarktes zur Identifikation  
von Ansatzpunkten und Empfehlungen bei der Anwendung des  
Business Risk Audit Ansatzes**

DISSERTATION  
der Universität St. Gallen,  
Hochschule für Wirtschafts-,  
Rechts- und Sozialwissenschaften  
sowie Internationale Beziehungen (HSG)  
zur Erlangung der Würde einer  
Doktorin der Wirtschaftswissenschaften

vorgelegt von

**Christine Csibi**

von

Oberglatt (Zürich)

Genehmigt auf Antrag der Herren

**Prof. Dr. Thomas Berndt**

und

**Prof. Flemming Ruud, PhD**

Dissertation Nr. 4073

ZSUZ Zürich 2012

Die Universität St. Gallen, Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften sowie Internationale Beziehungen (HSG), gestattet hiermit die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

St. Gallen, den 29. Oktober 2012

Der Rektor:

Prof. Dr. Thomas Bieger





Meinen geliebten Eltern  
Elisabeth & Josef Csibi



## VORWORT

Als Wirtschaftsprüferin habe ich in den vergangenen zehn Jahren selbst erfahren, welchen Stellenwert dem Thema Effizienzsteigerung in allen Wirtschafts- und Unternehmensbereichen und auf jeder Hierarchiestufe beigemessen wird. Unentwegt werden auf allen Ebenen sowohl Optimierung als auch Beschleunigung bestehender Prozesse verlangt. Dem Thema der Effizienzsteigerung habe ich mich angenommen, weil es auch in der Wirtschaftsprüfung stetig an Relevanz zunimmt.

Neue Audit Tools, detailliertere und frühzeitigere Revisionsplanung, Fokus auf das Wesentliche und stringente Budgetkontrollen sind nur einige der zahlreichen Anforderungen, welche es täglich vom Auditor umzusetzen gilt. Dies mit dem Ziel einer effektiveren Prüfung, welche unweigerlich zu einer effizienteren führen sollte. Aus diesem Grund ist der Wirtschaftsprüfer ständig dem Zielkonflikt zwischen Prüfungseffektivität und -effizienz ausgesetzt. Damit weder das eine noch das andere Ziel aus dem Blickwinkel verschwindet, wären Gedankensprünge in andere Dimensionen und das Innehalten des Momentes zur Reflektion wichtig. Ungeachtet des Versuchs diese beiden Ziele jederzeit im Gleichgewicht zu halten, wird stattdessen die Konzentration zielsicher auf die erhaltenen Kundendokumente, die ausführlichen Checklisten, die Vorjahresunterlagen und die aktuellsten, anzuwendenden Dokumentenvorlagen gerichtet. Jedoch lassen diese eindimensionalen Vorgehensweisen weder dem Effektivitäts- noch dem Effizienzziel angemessene Rechenschaft zukommen.

Auf dem Weg zu dieser hier vorliegenden Dissertation wurde ich ermutigt, weg vom Alltag, meinen Gedanken ausserhalb der existierenden Rahmenbedingungen freien Lauf zu lassen. Dadurch konnte ich das permanent diskutierte Thema, Steigerung der Prüfungseffizienz in der Wirtschaftsprüfung, mit Abstand und von verschiedenen Seiten beleuchten. Diese Erfahrung und die damit verbundenen Erlebnisse und Begegnungen waren für mich persönlich sehr wertvoll.

Unterstützung hinsichtlich Zeit und Raum für die Realisierung dieses Projektes habe ich von meinem Arbeitgeber Ernst & Young erhalten, wofür ich mich in aller Form bedanken möchte. Ein ganz besonderer Dank geht an die beiden Audit Partner, Martin Gröli und Rico Fehr, welche sich inhaltlich auf meinen Gedankenlauf über die heute bestehenden Grenzen hinaus eingelassen haben. Der Universität St. Gallen, welche mir während dem Studium, als Institution zur Verfügung stand, aber auch als Alumna eine wichtige Plattform bietet, danke ich mit grosser Aufrichtigkeit.

Für die wegweisende Unterstützung im Speziellen im Bereich des wissenschaftlichen Arbeitens möchte ich mich bei Frau Prof. Dr. Michèle F. Sutter-Rüdissler, Frau Dr. Shqiponja Isufi und Herrn Dr. Philipp Friebe ganz herzlich bedanken. Ohne moralische Unterstützung und dem Motivationszuspruch von meinem Lebenspartner, Gabriel Kus, wäre die Verwirklichung der hier vorliegenden Dissertation unmöglich gewesen. Ihm sei aus tiefstem Herzen gedankt. Den Grundstein, dass ich überhaupt eine Dissertation schreiben konnte, haben meine Eltern, Elisabeth und Josef Csibi, gelegt. Ihnen widme ich diese Dissertation, als Zeichen der unendlichen Dankbarkeit und endlosen Liebe.





Wenn es einen Glauben gibt, der Berge versetzen kann,  
so ist es der Glaube an die eigene Kraft.

*(Marie von Ebner-Eschenbach, 1830 - 1916)*



---

## INHALTSÜBERSICHT

<b>I. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>1 EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
1.1 Motivation.....	1
1.2 Hintergrund und Ziel.....	3
1.3 Forschungsgegenstand .....	5
1.4 Terminologie und Definitionen.....	5
1.5 Aufbau der Dissertation .....	9
<b>II. THEORETISCHES RAHMENWERK</b> .....	<b>13</b>
<b>2 REGULATORISCHES UMFELD UND THEORETISCHE GRUNDLAGEN</b> .....	<b>13</b>
2.1 Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance .....	13
2.2 Business Risk Audit Ansatz.....	19
2.3 Prüfungseffizienz .....	52
2.4 Zusammenfassung.....	65
<b>3 ANSATZPUNKTE ZUR STEIGERUNG DER PRÜFUNGSEFFIZIENZ</b> .....	<b>71</b>
3.1 Identifikation von Ansatzpunkten.....	71
3.2 Interne Ansatzpunkte .....	77
3.3 Externe Ansatzpunkte .....	97
3.4 Zusammenfassung.....	128
<b>III. EMPIRISCHE UNTERSUCHUNG UND RESULTATE</b> .....	<b>131</b>
<b>4 FORSCHUNGSKONZEPTION</b> .....	<b>131</b>
4.1 Forschungslücke .....	131
4.2 Forschungsfrage.....	134
4.3 Forschungsansatz .....	136
4.4 Forschungsdesign.....	141
4.5 Zusammenfassung.....	159
<b>5 ERGEBNISSE DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG</b> .....	<b>161</b>
5.1 Beschreibung der Stichprobe .....	161
5.2 Entwicklung der Prüfungseffizienz.....	169
5.3 Einflussfaktoren und Ansatzpunkte der Prüfungseffizienz.....	199
5.4 Zusammenfassung.....	222
<b>6 EMPFEHLUNGEN</b> .....	<b>225</b>
6.1 Empfehlungen an regulatorische Organisationen .....	225
6.2 Empfehlungen an Unternehmen .....	238
6.3 Zusammenfassung.....	246
<b>IV. SCHLUSSBETRACHTUNG</b> .....	<b>249</b>
<b>7 GRENZEN, KRITISCHE WÜRDIGUNG, AUSBLICK UND ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>249</b>
7.1 Grenzen der Untersuchung .....	249
7.2 Kritische Würdigung.....	251
7.3 Ausblick.....	256
7.4 Zusammenfassung.....	261



---

**INHALTSVERZEICHNIS**

<b>VORWORT</b> .....	<b>IX</b>
<b>INHALTSÜBERSICHT</b> .....	<b>XIII</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>XV</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>XXI</b>
<b>TABELLENVERZEICHNIS</b> .....	<b>XXV</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>XXVII</b>
<b>ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>XXXI</b>
<b>EXECUTIVE SUMMARY</b> .....	<b>XXXIII</b>
<b>I. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>1 EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 Motivation</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 Hintergrund und Ziel</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3 Forschungsgegenstand</b> .....	<b>5</b>
<b>1.4 Terminologie und Definitionen</b> .....	<b>5</b>
1.4.1 Business Risk Audit .....	5
1.4.2 Wirtschaftsprüfung .....	6
1.4.3 Wirtschaftsprüfer .....	7
1.4.4 Prüfungseffizienz .....	8
<b>1.5 Aufbau der Dissertation</b> .....	<b>9</b>
<b>II. THEORETISCHES RAHMENWERK</b> .....	<b>13</b>
<b>2 REGULATORISCHES UMFELD UND THEORETISCHE GRUNDLAGEN</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1 Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance</b> .....	<b>13</b>
2.1.1 Modell .....	13

2.1.2	Verwaltungsrat .....	14
2.1.3	Revisionsstelle.....	16
2.1.4	Generalversammlung und andere Anspruchsgruppen.....	18
<b>2.2</b>	<b>Business Risk Audit Ansatz.....</b>	<b>19</b>
2.2.1	Zeitliche Entwicklung .....	19
2.2.1.1	Pre-Enron-Ära .....	19
2.2.1.2	Post-Enron-Ära.....	20
2.2.1.3	Legitimität und Herausforderungen .....	23
2.2.2	Regulatorisches Umfeld .....	25
2.2.2.1	Organisationen.....	25
2.2.2.1.1	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) .....	25
2.2.2.1.2	International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).....	26
2.2.2.1.3	Schweizer Treuhand-Kammer.....	27
2.2.2.1.4	Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB).....	29
2.2.2.2	Prüfungsstandards .....	31
2.2.2.2.1	U.S. Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) and PCAOB Auditing Standards.....	31
2.2.2.2.2	International Standards of Auditing (ISA) .....	32
2.2.2.2.3	Schweizer Prüfungsstandards (PS).....	34
2.2.2.2.4	Schweizerische Gesetzgebung .....	35
2.2.3	Revisionsprozess .....	38
2.2.3.1	Revisionsphasen .....	38
2.2.3.2	Phase 1 – Planung und Prüfungsstrategie.....	42
2.2.3.3	Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen.....	45
2.2.3.4	Phase 3 – Prüfungsdurchführung.....	47
2.2.3.5	Phase 4 – Prüfungsabschluss und Berichterstattung.....	50
<b>2.3</b>	<b>Prüfungseffizienz.....</b>	<b>52</b>
2.3.1	Forschung im Bereich der Prüfungseffizienz.....	52
2.3.2	Zielkonflikt zur Prüfungseffektivität.....	54
2.3.3	Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes .....	55
2.3.4	Einflussfaktoren .....	58
2.3.4.1	Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers.....	58
2.3.4.2	Prüfungskunde.....	60
2.3.4.3	Informationstechnologie.....	62
<b>2.4</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>65</b>

---

<b>3</b>	<b>ANSATZPUNKTE ZUR STEIGERUNG DER PRÜFUNGSEFFIZIENZ.....</b>	<b>71</b>
<b>3.1</b>	<b>Identifikation von Ansatzpunkten .....</b>	<b>71</b>
3.1.1	Gegenüberstellung der Revisionsansätze .....	71
3.1.2	Anforderungen an Ansatzpunkte.....	73
<b>3.2</b>	<b>Interne Ansatzpunkte .....</b>	<b>77</b>
3.2.1	Dreidimensionale Audit Planung .....	77
3.2.2	Systemtechnische Audit Dokumentation .....	85
3.2.2.1	Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz .....	85
3.2.2.2	Zusätzliche Dokumentationsmedien .....	91
3.2.3	Vierdimensionales integriertes Audit Tool .....	94
<b>3.3</b>	<b>Externe Ansatzpunkte .....</b>	<b>97</b>
3.3.1	Globales Intercompany-Abstimmungstool .....	97
3.3.1.1	Status quo .....	97
3.3.1.2	Organisatorische Umsetzung.....	101
3.3.1.3	Technische Umsetzung.....	109
3.3.2	Weltweit einheitlicher Kontenrahmen .....	118
3.3.2.1	Status quo .....	118
3.3.2.2	Organisatorische Umsetzung.....	121
3.3.2.3	Technische Umsetzung.....	124
<b>3.4</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>128</b>
<b>III.</b>	<b>EMPIRISCHE UNTERSUCHUNG UND RESULTATE.....</b>	<b>131</b>
<b>4</b>	<b>FORSCHUNGSKONZEPTION .....</b>	<b>131</b>
<b>4.1</b>	<b>Forschungslücke.....</b>	<b>131</b>
<b>4.2</b>	<b>Forschungsfrage .....</b>	<b>134</b>
<b>4.3</b>	<b>Forschungsansatz .....</b>	<b>136</b>
4.3.1	Erkenntnisprogramm empirischer Wissenschaft.....	136
4.3.2	Folgerung für die vorliegende Dissertation.....	139
<b>4.4</b>	<b>Forschungsdesign .....</b>	<b>141</b>
4.4.1	Stichprobengrösse und -wahl .....	141
4.4.2	Datenerhebung .....	144
4.4.2.1	Externe Sekundärdaten.....	144
4.4.2.2	Standardisierte schriftliche Befragung .....	145

4.4.3	Datenanalyse .....	148
4.4.3.1	Kennzahlenanalyse .....	148
4.4.3.2	Deskriptive Statistik .....	154
4.4.4	Grenzen des Forschungsdesigns.....	155
<b>4.5</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>159</b>
<b>5</b>	<b>ERGEBNISSE DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG .....</b>	<b>161</b>
<b>5.1</b>	<b>Beschreibung der Stichprobe .....</b>	<b>161</b>
5.1.1	Rücklaufquote .....	161
5.1.2	Umgang mit fehlenden Werten .....	162
5.1.3	Persönliche Angaben der Teilnehmer .....	163
5.1.4	Repräsentativität.....	167
<b>5.2</b>	<b>Entwicklung der Prüfungseffizienz .....</b>	<b>169</b>
5.2.1	Revisionshonorare der SMI Unternehmen.....	169
5.2.2	Umsatzentwicklung der BIG3 Unternehmen in der Schweiz .....	181
5.2.3	Prüfungseffizienz der Retrospektive .....	190
<b>5.3</b>	<b>Einflussfaktoren und Ansatzpunkte der Prüfungseffizienz.....</b>	<b>199</b>
5.3.1	Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz.....	199
5.3.1.1	Kompetenz des Wirtschaftsprüfers.....	199
5.3.1.2	Prüfungskunde.....	203
5.3.1.3	Informationstechnologie.....	205
5.3.2	Ansatzpunkte im BRA Ansatz .....	209
5.3.2.1	Revisionsphasen .....	209
5.3.2.2	Prüfungshandlungen.....	212
5.3.2.3	Interne und externe Ansatzpunkte.....	214
5.3.3	Prüfungseffizienz der Gegenwart.....	216
<b>5.4</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>222</b>



---

<b>6</b>	<b>EMPFEHLUNGEN</b> .....	<b>225</b>
<b>6.1</b>	<b>Empfehlungen an regulatorische Organisationen</b> .....	<b>225</b>
6.1.1	Empfehlungen an IAASB.....	225
6.1.1.1	Empfehlung zum ISA 230 (Audit Documentation).....	225
6.1.1.2	Empfehlung zum ISA 505 (External Confirmation) .....	227
6.1.2	Empfehlungen an IASB .....	233
6.1.3	Empfehlungen an Revisions- und Börsenaufsichten und nationale Börsen.....	236
<b>6.2</b>	<b>Empfehlungen an Unternehmen</b> .....	<b>238</b>
6.2.1	Empfehlungen an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften .....	238
6.2.2	Empfehlungen an Unternehmen.....	242
6.2.3	Empfehlungen an IT-Unternehmen.....	244
<b>6.3</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>246</b>
<b>IV</b>	<b>SCHLUSSBETRACHTUNG</b> .....	<b>249</b>
<b>7</b>	<b>GRENZEN, KRITISCHE WÜRDIGUNG, AUSBLICK UND ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>249</b>
<b>7.1</b>	<b>Grenzen der Untersuchung</b> .....	<b>249</b>
<b>7.2</b>	<b>Kritische Würdigung</b> .....	<b>251</b>
<b>7.3</b>	<b>Ausblick</b> .....	<b>256</b>
<b>7.4</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>261</b>

<b>A. LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>265</b>
<b>ANHANG 1. DATENBASIS FÜR SMI ANALYSE .....</b>	<b>287</b>
<b>1A.HOLCIM .....</b>	<b>287</b>
<b>1B.LONZA .....</b>	<b>288</b>
<b>1C.NESTLÉ.....</b>	<b>289</b>
<b>1D.NOVARTIS.....</b>	<b>290</b>
<b>1E.RICHEMONT.....</b>	<b>291</b>
<b>1F.ROCHE.....</b>	<b>292</b>
<b>1G.SGS .....</b>	<b>293</b>
<b>1H.SWATCH .....</b>	<b>294</b>
<b>1I.SWISSCOM.....</b>	<b>295</b>
<b>1J.SYNGENTA.....</b>	<b>296</b>
<b>ANHANG 2. AUFBAU STANDARDISIERTE SCHRIFTLICHE           BEFRAGUNG.....</b>	<b>297</b>
<b>ANHANG 3. BEGRIFFSERLÄUTERUNGEN IM FRAGEBOGEN.....</b>	<b>311</b>
<b>ANHANG 4. DIE AUTORIN .....</b>	<b>317</b>

**ABBILDUNGSVERZEICHNIS**

<i>Abbildung 1: Aufbau der Dissertation</i> .....	11
<i>Abbildung 2: Modell der Drei-Partei-Beziehung</i> .....	13
<i>Abbildung 3: Entwicklung des Revisionsansatzes über die Zeit</i> .....	22
<i>Abbildung 4: Der Revisionsprozess von heute</i> .....	41
<i>Abbildung 5: Unternehmensführung und Corporate Governance</i> .....	65
<i>Abbildung 6: Dreidimensionaler Planungswürfel</i> .....	80
<i>Abbildung 7: Flexible Bausteine des dreidimensionalen Planungswürfels (Stufe 1)</i> ... 80	
<i>Abbildung 8: Verfeinerte dreidimensionale Planung (Stufe 2)</i> .....	82
<i>Abbildung 9: Verfeinerte dreidimensionale Planung (Stufe 3)</i> .....	82
<i>Abbildung 10: Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz</i> .....	88
<i>Abbildung 11: Vierdimensionales integriertes Audit Tool</i> .....	96
<i>Abbildung 12: Prozess Drittbestätigungen</i> .....	99
<i>Abbildung 13: Finanzberichterstattungsprozess</i> .....	102
<i>Abbildung 14: Enforcement-Instanzen</i> .....	103
<i>Abbildung 15: ICRT beim „Enforcement“</i> .....	107
<i>Abbildung 16: Die Schichten von XBRL</i> .....	110
<i>Abbildung 17: Globaler Intercompany-Abstimmungsprozess</i> .....	117
<i>Abbildung 18: Abschlussprozess</i> .....	118
<i>Abbildung 19: Technisch prozessualer Berichterstattungsprozess</i> .....	120
<i>Abbildung 20: FASB und/oder IASB als Enforcement-Instanz</i> .....	122
<i>Abbildung 21: Global Accounting Standards Board (GASB)</i> .....	123
<i>Abbildung 22: Weltweit einheitlicher Kontenrahmen mit Baumstruktur</i> .....	125
<i>Abbildung 23: Weltweit einheitlicher Kontenrahmen mit Matrixstruktur</i> .....	126
<i>Abbildung 24: Quantitative versus qualitative Forschungsmethode</i> .....	137

<i>Abbildung 25: Begriffsbildung in der quantitativen und qualitativen Sozialforschung.....</i>	<i>138</i>
<i>Abbildung 26: Forschungsmodell.....</i>	<i>140</i>
<i>Abbildung 27: Arbeitgeber der Probanden .....</i>	<i>165</i>
<i>Abbildung 28: Position der Probanden.....</i>	<i>165</i>
<i>Abbildung 29: Grundausbildung der Probanden zu Beginn der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer .....</i>	<i>166</i>
<i>Abbildung 30: Weiterbildung der Probanden .....</i>	<i>166</i>
<i>Abbildung 31: Absolute Entwicklung der Revisionshonorare.....</i>	<i>170</i>
<i>Abbildung 32: Durchschnittliches Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen ...</i>	<i>172</i>
<i>Abbildung 33: Min. und max. Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen in Prozent der Aktiven.....</i>	<i>173</i>
<i>Abbildung 34: Revisionshonorar in Prozent der Aktiven .....</i>	<i>175</i>
<i>Abbildung 35: Min. und max. Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen in Prozent des Umsatzes .....</i>	<i>176</i>
<i>Abbildung 36: Revisionshonorar in Prozent des Umsatzes.....</i>	<i>177</i>
<i>Abbildung 37: Min. und max. Revisionshonorar in Prozent des Gewinns vor Steuern .....</i>	<i>179</i>
<i>Abbildung 38: Revisionshonorar in Prozent des Gewinns vor Steuern .....</i>	<i>180</i>
<i>Abbildung 39: Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz .....</i>	<i>184</i>
<i>Abbildung 40: Kumulierter Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz... </i>	<i>185</i>
<i>Abbildung 41: Audit-Umsatz in Prozent am Gesamtumsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz .....</i>	<i>186</i>
<i>Abbildung 42: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz.....</i>	<i>188</i>
<i>Abbildung 43: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz .....</i>	<i>189</i>
<i>Abbildung 44: Audit-Umsatz der BIG3 und Revisionshonorare der SMI Unternehmen in der Schweiz .....</i>	<i>191</i>

---

<i>Abbildung 45: Entwicklung der Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren .</i>	197
<i>Abbildung 46: Bedeutung der Fachkompetenzen des Wirtschaftsprüfers .....</i>	200
<i>Abbildung 47: Bedeutung der Einflussfaktoren der Managementkompetenz.....</i>	202
<i>Abbildung 48: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden .....</i>	204
<i>Abbildung 49: Einflussfaktoren des Audit Tools .....</i>	206
<i>Abbildung 50: Einflussfaktoren der Informationstechnologie des Prüfungskunden..</i>	208
<i>Abbildung 51: Verteilung der Prüfungsstunden auf die vier Phasen des BRA Ansatzes .....</i>	209
<i>Abbildung 52: Steigerungsmöglichkeiten der Prüfungseffizienz in den vier Phasen des BRA Ansatzes.....</i>	210
<i>Abbildung 53: Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei Prüfungshandlungen .....</i>	213
<i>Abbildung 54: Steigerungsmöglichkeiten mit internen und externen Ansatzpunkten</i>	215
<i>Abbildung 55: Bedeutung der Fach- und Managementkompetenzen des Wirtschaftsprüfers .....</i>	217
<i>Abbildung 56: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden .....</i>	218
<i>Abbildung 57: Bedeutung der Einflussfaktoren der Informationstechnologie.....</i>	219
<i>Abbildung 58: Prüfungsaufwand und Steigerungsmöglichkeiten.....</i>	220
<i>Abbildung 59: Bedeutung der Prüfungseffizienz in Zukunft.....</i>	221
<i>Abbildung 60: Einfluss der internen und externen Ansatzpunkte.....</i>	262



**TABELLENVERZEICHNIS**

<i>Tabelle 1: Subjekte des Schweizer Prüfungsmarktes.....</i>	<i>14</i>
<i>Tabelle 2: Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers .....</i>	<i>59</i>
<i>Tabelle 3: Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz.....</i>	<i>69</i>
<i>Tabelle 4: Vergleich des traditionellen Revisionsansatzes und des BRA Ansatzes.....</i>	<i>72</i>
<i>Tabelle 5: Attribute und ihre Schlüsselfaktoren zur Beurteilung der Revisionsansätze .....</i>	<i>75</i>
<i>Tabelle 6: Interne und externe Ansatzpunkte nach Attributen kategorisiert.....</i>	<i>76</i>
<i>Tabelle 7: Ziele der Prüfungsplanung gemäss ISA 300 .....</i>	<i>78</i>
<i>Tabelle 8: Zweite Planungsebene (Budget – Partner – Phase 1).....</i>	<i>84</i>
<i>Tabelle 9: Einsatzmöglichkeiten zusätzlicher Dokumentationsmedien im Revisionsprozess.....</i>	<i>92</i>
<i>Tabelle 10: Vor- und Nachteile zusätzlicher Dokumentationsmedien .....</i>	<i>93</i>
<i>Tabelle 11: Vor- und Nachteile von XBRL .....</i>	<i>113</i>
<i>Tabelle 12: Datenerhebungsmethoden und -analyse .....</i>	<i>141</i>
<i>Tabelle 13: Übersicht SMI Unternehmen.....</i>	<i>142</i>
<i>Tabelle 14: BIG5 Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer (vor Bearbeitung) .....</i>	<i>144</i>
<i>Tabelle 15: BIG5 Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer (nach Bearbeitung).....</i>	<i>144</i>
<i>Tabelle 16: Szenarien der SMI/BIG3-Analyse.....</i>	<i>149</i>
<i>Tabelle 17: Szenarien der Input/Output-Analyse bei den BIG3 Unternehmen .....</i>	<i>154</i>
<i>Tabelle 18: Rücklaufquote der Befragten.....</i>	<i>161</i>
<i>Tabelle 19: Rücklauf nach Sprachregion in der Schweiz.....</i>	<i>168</i>
<i>Tabelle 20: Revisionshonorare der zehn SMI Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010 .....</i>	<i>169</i>
<i>Tabelle 21: Absolute Veränderung der Revisionshonorare der zehn SMI Unternehmen .....</i>	<i>171</i>
<i>Tabelle 22: Revisionshonorar in Prozent der Aktiven.....</i>	<i>173</i>

<i>Tabelle 23: Revisionshonorar in Prozent vom Umsatz .....</i>	<i>176</i>
<i>Tabelle 24: Revisionshonorar in Prozent vom Gewinn vor Steuern .....</i>	<i>178</i>
<i>Tabelle 25: Audit-Umsatz der BIG4 Unternehmen .....</i>	<i>183</i>
<i>Tabelle 26: Gesamtumsatz der BIG4 Unternehmen .....</i>	<i>183</i>
<i>Tabelle 27: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG4 Unternehmen.....</i>	<i>183</i>
<i>Tabelle 28: Audit-Umsatz in Prozent am Gesamtumsatz der BIG3 Unternehmen ....</i>	<i>186</i>
<i>Tabelle 29: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz .....</i>	<i>187</i>
<i>Tabelle 30: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen .....</i>	<i>188</i>
<i>Tabelle 31: Kennzahlen der BIG3 und SMI Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010</i>	<i>192</i>
<i>Tabelle 32: SMI/BIG3-Analyse (absolutes Revisionshonorar) (Analyse 1).....</i>	<i>193</i>
<i>Tabelle 33: SMI/BIG3-Analyse (Revisionshonorar in % des Umsatzes) (Analyse 1)</i>	<i>193</i>
<i>Tabelle 34: SMI/BIG3-Analyse (Revisionshonorar in % der Aktiven) (Analyse 1) ...</i>	<i>193</i>
<i>Tabelle 35: Übersicht des durchschnittlichen Audit Umsatzes und der Audit-Mitarbeiter der BIG3 .....</i>	<i>195</i>
<i>Tabelle 36: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter (Analyse 2).....</i>	<i>195</i>
<i>Tabelle 37: Input/Output-Analyse der BIG3 Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010 (Analyse 2).....</i>	<i>196</i>
<i>Tabelle 38: Bedeutung der Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers.....</i>	<i>199</i>
<i>Tabelle 39: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden.....</i>	<i>203</i>
<i>Tabelle 40: Bedeutung der Einflussfaktoren der Informationstechnologie.....</i>	<i>205</i>
<i>Tabelle 41: Steigerungsmöglichkeiten der Prüfungseffizienz im BRA Ansatz .....</i>	<i>210</i>
<i>Tabelle 42: Priorisierung der Phasen .....</i>	<i>211</i>
<i>Tabelle 43: Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei Prüfungshandlungen .....</i>	<i>212</i>
<i>Tabelle 44: Steigerungsmöglichkeiten mit internen und externen Ansatzpunkten ....</i>	<i>214</i>
<i>Tabelle 45: Vor- und Nachteile der ISA-Varianten für das ICRT.....</i>	<i>232</i>
<i>Tabelle 46: Übersicht der Empfehlungen.....</i>	<i>246</i>



**ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASB	Auditing Standards Board
BEHG	Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel
BEHV	Verordnung über die Börsen und den Effektenhandel
BRA	Business Risk Audit
BPV	Bundesamt für Privatversicherung
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CEO	Chief Executive Officer
CHF	Schweizer Franken
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EBK	Eidgenössische Bankenkommision
EGAOB	European Group of Auditors' Oversight Bodies
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
EU	Europäische Union
EUR	Euro, Währung der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion
evtl.	eventuell
d. h.	das heisst
dipl.	diplomiert
eidg.	eidgenössisch
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizei-Departement
etc.	et cetera
FASB	Financial Accounting Standard Board
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
FINMAG	Finanzmarktaufsichtsgesetz
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GBP	Great Britain Pound
HGB	Handelsgesetzbuch, Handelsrecht in Deutschland

IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
ICRT	Intercompany Reconciliation Tool
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISQC	International Standard on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
IT	Informationstechnologie
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
OR	Obligationenrecht
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
POB	Professional Oversight Board
PSF	Professional Service Firm
PwC	PricewaterhouseCoopers
RAV	Revisionsaufsichtsverordnung
RRG	Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
SAS	Statements on Auditing Standards
SEC	Securities & Exchange Commission
SIX	Swiss Stock Exchange
SMI	Swiss Market Index
SNB	Schweizerische Nationalbank
SQCS	Statements on Quality Control Standards
SSAE	Statements on Standards for Attestation Engagements
RAB	Revisionsaufsichtsbehörde
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
resp.	respektive
u. a.	unter anderem

USA	United States of America
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VR	Verwaltungsrat
vs.	versus
VZA	Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern
WI	Worldwide Industry
XBRL	eXtensible Business Reporting Language
XML	Extensible Markup Language
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch



## ZUSAMMENFASSUNG

Der Markt der Revisionsfirmen wird heute von den BIG4 umkämpft. Die Revisionsdienstleistung wird immer mehr als *Commodity*-Produkt wahrgenommen. Folglich ist die Differenzierung der Revisionsgesellschaften fast nur noch über den Preis möglich. Die Revisionsbranche sieht sich nicht nur einem erhöhten Preisdruck ausgesetzt, sondern auch einer Zunahme der Regulierungsdichte. Der damit verbundene und geforderte erhöhte Prüfungs- und Dokumentationsaufwand wirken sich negativ auf die Revisionskosten aus. Da sich die Revisionsgesellschaften aufgrund der gegebenen Marktsituation mit der Differenzierung über den Preis abfinden müssen und sie auch der Regulierungsdichte kaum entgegenwirken können, bleibt nur noch die Steigerung der Prüfungseffizienz zur Erhaltung der bestehenden Profitabilität.

Diese Dissertation setzt sich mit der Beurteilung der Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes auseinander. Mit einer Kennzahlenanalyse von Geschäftsberichten von zehn ausgewählten SMI Unternehmen und der BIG3 Wirtschaftsprüfungsunternehmen in der Schweiz konnte eine leichte Steigerung der Prüfungseffizienz über die Zeitperiode 2006 bis 2010 festgestellt werden. Zusätzlich ergab eine standardisierte schriftliche Befragung bei Wirtschaftsprüfern der Schweiz, dass deren Kompetenz, der Prüfungskunde selbst und die Informationstechnologie wichtige Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz sind. Ansatzpunkte für ihre Steigerung sind hinsichtlich der grössten Prüfungsaufwendungen in der Phase 3 (Prüfungsdurchführung) des BRA Ansatzes und in der Phase 2 (Prüfung von Kontrollen und Transaktionen) bezüglich der grössten Möglichkeiten zu identifizieren.

Ein dreidimensionaler Planungswürfel, ein globales Intercompany-Abstimmungstool oder ein weltweit einheitlicher Kontenrahmen wären konkrete Ansatzpunkte zur Erhöhung der Prüfungseffizienz. Für die Umsetzung der zwei letztgenannten Ansatzpunkte wäre das Involvieren von Unternehmen, Wirtschaftsprüfern, Börsen, Revisionsaufsichtsbehörden und internationalen Gremien wie das IASB, das IAASB und das FASB notwendig. Diesen Institutionen wird empfohlen, sich mit Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz auseinanderzusetzen. Ihre Bedeutung wird in den kommenden Jahren zunehmen und damit wird sich auch der Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffizienz und Prüfungseffektivität verstärken.



## **EXECUTIVE SUMMARY**

Today's market for audit firms is contested by the "Big Four". The audit service is increasingly perceived as a commodity. Consequently, price is virtually the only differentiating factor between the audit firms. The audit industry is exposed not only to increased price pressure, but also to growing regulatory demands. The associated increase in testing and documentation requirements has a negative impact on audit costs. As auditors have to accept the price differentiation due to the current market conditions, and cannot oppose regulation, enhancing audit efficiency remains the only option for maintaining existing profitability.

This thesis deals with the assessment of audit efficiency when applying the business risk audit approach. A ratio analysis of the annual reports of ten selected SMI companies and the "Big Three" audit firms in Switzerland revealed a slight increase in audit efficiency in the period 2006 to 2010. In addition, a standardized written survey of auditors in Switzerland showed that their expertise, the audit client itself and information technology are important factors influencing audit efficiency. The starting points for enhancing audit efficiency are, in terms of the largest expenses, to be found in phase 3 (audit execution) of the BRA approach and, in terms of the biggest opportunities, in phase 2 (test of controls and transactions).

A three-dimensional planning cube, a global intercompany reconciliation tool or a uniform global chart of accounts are examples of specific approaches that could be used to improve audit efficiency. Implementation of the latter two approaches would need the involvement of audited companies, auditors, stock exchanges, regulators and international organizations such as the FASB, the IASB and the IAASB. There have been calls for these institutions to address ways of increasing audit efficiency. The importance of audit efficiency will grow in the coming years, thus reinforcing the conflict of aims between audit efficiency and audit effectiveness.





---

# I. Einleitung

## 1 Einleitung

### 1.1 Motivation

Dieses einführende Kapitel soll dem Leser einen Überblick über die Ausgangslage geben. Dazu wird zuerst die Motivation zur Entstehung dieser Arbeit erläutert.

Die bekannten Fälle hinsichtlich finanziellen Betruges wie Enron, WorldCom, Lucent, Adelphia und anderer grosser Unternehmen sind bekannt.<sup>1</sup> Insbesondere die Prüfung von Enron, welche im Untergang von Arthur Anderson resultierte, erteilte der Wirtschaftsprüfungsbranche eine Lektion.<sup>2</sup> Der Berufsstand hat sich anschliessend von einer sich selbstregulierenden hin zu einer regulierten Industrie mit staatlicher Aufsicht entwickelt.<sup>3</sup> Neue Regulationen und Richtlinien wurden auf internationaler Ebene erlassen und weltweit umgesetzt.<sup>4</sup> Die zusätzlichen Richtlinien führten zum Anstieg der Prüfungskosten.<sup>5</sup> Hinzukommender Wettbewerb liess die Prüfungshonorare sinken.<sup>6</sup> Wirtschaftlich schwierige Zeiten stellen an die externe Revision besondere Herausforderungen.<sup>7</sup> Die vergangenen und bevorstehenden Herausforderungen der Wirtschaftsprüfung sind tagtäglich präsent:

*Neue Zürcher Zeitung:*

*„Die zehn Lehren der Wirtschaftsprüfung – Die Finanzkrise ist auch für die Revision eine Herausforderung“<sup>8</sup>*

---

<sup>1</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 4.

<sup>2</sup> Vgl. Knechel, Salterio und Ballou (2007), S. 11.

<sup>3</sup> Vgl. Ruud, Pfister (2004), S. 23.

<sup>4</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 43.

<sup>5</sup> Vgl. Quick (2004), S. 489.

<sup>6</sup> Vgl. Eberle, Marti (2003), S. 803.

<sup>7</sup> Vgl. Ruud, Friebe, Isufi (2009), S. 190.

<sup>8</sup> Vgl. Neininger, Hallauer (2010).

*Tagesanzeiger:*

„EU will die Macht der Wirtschaftsprüfer brechen“<sup>9</sup>

*Handelszeitung:*

„Expectation Gap: Wirtschaftsprüfung ist keine Bilanzgarantie“<sup>10</sup>

*The times:*

„Auditors face fees backlash“<sup>11</sup>

*USA Today:*

„Audit fees swell after scandals, new law“<sup>12</sup>

*Financial Times:*

„Audit oversight body makes up for lost time“<sup>13</sup>

Diese Ansprüche verlangen vom Wirtschaftsprüfer, dass er seine Prozesse und Abläufe zur Erbringung der Prüfungsdienstleistungen möglichst effektiv und effizient abwickelt. In der vorliegenden Dissertation wird auf letzteres Thema, die Prüfungseffizienz, der Fokus gelegt. Das Ziel besteht darin, zu untersuchen, wie sich die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren bis heute entwickelt hat, welches die Einflussfaktoren und welche Ansatzpunkte der Beeinflussung zu berücksichtigen sind.

Im weiteren Teil dieser Einleitung werden der Hintergrund und das Ziel der Dissertation beschrieben. Anschliessend werden Terminologien und Definitionen aufgeführt, welche der vorliegenden Dissertation zugrunde liegen. Das erste Kapitel endet mit der Übersicht der Struktur der Arbeit.

---

<sup>9</sup> Vgl. Tagesanzeiger (2011).

<sup>10</sup> Vgl. Göth (2007).

<sup>11</sup> Vgl. Davey (2009).

<sup>12</sup> Vgl. Krantz (2003).

<sup>13</sup> Vgl. Jones (2011).

## 1.2 Hintergrund und Ziel

Die wirtschaftliche Beurteilung des Revisionsmarktes kam zum Schluss, dass um die Jahrhundertwende die Profitabilität der Revisionstätigkeit gesunken ist. Einerseits wurden ein Umsatzrückgang und andererseits ein verstärkter Kostendruck verzeichnet.<sup>14</sup>

Die Abnahme der Revisionshonorare ging mit der Zunahme der Vergütung für Beratungsdienstleistungen einher. In den 1980er- und 1990er-Jahren lag der Fokus auf der Diversifikation der zu erbringenden Dienstleistungen, welche mit globalen Skalen realisiert werden sollten. Fusionen von bekannten Revisionsfirmen folgten, sodass die BIG8 zu den BIG6, BIG5 und heute den BIG4 (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers) zusammenschumpften.<sup>15</sup> Diese hohe Anbieterkonzentration führte jedoch nicht zu einem eingeschränkteren Wettbewerb.<sup>16</sup> Im Gegenteil, seit den 1980er-Jahren hat der Druck des Kunden auf das Revisionshonorar zugenommen, da diese begonnen haben, die Preise der Revisionsfirmen zu vergleichen. Aus diesem Grund waren die Revisionsfirmen bereit, Revisionen zu tiefen Preisen anzubieten in der Hoffnung, dass weitere zusätzliche Beratungsaufträge akquiriert werden.<sup>17</sup> Im Tätigkeitsbericht 2009 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde hält diese fest, dass der erhöhte Konkurrenz- und Preisdruck im Bereich von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften beunruhigend sei.<sup>18</sup>

Im Gegenzug hat die Kostenseite der Revisionstätigkeit in derselben Zeit einen Anstieg verzeichnet und zwar aufgrund von erhöhten Versicherungsprämien, gestiegenen Kosten für Gerichtsverfahren und zunehmenden Kosten für Schulungen.<sup>19</sup> Auch begegneten Prüfer unter den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der scharfen Rezession schwierigen Aufgaben und erhöhten Prüfungsrisiken. Die Aufwendungen für die Abdeckung dieser erhöhten Prüfungsrisiken für die gestiegenen regulatorischen

---

<sup>14</sup> Vgl. Dale (1990), S. 47.

<sup>15</sup> Vgl. Helbling (2006), S.199 – 222.

<sup>16</sup> Vgl. Stefani (2006), S. 137.

<sup>17</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 418.

<sup>18</sup> Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2010), S. 17.

<sup>19</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 417 – 418.

Anforderungen konnten die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen nicht im vollen Umfang weiter belasten.<sup>20</sup>

Die Konsequenz des gestiegenen Konkurrenz- und Kostendrucks ist, dass die Revisionsunternehmen einen Weg finden mussten, um ihre „Produktionskosten“ zu senken. Den grössten Kostenblock einer Revisionsfirma bildet der Lohnaufwand, weshalb primär bei diesem anzusetzen wäre. Eine weitere Möglichkeit wäre die Steigerung der Effizienz. Diese kann beispielsweise durch die Verkürzung der Zeitperiode, welche pro Revisionsmandat aufgewendet wird, erreicht werden.<sup>21</sup> Dieses Ziel verfolgte der neue Revisionsansatz, welcher unter dem Titel „Business Risk Audit“ (BRA) Mitte der 1990er-Jahre bekannt wurde.<sup>22</sup> Zusätzlich sollte der neue BRA Ansatz Wert für den Kunden generieren und das eigene Prestige durch eine neue Identität der Revisionstätigkeit erhöhen.<sup>23</sup>

Demzufolge wurde der BRA Ansatz entwickelt, um dem wirtschaftlichen Wandel bzgl. der Senkung der Profitabilität der Revisionstätigkeit, der zunehmenden Rechtsfälle sowie dem schwindenden Image des Revisors entgegenzuwirken. Diesen vielversprechenden Zielsetzungen standen beträchtliche Implementierungsschwierigkeiten des BRA Ansatzes gegenüber, welche teilweise verhinderten, dass die erwähnten Ziele erreicht wurden. Diese Widerstände lassen sich auf zwei Punkte reduzieren: Erstens, in der Praxis konnte die von dem BRA Ansatz geforderte Verbindung der getesteten Kontrollen bzgl. der Geschäftsrisiken mit der finanziellen Jahresrechnung nicht hergestellt werden. Zweitens, der neue Ansatz brachte für die Praktiker nicht genügend Legitimität der Prüfsicherheit, sodass keine Reduktion von substantiven Tests stattfand, sondern vielmehr hoch qualifizierte Revisoren in den Risikobeurteilungsprozess involviert wurden. Damit ist bis heute noch kein optimaler Weg der Anwendung des BRA Ansatzes gefunden worden, welcher zu einer Steigerung der Prüfungseffizienz geführt hätte.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2010), S. 17.

<sup>21</sup> Vgl. Dale (1990), S. 47.

<sup>22</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 445.

<sup>23</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 421.

<sup>24</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 456 – 458.

### 1.3 Forschungsgegenstand

Das Forschungsziel ergibt sich aus der Hintergrundinformation. Es besteht aus einem primären Ziel, welches in der Dissertation verfolgt wird. Zusätzlich wurden drei sekundäre Ziele definiert, welche das primäre Ziel im Detail erläutern sollen.

Das Ziel dieser Dissertation ist es, die Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes auf dem Schweizer Prüfungsmarkt zu beurteilen.

Die drei sekundären Ziele der Dissertation sind:

- Beitrag einer Kennzahlenanalyse:

Die Entwicklung der Prüfungseffizienz wird anhand von Berichtsanalysen untersucht.

- Beitrag einer empirischen Untersuchung:

Die Wahrnehmung der Prüfungseffizienz von Wirtschaftsprüfern wird ermittelt.

- Beitrag einer empirischen Untersuchung:

Mögliche Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz werden identifiziert.

### 1.4 Terminologie und Definitionen

#### 1.4.1 Business Risk Audit

Die *Prüfungsmethodik* ist heute eine eigene Wissenschaft – über das rein Handwerkliche, das darin ebenfalls einen wichtigen Platz einnimmt, hinaus. Das Vorgehen ist angelsächsisch geprägt. Böckli (2007) spricht heute von einer universell anerkannten *Methodik der risikoorientierten Prüfung*, bei welcher die Risiken analysiert und das interne Kontrollsystem berücksichtigt werden, um anschliessend die Prüfungsstrategie mit bestimmten Schwergewichten zu definieren.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 97.

Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008) definieren den *integrierten Revisionsansatz* (*integrated audit*) wie folgt: „*An audit process that incorporates the knowledge obtained from internal control testing to determine the optimal amount of evidence necessary to attest to the financial statements and to management’s assertion on effectiveness of internal controls.*“ Der integrierte Revisionsansatz beinhaltet somit die Prüfung der Jahresrechnung und des internen Kontrollsystems.<sup>26</sup>

Knechel, Salterio und Ballou (2007) ergänzen, dass eine Prüfung komplex ist, aber einem systematischen Prozess folgt. Obwohl sich der *Revisionsprozess* insgesamt nach einer bestimmten *Methodik* richtet, ist jeder Kunde einzigartig, weshalb der Revisionsprozess auf die Bedingungen des Prüfungskunden angepasst werden muss.<sup>27</sup>

Der Begriff *Business Risk Audit* ist damit in Übereinstimmung mit der Literatur den Begriffen *Revisionsprozess*, *Revisionsmethode*, *integrierter Revisionsansatz* und *risikoorientierter Revisionsansatz* gleichgestellt.

#### 1.4.2 Wirtschaftsprüfung

Der Begriff *Wirtschaftsprüfung* wird vom Duden als *Prüfung* des Jahresabschlusses eines wirtschaftlichen Unternehmens erklärt. Begriffe wie *Abschlussprüfung* und *Revision* werden diesem gleichgestellt. *Revision* wird mit Worten wie das *Revidieren*, die *Durchsuchung* und die *Kontrolle* weiter beschrieben.<sup>28</sup>

In der englischsprachigen Literatur wird von *Audit* oder *Auditing* gesprochen. Definiert wird *Auditing* als *Zusicherungs-Dienstleistung* (*Assurance Service*) mit dem Ziel, objektive Nachweise für die Kommunikation an Dritte zu sammeln.<sup>29</sup> Das *audit of historical financial statements*, als eine Unterkategorie der *Zusicherungs-Dienstleistungen*, kommt im Vergleich zu den anderen<sup>30</sup> am häufigsten vor. Bei dieser

---

<sup>26</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008).

<sup>27</sup> Vgl. Knechel, Salterio und Ballou (2007), S. 104.

<sup>28</sup> Vgl. Bibliographisches Institut GmbH (2011).

<sup>29</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 5.

<sup>30</sup> Arens, Elder, Beasley (2012, S. 29) unterteilen die *Zusicherungs-Dienstleistungen* in fünf Kategorien: 1) *audit of historical financial statements*, 2) *audit of internal control over financial reporting*, 3) *review of historical financial statements*, 4) *attestation services on information technology*, 5) *other attestation services that may be applied to a broad range of subject matter*.

Dienstleistung erstattet der Auditor<sup>31</sup> schriftlich Bericht, in welchem er ein Urteil darüber abgibt, ob die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit dem gewählten Regelwerk erfolgt ist.<sup>32</sup>

Die Schweizer Treuhand-Kammer definiert *Abschlussprüfung* wie folgt: „Ziel einer ordentlichen Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (bzw. bei einer statutarischen Prüfung Gesetz und Statuten) entspricht.“<sup>33</sup>

Die Begriffe *Wirtschaftsprüfung*, *Abschlussprüfung*, *Revision* und *Audit* werden in der vorliegenden Dissertation als Synonym verwendet.

### 1.4.3 Wirtschaftsprüfer

Der Duden definiert den Begriff *Wirtschaftsprüfer* als öffentlich bestellter und vereidigter *Prüfer* von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen (Berufsbezeichnung). Der *Prüfer* wird als jemand bezeichnet, der beruflich etwas oder jemanden prüft. Der Begriff des *Revisors* gilt dabei als Synonym.<sup>34</sup> Der Begriff des *Abschlussprüfers* wird jenem des *Wirtschaftsprüfers* gleichgestellt und als die Person festgelegt, welche für eine Abschlussprüfung verantwortlich ist. Der Begriff der Revisionsstelle wird jenem des Abschlussprüfers gleichgestellt, als dass die *Revisionsstelle* den Abschlussprüfer nach schweizerischem Recht darstellt.<sup>35</sup>

Gemäss der neuen Terminologie des Schweizer Gesetzes, insbesondere des Revisionsaufsichtsgesetzes, wird von *zugelassenen Revisoren*, *zugelassenen Revisionsexperten* und von *staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen* gesprochen. Diese drei Qualifikationen der Prüfer basieren auf einem System der abgestuften Voraussetzungen.<sup>36</sup>

In der englischsprachigen Literatur hat sich der Begriff *Auditor* durchgesetzt. Das IFAC (International Federation of Accountants)<sup>37</sup> gibt dazu folgende Definition:

---

<sup>31</sup> Für weitere Informationen zum Begriff Auditor siehe Kapitel 1.4.3.

<sup>32</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 29.

<sup>33</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 5.

<sup>34</sup> Vgl. Bibliographisches Institut GmbH (2011).

<sup>35</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 5 – 20.

<sup>36</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 29.

<sup>37</sup> Für weitere Informationen zum IFAC siehe Kapitel 2.2.2.1.

„Auditor is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm.“<sup>38</sup>

In der vorliegenden Dissertation werden die Begriffe *Wirtschaftsprüfer*, *Prüfer*, *Abschlussprüfer*, *Revisor* und *Auditor* analog der Literatur als Synonym verwendet.

#### 1.4.4 Prüfungseffizienz

Der Begriff *Prüfungseffizienz* setzt sich aus zwei Wörtern zusammen und zwar einerseits aus *Prüfung* und andererseits aus *Effizienz*. Bezüglich der Bedeutung des Begriffs *Prüfung* wird auf das Kapitel 1.4.2 verwiesen. Der Begriff der *Effizienz* wird im Duden mit *Wirksamkeit* und *Wirtschaftlichkeit* übersetzt. Die *Wirksamkeit* ist ebenso ein Synonym der *Effektivität*.<sup>39</sup> In der vorliegenden Arbeit sollen jedoch diese beiden Begriffe, *Effizienz* und *Effektivität*, klar voneinander unterschieden werden.

Dazu wird die Definition des Prüfungsauftrages in Erinnerung gerufen (siehe Kapitel 1.4.2). Das Ziel der Abschlussprüfung ist es, die Abgabe eines Urteils des Wirtschaftsprüfers zu ermöglichen und zwar darüber, ob der Abschluss mit den relevanten Rechnungslegungsnormen in Übereinstimmung steht. Zu diesem Zweck ergibt sich als erstes Ziel des Prüfungsprozesses dessen *Wirksamkeit* (*Effektivität*)<sup>40</sup>, d. h. die Erlangung eines Urteils mit hinreichender Sicherheit. Als zweite Zielgröße ist die *Wirtschaftlichkeit* (*Effizienz*) der durchzuführenden Prüfung zu nennen.<sup>41</sup>

In der Literatur wird die Prüfungseffizienz (*audit efficiency*) auch mit dem optimalen Umfang an Prüfungstätigkeit in Verbindung gebracht, um eine effektive Prüfung zu erzielen.

---

<sup>38</sup> Vgl. IFAC (2009), S. 19.

<sup>39</sup> Vgl. Bibliographisches Institut GmbH (2011).

<sup>40</sup> In der Praxis wird die Prüfungseffektivität mit der Prüfungsqualität gleichgestellt. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass die Prüfungsqualität von der Fähigkeit des Wirtschaftsprüfers abhängt, Fehler zu erkennen, und von seiner Bereitschaft, über Fehler zu berichten (vgl. Eberle (2009), S. 201 – 207).

<sup>41</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99.



Es wird hiermit von einer Ursache-Wirkungs-Beziehung<sup>42</sup> zwischen der Prüfungseffektivität und -effizienz ausgegangen.<sup>43</sup> In der vorliegenden Arbeit wird die Prüfungseffektivität demzufolge als *ceteris paribus* Bedingung festgehalten.<sup>44</sup>

Im Weiteren wird die Prüfungseffizienz mit der Wirtschaftlichkeit, aber nicht mit der Wirksamkeit (Effektivität) einer Prüfung gleichgestellt. Wird in der Praxis von Prüfungseffizienz gesprochen, so wird dies meistens mit minimierten Kosten, Leverage<sup>45</sup> der Revisionstätigkeit mit jüngeren, unerfahrenen und damit günstigeren Mitarbeitern<sup>46</sup> und vor allem mit weniger Stunden pro Revisionsmandat<sup>47</sup> in Verbindung gesetzt. Die Prüfungseffizienz kann mit den aufzuwendenden Prüfungsstunden pro Prüfungsmandat gemessen werden.<sup>48</sup>

## 1.5 Aufbau der Dissertation

Die Dissertation gliedert sich in vier Teile, welche wiederum in sieben Kapitel unterteilt sind (siehe Abbildung 1).

Der erste Teil, die Einleitung, erläutert die Motivation, den Hintergrund und das Ziel, den Forschungsgegenstand und Terminologien und Definitionen der Dissertation.

---

<sup>42</sup> In Bezug auf die Beziehung der Prüfungseffizienz zur Prüfungseffektivität stellt die Prüfungseffektivität die Ursache und die Effizienz die Wirkung dar. Eine umgekehrte Betrachtung der Beziehung, in welcher die Prüfungseffizienz als Ursache und die Prüfungseffektivität als Wirkung agiert, ist ebenfalls denkbar. Jedoch ist letztere Annahme nicht praktikabel, da eine ausreichende Prüfungseffektivität nur erreicht werden kann, wenn ein Urteil mit hinreichender Sicherheit abgegeben werden kann.

<sup>43</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 250.

<sup>44</sup> Die Annahme der konstanten Prüfungseffektivität bedeutet, dass die Prüfungsqualität für alle Prüfungen gleich ist. Diese Annahme scheint angemessen zu sein, da in der vorliegenden Dissertation der Fokus auf die Umsetzung des BRA Ansatzes gelegt wurde und dieser vorwiegend von den BIG4 bei der Prüfung grosser Unternehmen Anwendung findet. Frühere Forschungen haben ergeben, dass die Grösse eines Revisionsunternehmens ein Proxy für die Audit Qualität (Prüfungseffektivität) ist (vgl. Davidson, Gist (1996), S. 111 – 124).

<sup>45</sup> Mit der Delegation von Revisionsarbeiten an junge Revisionsmitarbeiter, welchen tiefere Kostensätze zugrunde liegen als bei erfahrenen Revisoren, werden die Revisionskosten optimiert.

<sup>46</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 445.

<sup>47</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 387.

<sup>48</sup> Vgl. Bamber, Ramsey (2000), S. 147.

Der zweite Teil zum theoretischen Rahmenwerk gliedert sich in die Kapitel 2 und 3. Erstgenanntes beschreibt das regulatorische Umfeld und die theoretischen Grundlagen. Es werden Ausführungen zur Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance, zum Business Risk Audit Ansatz und zur Prüfungseffizienz gegeben. Das dritte Kapitel des zweiten Teils setzt sich mit internen und externen Ansatzpunkten zur Steigerung der Prüfungseffizienz auseinander.

Der dritte Teil äussert sich zur empirischen Untersuchung und zu den gewonnenen Resultaten. Dieser Teil beinhaltet die Kapitel 4 bis 6. Das Kapitel 4 befasst sich mit der Forschungskonzeption, welche die Forschungslücke, die Forschungsfrage, den Forschungsansatz und zuletzt das Forschungsdesign erläutert. Im fünften Kapitel werden die Ergebnisse der empirischen Untersuchung behandelt. Zu Beginn wird die Stichprobe beschrieben. Anschliessend werden die Ergebnisse zur Entwicklung der Prüfungseffizienz in den Jahren 2006 bis 2010 wiedergegeben. Daraufhin werden die Resultate der Untersuchung zu den Einflussfaktoren und Ansatzpunkten der Prüfungseffizienz präsentiert. Das letzte Kapitel des dritten Teils gibt Empfehlungen an regulatorische Organisationen und Unternehmen, basierend auf den Erkenntnissen der vorangegangenen Kapitel.

Im vierten Teil erfolgt die Schlussbetrachtung der Dissertation. Es werden die Grenzen der Untersuchung aufgezeigt und die Ergebnisse einer kritischen Würdigung unterzogen. Die Dissertation schliesst mit einem Ausblick und einer kurzen Zusammenfassung.

EINLEITUNG		THEORETISCHES RAHMENWERK		EMPIRISCHE UNTERSUCHUNG UND RESULTATE		SCHLUSS-BETRACHTUNG	
<b>1. Kapitel: Einleitung</b>	Motivation	<b>2. Kapitel: Regulatorisches Umfeld und theoretische Grundlagen</b>	Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance	<b>4. Kapitel: Forschungskonzeption</b>	Forschungslücke	<b>6. Kapitel: Empfehlungen</b>	Empfehlungen an regulatorische Organisationen
	Hintergrund und Ziel		Business Risk Audit Ansatz		Forschungsfrage		
	Forschungsgegenstand		Prüfungseffizienz		Forschungsansatz		
	Terminologie und Definitionen	<b>3. Kapitel: Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz</b>	Identifikation von Ansatzpunkten		<b>5. Kapitel: Ergebnisse der empirischen Untersuchung</b>		Beschreibung der Stichprobe
	Aufbau der Dissertation		Interne Ansatzpunkte	Entwicklung der Prüfungseffizienz			
	Externe Ansatzpunkte	Einflussfaktoren und Ansatzpunkte der Prüfungseffizienz	<b>7. Kapitel: Grenzen, kritische Würdigung, Ausblick und Zusammenfassung</b>	Kritische Würdigung			
				Ausblick	Grenzen der Untersuchung		

Abbildung 1: Aufbau der Dissertation



## II. Theoretisches Rahmenwerk

### 2 Regulatorisches Umfeld und theoretische Grundlagen

#### 2.1 Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance

##### 2.1.1 Modell

In *Aussurance*-Dienstleistungen, zu welchen auch die Wirtschaftsprüfung zählt, sind immer drei Parteien involviert. Die Dienstleistung der Wirtschaftsprüfung wird vom Wirtschaftsprüfer (Experte) erbracht. Er sammelt Nachweise darüber, ob der Untersuchungsgegenstand (bspw. die Jahresrechnung) in Übereinstimmung mit den Vorgaben<sup>49</sup> ist. Seine Schlussfolgerung<sup>50</sup> kommuniziert er an einen definierten Benutzerkreis.<sup>51</sup> Die verantwortliche Partei, bei welcher es sich oft um das Management oder den Verwaltungsrat handelt, ist verantwortlich für den Untersuchungsgegenstand und beauftragt meistens auch den Experten. Der Benutzer wird von der verantwortlichen Partei bestimmt oder ist von Gesetzeswegen her vorgegeben. Dieser stellt in den meisten Fällen auch den Berichtsempfänger dar.<sup>52</sup>

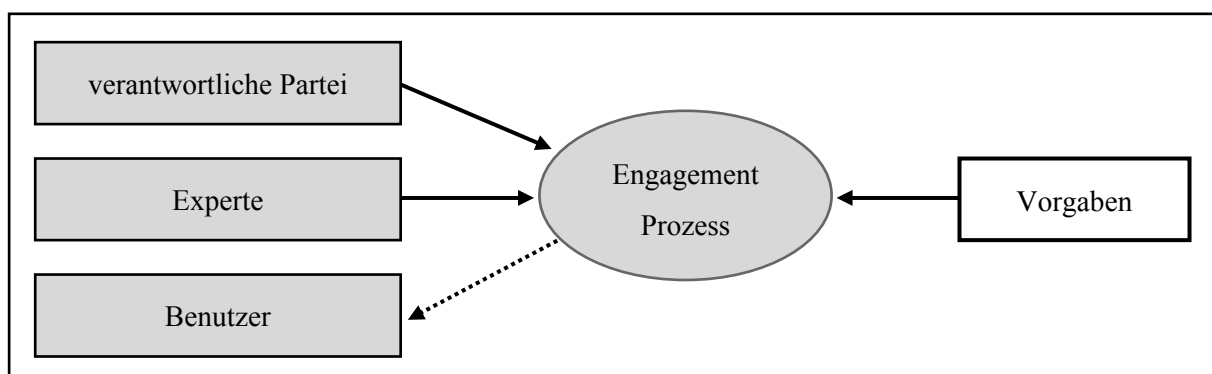


Abbildung 2: Modell der Drei-Partei-Beziehung<sup>53</sup>

<sup>49</sup> Bei den Vorgaben handelt sich bspw. um die International Financial Reporting Standards (IFRS), sofern das Ziel der Prüfung ist, die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den IFRS zu bestätigen.

<sup>50</sup> Die Schlussfolgerung eines Wirtschaftsprüfers wird in seiner Berichterstattung festgehalten. Für weitere Informationen zur Berichterstattung siehe Kapitel 2.2.3.5.

<sup>51</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 118 – 120.

<sup>52</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 118.

<sup>53</sup> In Anlehnung an die Darstellung von Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 118.

Die Abbildung 2 stellt das erläuterte Modell bildlich dar. Wird dieses für die Schweizer Gegebenheiten der Revisionsdienstleistung angewendet, so sind den im Modell erfassten Attributen folgende Subjekte zuzuweisen (siehe Tabelle 1):

Attribute des Modells	Subjekt
verantwortliche Partei	Verwaltungsrat
Experte	Revisionsstelle
Benutzer	Generalversammlung
Vorgaben	IFRS, Swiss GAAP FER oder OR

*Tabelle 1: Subjekte des Schweizer Prüfungsmarktes*

Um die Aufgabe und Funktion der einzelnen Organe im Schweizer Prüfungsmarkt besser zu verstehen, wird in den nachfolgenden Kapiteln (siehe Kapitel 2.1.2 bis 2.1.4) auf deren Pflichten und Verantwortlichkeiten eingegangen.

### *2.1.2 Verwaltungsrat*

Der Verwaltungsrat der Gesellschaft besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern.<sup>54</sup> Ihm obliegen sieben unübertragbare und unentziehbare Aufgaben nach Art. 716a Abs. 1 OR. Seine Hauptaufgabe ist die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen. Des Weiteren ist er für die Festlegung der Organisation und die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist, verantwortlich. Der Verwaltungsrat ist weiter mit der Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen beauftragt. Deshalb hat er auch die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen. Nicht zuletzt trägt er die Verantwortung für die Erstellung des Geschäftsberichtes sowie die Vorbereitung der Generalversammlung und die Ausführung ihrer Beschlüsse. Es liegt in seiner Verantwortlichkeit, die Benachrichtigung des Richters im Falle der Überschuldung vorzunehmen.<sup>55</sup> Der Verwaltungsrat wird unter anderem von der internen

<sup>54</sup> Vgl. Art. 707 Abs. 1 OR.

<sup>55</sup> Vgl. Art. 716a Abs. 1 OR.

Revision unterstützt, indem diese aus prozessunabhängiger Sicht das Risikomanagement und das interne Kontrollsystem beurteilt.<sup>56</sup>

Im Revisionsstellenbericht nach ISA 700<sup>57</sup> und nach PS 700<sup>58</sup> wird der Verantwortung des Verwaltungsrates ein separater Paragraph gewidmet. Anbei der Wortlaut aus den Berichtstexten:

...
<b>Management's Responsibility for the Financial Statements</b>
Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.
...
...
<b>Verantwortung des Verwaltungsrates</b>
Der Verwaltungsrat ist für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Verwaltungsrat für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.
...

Es liegt eindeutig in der Verantwortung des Verwaltungsrates, die Jahresrechnung gemäss den Vorgaben zu erstellen.<sup>59</sup> Neben der Tätigkeit des Verwaltungsrates resp. des Prüfungsausschusses<sup>60</sup> im Bereich Finanzberichterstattung widmet sich das *Audit Committee* der Wirksamkeit der externen und internen Revision.<sup>61</sup> Es ist jedoch nicht die Aufgabe des Verwaltungsrates, selbst die professionelle Prüfung der Jahresrech-

<sup>56</sup> Vgl. Ruud, Friebe, Isufi (2009), S. 174.

<sup>57</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>58</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010).

<sup>59</sup> Vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 6.

<sup>60</sup> Bei grossen Unternehmungen ist an dieser Stelle insbesondere vom Prüfungsausschuss (Audit Committee) die Rede (vgl. Böckli (2005), S. 116 – 117).

<sup>61</sup> Vgl. Räsamen, Berndt (2011), S. 6.

nung durchzuführen, denn dies steht der Revisionsstelle zu, was im folgenden Abschnitt erläutert wird.<sup>62</sup>

### 2.1.3 Revisionsstelle

Einführend ist an dieser Stelle der Auszug aus dem Prüfungsbericht nach ISA 700<sup>63</sup> und PS 700<sup>64</sup> zur Verantwortung der Revisionsstelle wiedergegeben.<sup>65</sup>

<p>...</p> <p><b>Auditor's Responsibility</b></p> <p>Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.</p> <p>...</p> <p>...</p> <p><b>Verantwortung der Revisionsstelle</b></p> <p>Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.</p> <p>...</p>
---

Damit die Revisionsstelle die ihr aufgetragenen Aufgaben und Verantwortungen wahrnehmen kann, hat der Wirtschaftsprüfer grundsätzliche Anforderungen zu erfüllen.<sup>66</sup> Diese sind im *Code of Ethics*, welcher von der IFAC erstellt wurde, festgehalten: Integrität, Objektivität, Kompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit und professionelles Verhalten sind die fünf Grundprinzipien.<sup>67</sup>

<sup>62</sup> Vgl. Böckli (2005), S. 116 – 117.

<sup>63</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>64</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010).

<sup>65</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 466.

<sup>66</sup> Vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 7.

<sup>67</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 60.



Hervorzuheben ist die Kompetenz<sup>68</sup>, welche unabdingbar für die Durchführung einer Revision ist. Der Wirtschaftsprüfer muss bezüglich der anzuwendenden Rechnungslegungsstandards kompetent sein und als Experte darüber entscheiden können, ob die erhaltenen Nachweise ausreichend für sein Prüfungsurteil sind.<sup>69</sup> Der Wirtschaftsprüfer in der Schweiz hat in den letzten Jahrzehnten wichtige Entwicklungen mitgemacht. Der Beruf hat sich den Herausforderungen der Zeit anpassen müssen.<sup>70</sup> In der Schweiz wird die Anforderung an Ausbildung und Fachpraxis im Abschnitt über die Zulassung und Aufsicht im Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) geregelt. Die Zulassung für natürliche Personen umfasst eine Zulassung als Revisionsexperte und eine als Revisor, für welche unterschiedliche Anforderungen notwendig sind. Die Fachpraxis für die Zulassung als Revisionsexperte kann u. a. mit dem Erlangen des Diploms des eidg. dipl. Wirtschaftsprüfers erreicht werden.<sup>71</sup> Die Spitze der Pyramide, die Publikumsgesellschaften, müssen als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen bezeichnen. Die Anforderungen an ein solches Revisionsunternehmen sind ebenfalls im RAG festgehalten.<sup>72</sup>

Im Bericht der Revisionsstelle nach PS 700<sup>73</sup> an die Generalversammlung bestätigt diese, dass sie die Anforderungen an die Zulassung und die Unabhängigkeit erfüllt.<sup>74</sup>

...

**Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften**

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit (Art. 728 OR) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorliegen.

...

---

<sup>68</sup> Für weitere Informationen zur Kompetenz des Wirtschaftsprüfers siehe Kapitel 2.3.4.1.

<sup>69</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 118 – 120.

<sup>70</sup> Vgl. Helbling (2009), S. 234.

<sup>71</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 55.

<sup>72</sup> Vgl. Meier-Hayoz, Forstmoser (2007), S. 507 – 539.

<sup>73</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010).

<sup>74</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 467.

Da die Revisionsstelle nach Art. 729b OR an die Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision erstattet,<sup>75</sup> wird im Weiteren auf die Generalversammlung und andere Empfänger (Benutzer) des Revisionsstellenberichts eingegangen.

#### *2.1.4 Generalversammlung und andere Anspruchsgruppen*

Oberstes Organ der Aktiengesellschaft ist die Generalversammlung der Aktionäre.<sup>76</sup> Ihr stehen sechs unübertragbare Befugnisse zu. Zwei dieser sechs in Art. 698 Abs. 2 OR aufgelisteten Pflichten ist die Wahl der Mitglieder des Verwaltungsrates und der Revisionsstelle und die Genehmigung der Jahresrechnung.<sup>77</sup> Die Generalversammlung wird durch den Verwaltungsrat, nötigenfalls durch die Revisionsstelle, einberufen.<sup>78</sup>

Neben den vom Gesetz gegebenen Adressaten des Revisionsstellenberichts, die gerade erwähnte Generalversammlung, gibt es eine weitere Vielzahl von Anspruchsgruppen, welche diese Berichterstattung eines unabhängigen Experten auch in Anspruch nehmen. Darunter fallen beispielsweise Akteure des Kapitalmarktes, Mitarbeiter des geprüften Unternehmens, staatliche Institutionen oder andere Interessensgruppen.<sup>79</sup> Es kann im Besonderen das Management des geprüften Unternehmens erwähnt werden, welches aufgrund der geprüften Jahresrechnung bestimmte Entscheidungen trifft. Finanzinstitute gewähren dem Unternehmen Kredite und setzen die Konditionen in Abhängigkeit der Vorlage einer geprüften Jahresrechnung fest.<sup>80</sup>

In der Prinzipal-Agenten-Struktur<sup>81</sup> werden die Generalversammlung und die anderen Anspruchsgruppen als Prinzipal und der Verwaltungsrat als der Agent betrachtet.<sup>82</sup> Die

---

<sup>75</sup> Vgl. Art. 729b OR.

<sup>76</sup> Vgl. Art. 698 Abs. 1 OR.

<sup>77</sup> Vgl. Art. 698 Abs. 2 OR.

<sup>78</sup> Vgl. Art. 699 Abs. 1 OR.

<sup>79</sup> Vgl. Hooks (2011), S. 11.

<sup>80</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 9.

<sup>81</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 46.

<sup>82</sup> Vgl. Müssig, Csibi (2010), S. 266.

Kosten dieser Beziehung zwischen Prinzipal und Agent sind unter anderem jene, welche für die Überwachung<sup>83</sup> des Agenten anfallen.<sup>84</sup>

## 2.2 Business Risk Audit Ansatz

### 2.2.1 Zeitliche Entwicklung

#### 2.2.1.1 Pre-Enron-Ära<sup>85</sup>

In den frühen 1980er-Jahren war der traditionelle und klassische Revisionsansatz bekannt, der eine klare Trennung zwischen der Planung und der Durchführung der Revision, insbesondere der Beweissammlung vorsah. Am Ende jeder Planungsphase stand fest, wie die Revision ablaufen wird und nach welchem Arbeitsprogramm diese durchgeführt werden muss. Dieses Arbeitsprogramm des traditionellen Revisionsansatzes tendierte zu ausführlichen ergebnisorientierten Tests und der Fokus lag auf der Kontrolle des Stichprobenrisikos.<sup>86</sup>

Ende der 1980er- und Anfang der 1990er-Jahre kam in der Welt der Wirtschaft das Risikomanagement auf und durch die Veröffentlichung des COSO-Rahmenwerkes (*COSO = Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) im Jahr 1992 setzte eine drastische Änderung und Wahrnehmung gegenüber dem Risikomanagement ein. Es sollte überall berücksichtigt und integriert werden. Die Grenzen der traditionellen Stichprobenverfahren und der detaillierten Tests der Revisions-tätigkeit sowie das Potenzial, mit dem Risikomanagement zusätzlichen Wert für den Revisionskunden zu generieren, wurden erkannt.<sup>87</sup> Die Revisionsbranche sah den bevorstehenden notwendigen Wandel, welcher womöglich einem Paradigmenwechsel

---

<sup>83</sup> Die Überwachung wird in der geschilderten Prinzipal-Agent-Struktur u. a. von der beauftragten Revisionsstelle wahrgenommen (vgl. Möller (2011), S. 12).

<sup>84</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 46.

<sup>85</sup> Zu Beginn dieses Jahrtausends hat eine Reihe von Bilanzskandalen das Vertrauen in die Qualität der Rechnungslegung und der Wirtschaftsprüfung erschüttert. Dazu zählen Skandale wie *Enron*, *WorldCom* und *Xerox* in den USA oder *SAirGroup*, *Parmalat*, *Philipp Holzmann* oder *ABB* in Europa. (vgl. Szczesny (2007), S. 101). Die Bezeichnung „Pre-Enron-Ära“ soll für die Zeitperiode vor der Jahrtausendwende und vor den zahlreichen Bilanzskandalen stehen.

<sup>86</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 450.

<sup>87</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 388.

gleich käme. Daraufhin wurde in den 1990er-Jahren der Business Risk Audit (BRA) Ansatz entwickelt,<sup>88</sup> was für Power (2007) das Resultat aus dem Druck des Wandels („*pressure for change*“) darstellt.<sup>89</sup> Während sich der traditionelle Revisionsansatz mehr an der Einhaltung und Befolgung von Regeln („*Compliance*“) orientierte und transaktionsbasiert war, sollte der neue BRA Ansatz risikoorientiert sein. Gleichzeitig bestand seine Aufgabe darin, Wert für den Kunden zu generieren und die Revisionskosten zu senken.<sup>90</sup> Die grossen Revisionsgesellschaften waren mitten im Wandel; Arthur Andersen entwickelte „*The Business Audit*“, Ernst & Young folgte dem Projekt „*Audit Innovation*“ und KPMG setzte sich mit dem „*Business Measurement Process*“-Projekt auseinander.<sup>91</sup>

### 2.2.1.2 Post-Enron-Ära<sup>92</sup>

Die Forschung beschäftigte sich mit dem BRA Ansatz erst intensiv nach der Jahrtausendwende. Eilifsen, Knechel und Wallage (2001) beschreiben in ihrer Studie „*Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study*“ die Wende vom traditionellen Revisionsansatz hin zum neuen BRA Ansatz. In diesem Paper äussern sich die Autoren hauptsächlich positiv über den neuen Revisionsansatz, wobei diese ihre Zweifel bzgl. des Risikos äussern, dass der Revisor bei diesem neuen Ansatz der Gefahr ausgesetzt sei, bestimmte Fehler zu übersehen.<sup>93</sup> Diesem Zweifel trugen die folgenden Skandale Rechnung. Im Jahr 2001 führten der Kollaps von Enron und die darauf folgenden Skandale (WorldCom, Global Crossing, Parmalat und Ahold)<sup>94</sup> zum Vertrauensverlust. Das Augenmerk wurde auf die Corporate Governance<sup>95</sup> Struktur gelegt. Mit Regulationen insbesondere dem Sarbanes-Oxley Act in den USA im Jahr

---

<sup>88</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 388 – 393.

<sup>89</sup> Vgl. Power (2007), S. 379 – 382.

<sup>90</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 412.

<sup>91</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 393.

<sup>92</sup> Zu Beginn dieses Jahrtausends hat eine Reihe von Bilanzskandalen das Vertrauen in die Qualität der Rechnungslegung und der Wirtschaftsprüfung erschüttert. Dazu zählen Skandale wie *Enron*, *WorldCom* und *Xerox* in den USA oder *SAirGroup*, *Parmalat*, *Philipp Holzmann* oder *ABB* in Europa. (vgl. Szczesny (2007), S. 101). Die Bezeichnung „Post-Enron-Ära“ soll für die Zeitperiode nach der Jahrtausendwende und nach den zahlreichen Bilanzskandalen stehen.

<sup>93</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 193 – 207.

<sup>94</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 837.

<sup>95</sup> Für weitere Informationen zur Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance siehe Kapitel 2.1.

2002 wurde diesem Problem begegnet.<sup>96</sup> Die Post-Enron-Ära bewegte sich damit in Richtung „Audit Qualität“ und dem Bedarf, die Revision überprüfungsfähiger zu gestalten. Die Dokumentation im Revisionsprozess wurde immer wichtiger und auf die Nachvollziehbarkeit der Revisionsunterlagen sowie auf das Erlangen und das Festhalten von Prüfungsevidenz immer mehr Wert gelegt. Des Weiteren wurden Revisionsaufsichtsbehörden ins Leben gerufen mit dem Ziel, die Revisionsgesellschaften zu überwachen. In den USA handelt es sich um das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)<sup>97</sup> und beispielsweise in England übernimmt das Professional Oversight Board (POB) diese Überwachungsfunktion.<sup>98</sup> In der Schweiz übernahm am 1. September 2007 mit dem Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ihre Aufsichtsfunktion.<sup>99</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass in den 1990er-Jahren der traditionelle Revisionsansatz durch den modernen BRA Ansatz ersetzt wurde, welcher vielversprechende Ziele postulierte. Aufgrund seiner Legitimitäts- und Implementierungsschwierigkeiten erfuhr der BRA Ansatz, beginnend im Jahr 2001 bis heute, eine Verschiebung von einer neuen, nicht traditionellen, wertgenerierenden und Kunden orientierten hin zu einer mehr beweisbasierenden Praxis mit dem Namen „Audit Qualität“. Zu Lasten des „Business Risikos“ wird heute die „Audit Qualität“ geprüft, erforscht und mit angemessenen Prüfungsnachweisen rationalisiert.

Abbildung 3 stellt die Wende des Revisionsansatzes weg von einem nach „*Business Value*“- hin zu einem nach „*Audit Quality*“-orientierten Ansatz auf der Zeitachse dar.<sup>100</sup>

---

<sup>96</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 402.

<sup>97</sup> Für weitere Informationen zum PCAOB siehe Kapitel 2.2.2.1.1.

<sup>98</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 837 – 838.

<sup>99</sup> Vgl. Schneider, Stirnimann (2008), S. 856.

<sup>100</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 825 – 854.

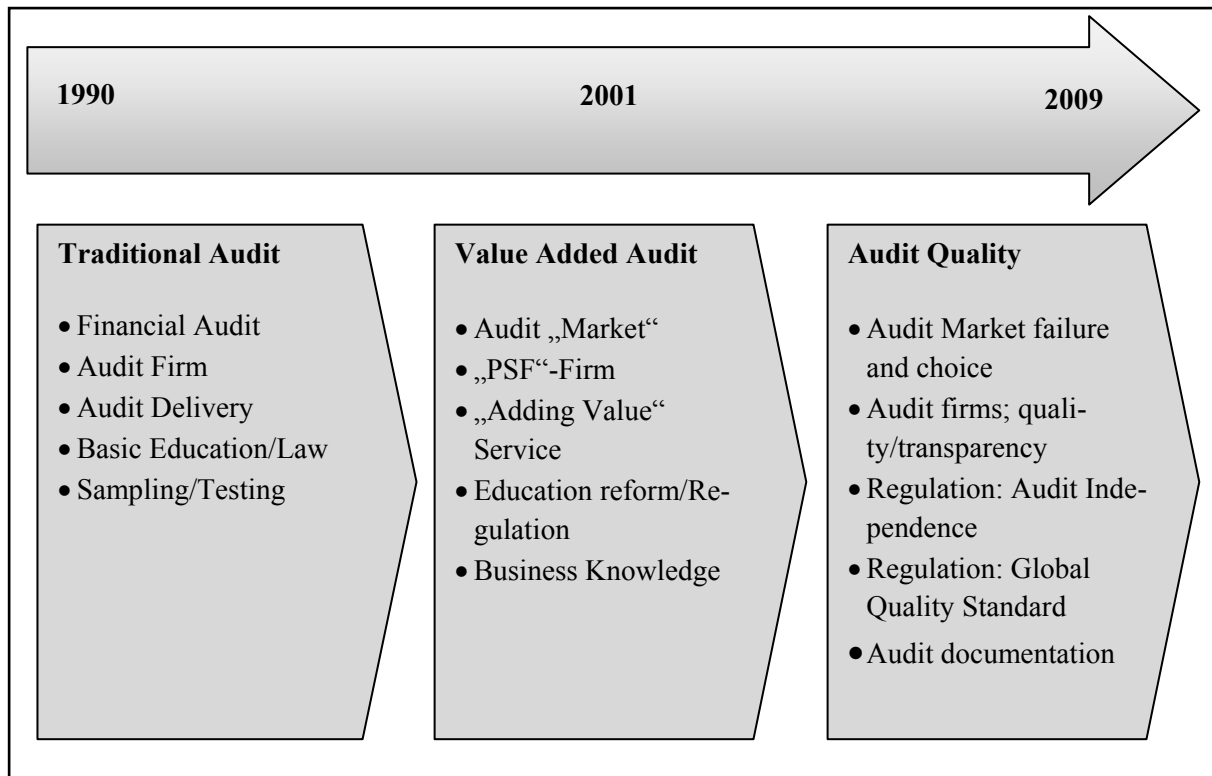


Abbildung 3: Entwicklung des Revisionsansatzes über die Zeit<sup>101</sup>

<sup>101</sup> Darstellung in Anlehnung an Bell, Marrs, Solomon, Thomas (1997), S. 50 und Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 836 – 841.

### 2.2.1.3 Legitimität und Herausforderungen

Der BRA Ansatz wurde in Zeiten eines kompetitiven Umfelds, in welchem Druck auf die Revisionshonorare herrschte, entwickelt.<sup>102</sup> Da der BRA Ansatz versprach, Werte für den Kunden zu schaffen, kam die Frage auf, ob dieser Ansatz nur eine Plattform für die Erweiterung der Beratungsdienstleistungen sei. Das schon sehr sensitive Thema der Unabhängigkeit wurde damit nur untermauert.<sup>103</sup> Damit hat der BRA Ansatz nie die gewünschte Legitimität erreicht und das nicht einmal bei den Praktikern, die das Gefühl hatten, mit dem BRA Ansatz zwei Audits durchführen zu müssen: eines, welches den Fokus auf die Dokumentation legte (gemäss dem traditionellen Revisionsansatz) und ein anderes, bei welchem die Risikoorientierung im Zentrum steht.<sup>104</sup> Die Studien von Robson, Humphrey, Khalifa und Jones (2007), Knechel (2007) und von Curtis und Turley (2007) zeigen die Defizite des BRA Ansatzes auf. Insbesondere handelt es sich bei diesen um das Fehlen der Verbindung zwischen den evaluierten Geschäftsrisiken mit der Jahresrechnung und die damit verbundenen Implementierungsherausforderungen.<sup>105</sup> Das kann vor allem damit begründet werden, dass sich die Prüfungsnachweise auf die Kontrollen mit hohem Niveau bezogen, was den Prüfer selbst nicht mit genügend Prüfungsnachweisen ausstattete.<sup>106</sup> Mit anderen Worten: Die Herausforderungen bei der Umsetzung und Anwendung des BRA Ansatzes lagen vor allem im Verständnis des genauen Prozesses und damit verbunden in der dazugehörigen Ressourcenplanung sowie in der Ausbildung und Unterstützung des neuen Ansatzes.<sup>107</sup> Obwohl durchschnittlich 10 % weniger Revisionsstunden in der Post-Enron-Ära im Vergleich zur Pre-Enron-Ära anfielen, sind die Revisionsstunden der Partner und Manager um ca. 25 % angestiegen. Dies resultierte in einem relativen Anstieg der

---

<sup>102</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 423.

<sup>103</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 396.

<sup>104</sup> Vgl. Power (2003), S. 383.

<sup>105</sup> In Anlehnung an Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 409 – 438, Knechel (2007), S. 383 – 408 und Curtis, Turley (2007), S. 439 – 461.

<sup>106</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 453 – 455.

<sup>107</sup> Vgl. Power (2003), S. 383.

Revisionsstunden der Manager und Partner von 40 %.<sup>108</sup> Die Folge war, dass die Kosteneffizienz des BRA Ansatzes nicht realisiert werden konnte.<sup>109</sup>

Trotz der erwähnten Herausforderungen, welche heute noch nicht überwunden werden konnten, sind bestimmte Elemente des BRA Ansatzes nicht einfach über Bord zu werfen, da diese dennoch einen grossen Beitrag zur Audit Qualität leisten.<sup>110</sup> Insbesondere muss berücksichtigt werden, dass die Revisionstätigkeit nicht vollständig durch eine Risikobeurteilung ersetzt und dabei auf ausführliche Tests verzichtet werden kann, nur um Kosten einzusparen. Vielmehr müsste der neue Revisionsansatz das „*Audit Risk Model*“ neu definieren und damit die Verbindung zwischen Geschäftsrisiko und Revisionsrisiko verdeutlichen oder offensichtlicher darstellen. Zusätzlich müsste gemäss Knechel (2007) die Risikoanalyse auf so einem tiefen Detaillierungsgrad angepasst werden, dass die Transaktionen und Konten richtig bewertet werden können, mit der Berücksichtigung von traditionellen Detailprüfungshandlungen.<sup>111</sup> Das Thema der Legitimität wird jedoch im 21. Jahrhundert als besonders relevant erachtet, wodurch die Revisionsbranche unter enormen öffentlichen Druck geraten ist.<sup>112</sup> Die Forschung untersucht auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung oft nicht die Revisionspraxis per se, sondern nur ausgewählte Ecken der „*black box*“ werden beleuchtet.<sup>113</sup> Der BRA Ansatz weist somit Entwicklungspotenzial für die Zukunft auf.<sup>114</sup>

Zusammenfassend handelt es sich heute bei der Wirtschaftsprüfung um eine stark regulierte Tätigkeit.<sup>115</sup> Wirtschaftsprüfer müssen die globalen Rechnungslegungsstandards und andere Regulierungen, welche für die Prüfung bestimmter Unternehmungen Anwendung finden, kennen und berücksichtigen. Zusätzlich müssen sie die von internationalen und nationalen Gremien erlassenen Prüfungsstandards verstehen.<sup>116</sup> Das regulatorische Umfeld ist Inhalt des folgenden Kapitels.

---

<sup>108</sup> Vgl. Bell, Doogar, Solomon (2008), S. 755.

<sup>109</sup> Vgl. Power (2003), S. 383.

<sup>110</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 404.

<sup>111</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 404 – 405.

<sup>112</sup> Vgl. Power (2003), S. 379 – 394.

<sup>113</sup> Vgl. Humphrey (2008).

<sup>114</sup> Vgl. Humphrey (2008), S. 191 – 195.

<sup>115</sup> Vgl. Eberle (2009), S. 199.

<sup>116</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 19 – 20.



## 2.2.2 Regulatorisches Umfeld

### 2.2.2.1 Organisationen

#### 2.2.2.1.1 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Im Oktober 1978 gründete das *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) das *Auditing Standards Board* (ASB), als befugte Stelle zur Festsetzung von *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS). Die Mission des ASB ist die Entwicklung und Vermittlung umfassender Standards für Wirtschaftsprüfer, damit diese qualitativ hochwertige, objektive Prüfungsdienstleistungen zu vertretbaren Kosten und im Interesse des Berufsstandes durchführen können. Das ASB ist ein Komitee bestehend aus 19 Mitgliedern, welche aus der Praxis der Wirtschaftsprüfung, des öffentlichen Sektors oder anderen Tätigkeitsgebieten kommen.<sup>117</sup>

Der Sarbanes-Oxley Act<sup>118</sup> von 2002 veränderte die Hierarchie der Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung und Standards. Diese neue Gesetzgebung hat festgelegt, dass das neue *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) und die *Securities Exchange Commission* (SEC)<sup>119</sup> die Autorität über die Wirtschaftsprüfung und ihre Standards für die Prüfung öffentlicher Unternehmen ("Emittenten") hat. Das ASB wurde als Stelle für die Entwicklung von GAAS für Prüfungen von nicht-öffentlichen („privater“) Unternehmen ernannt.<sup>120</sup> Jedes Wirtschaftsprüfungunternehmen, welches Prüfungsdienstleistungen einem in der USA börsenkotiertem Unternehmen anbietet, muss sich beim PCAOB registrieren und unterliegt den Inspek-

---

<sup>117</sup> Vgl. AICPA (2012).

<sup>118</sup> Das Sarbanes-Oxley Act of 2002 ist ein US-Bundesgesetz, welches als Reaktion auf Bilanzskandale von Unternehmen, wie Enron oder Worldcom, die Verlässlichkeit der Berichterstattung von Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen, verbessern soll (vgl. Rittenberg, Schwiager, Johnstone (2008), S. 38). Das Sarbanes-Oxley Act trat zum 1. Juli 2002 in Kraft (vgl. Treuhand-Kammer (2009)).

<sup>119</sup> Die *United States Securities and Exchange Commission* (SEC) ist die US-Börsenaufsichtsbehörde und für die Kontrolle des Wertpapierhandels in den Vereinigten Staaten zuständig (vgl. Rittenberg, Schwiager, Johnstone (2008), S. 22). Beaufsichtigt werden Unternehmen jeglicher Rechtsform, die unter den *Securities Act (1933 Act)* und den *Securities Exchange Act (1934 Act)* fallen (vgl. Treuhand-Kammer (2009)).

<sup>120</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 53.

tionen des PCAOB's.<sup>121</sup> Die Inspektionen des PCAOB's untersuchen, ob die Prüfungen von börsenkotierten Unternehmen effektiv und effizient<sup>122</sup> durchgeführt werden.<sup>123</sup>

Das PCAOB ist eine gemeinnützige Organisation, welches Prüfungen von öffentlichen Unternehmen überwacht, die Interessen der Anleger schützt und das öffentliche Interesse an der Vorbereitung von informativen, richtigen und unabhängige Revisionsberichten sichert.<sup>124</sup> Die SEC überwacht das PCAOB und ernennt all seine Vorstandsmitglieder.<sup>125</sup> Der Vorstand umfasst fünf Mitglieder, welche für eine Zeitdauer von fünf Jahren gewählt werden.<sup>126</sup>

#### 2.2.2.1.2 *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*

Die *International Federation of Accountants* (IFAC) bestellt das *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), welches unter anderem für die Erarbeitung, den Unterhalt und die Weiterentwicklung der *International Standards on Auditing* (ISA)<sup>127</sup> zuständig ist.<sup>128</sup> Die der IFAC angeschlossenen Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfung verpflichten sich, die Vorgaben der ISA, unter Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten, bei der Erarbeitung von eigenen Bestimmungen zu befolgen. Die IFAC umfasst 164 Mitgliedsorganisationen in 125 Ländern, zu welchen auch die Treuhand-Kammer<sup>129</sup> der Schweiz zählt.<sup>130</sup>

Das Ziel des IAASB ist es, die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfung zu vereinheitlichen und zu standardisieren, um die Qualität zu steigern und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Finanzberichterstattung zu stärken.<sup>131</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. Knechel, Salterio und Ballou (2007), S. XIV.

<sup>122</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie und Definition der Begriffe „Effektivität“ und „Effizienz“ siehe Kapitel 1.4.

<sup>123</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 39.

<sup>124</sup> Vgl. PCAOB (2012).

<sup>125</sup> Vgl. Francis (2008), S. 252 – 254.

<sup>126</sup> Vgl. PCAOB (2012).

<sup>127</sup> Für weitere Informationen zu den International Standards on Auditing (ISA) siehe Kapitel 2.2.2.2.

<sup>128</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 6.

<sup>129</sup> Für weitere Informationen zur Treuhand-Kammer siehe Kapitel 2.2.2.1.3.

<sup>130</sup> Vgl. IFAC (2011).

<sup>131</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 6.

Das IAASB hält auf der Internetseite der IFAC Folgendes fest:<sup>132</sup>

*„At present, the IAASB efforts are on the following three areas of strategic focus to achieve its objective:*

- 1. Development of standards*
- 2. Monitoring and facilitating adoption of those standards*
- 3. Responding to concerns about the implementation of the standards by activities designed to improve the consistency with which they are applied in practice“*

Das IAASB besteht aus einem Vorsitzenden und 17 ehrenamtlichen Mitgliedern aus der ganzen Welt. Es umfasst zusätzlich eine gleiche Anzahl von Mitgliedern, welche im Bereich Wirtschaftsprüfung und sonstigen *Assurance*-Dienstleistungen agieren („*Practitioners*“) sowie Personen, die nicht in der Praxis tätig sind („*non-Practitioners*“). Alle Vorstandsmitglieder halten in einer jährlichen Erklärung fest, dass sie im öffentlichen Interesse handeln und mit Integrität ihre Aufgaben erfüllen.<sup>133</sup>

#### *2.2.2.1.3 Schweizer Treuhand-Kammer*

Die Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, ist der Spitzenverband der Treuhand- und Revisionsbranche mit den Fachbereichen Wirtschaftsprüfung, Wirtschaftsberatung, Abschluss- und Steuerberatung in der Schweiz. Zu ihren Mitgliedern zählen rund 950 Unternehmen mit ca. 14'000 Mitarbeitenden sowie rund 5'300 natürliche Personen (diplomierte Wirtschaftsprüfer, diplomierte Steuerexperten und zugelassene Revisionsexperten). Die Treuhand-Kammer verfügt über fünf Organe (Generalversammlung, Kammervorstand, Geschäftsleitender Ausschuss, Revisionsstelle und Standeskommission) sowie über zahlreiche weitere Gremien, denen die Wahrnehmung der vielfältigen Aufgaben der Organisation übertragen ist.<sup>134</sup>

Im Ressort Fachbereichsentwicklung ist die Facharbeit der Treuhand-Kammer zusammengefasst.<sup>135</sup> Diese Facharbeit wird zurzeit von über 100 Mitgliedern im

---

<sup>132</sup> Vgl. IFAC (2011).

<sup>133</sup> Vgl. IAASB (2011).

<sup>134</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

<sup>135</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

Milizsystem geleistet.<sup>136</sup> Die spezifische Facharbeit innerhalb der einzelnen Fachbereiche wird in der Regel durch Kommissionen wahrgenommen. Im Falle des Bereichs Wirtschaftsprüfung ist die Kommission für Wirtschaftsprüfung (KWP) zuständig. Ihre Zielsetzungen sind folgende:<sup>137</sup>

- Analyse internationaler und schweizerischer Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung und angrenzenden Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern.
- Mitarbeit in ausgewählten internationalen und schweizerischen Gremien, die sich unmittelbar oder mittelbar mit der Regelung der Wirtschaftsprüfertätigkeit befassen.
- Erarbeitung von Standards und anderen Publikationen der Kammer betreffend die Wirtschaftsprüfertätigkeit (namentlich die Abschlussprüfung und verwandte Dienstleistungen).
- Koordination mit anderen Gremien der Kammer.
- Diskussion von Fragestellungen, die in der Praxis der Kammer-Mitglieder auftreten.
- Gezielte Stellungnahmen zu Regelungsentwürfen internationaler und schweizerischer Gremien.
- Betreuung von Veranstaltungen des Kammer-Seminars betreffend die Wirtschaftsprüfertätigkeit.
- Unterstützung der Schweizerischen Akademie für Wirtschaftsprüfung.

Aufgrund der genannten Zielsetzungen erlässt die Kommission für Wirtschaftsprüfung die Schweizer Prüfungsstandards (PS). Die erste Ausgabe, die Ausgabe 2004, wurde mit der Ausgabe 2010 ersetzt.<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Vgl. Helbling (2006), S. 69.

<sup>137</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

<sup>138</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010).

#### 2.2.2.1.4 Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)

Die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) entstand im Zusammenhang mit der Revision des Obligationenrechts sowie mit der Schaffung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) vom 16. Dezember 2005.<sup>139</sup> Die entsprechende Änderung des Obligationenrechts und das Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren wurden aufgrund von internationalen Entwicklungen notwendig. Die Einführung einer staatlichen Beaufsichtigung erfolgte nicht zuletzt als Druck aus den USA, weshalb das RAG nicht ganz zu unrecht als *lex americana* bezeichnet worden ist.<sup>140</sup>

Die RAB begann ihre Überprüfungstätigkeit per 1. April 2008 und stellt sicher, dass Revisionsdienstleistungen ordnungsgemäss und in hoher Qualität erbracht werden.<sup>141</sup> Zu diesem Zweck unterhält sie eine Zulassungsstelle und führt ein öffentliches Register für natürliche und juristische Personen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen.<sup>142</sup> Sie beaufsichtigt ausserdem Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erledigen, und unterzieht sie mindestens alle drei Jahre einer Überprüfung.<sup>143</sup> Die RAB koordiniert ihre Aufsichtstätigkeit mit den Aktivitäten der bestehenden spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, vorab der Eidg. Bankenkommission (EBK) und dem Bundesamt für Privatversicherung (BPV). Weiter findet eine Zusammenarbeit mit der SIX Swiss Exchange AG (SIX) statt.<sup>144</sup>

Die dem Eidgenössischen Justiz- und Polizei-Departement (EJPD) administrativ zugeordnete RAB ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit und übt die Aufsicht über die Revisionsbranche in der Schweiz unabhängig aus. Die

---

<sup>139</sup> Vgl. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (2011).

<sup>140</sup> Vgl. Meier-Hayoz, Forstmoser (2007), S. 523.

<sup>141</sup> Vgl. Schneider, Stirnimann (2008), S. 856.

<sup>142</sup> Vgl. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (2011).

<sup>143</sup> Art. 7 Abs. 1 RAG hält fest, dass Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, einer besonderen Zulassung bedürfen und unter staatlicher Aufsicht stehen (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen). Gemäss Art. 16 Abs. 1 RAG unterzieht die Aufsichtsbehörde die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung.

<sup>144</sup> Vgl. Schneider, Stirnimann (2008), S. 857.

RAB ist in ihrer Organisation sowie in ihrer Betriebsführung selbstständig und führt eine eigene Rechnung ausserhalb der Bundesrechnung.<sup>145</sup>

Mit dem Erlass der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV) hat der Bundesrat die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) beauftragt Standards festzulegen. Die RAB verweist dabei auf national und international anerkannte Standards. Bestehen keine Standards oder sind diese unzureichend, so kann sie eigene Standards erlassen oder bestehende ergänzen oder derogieren.<sup>146</sup> Die RAB hat die anwendbaren Standards in der ASV-RAB<sup>147</sup> festgehalten. Art. 2 ASV-RAB besagt, dass Jahres- und Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des Obligationenrechts (OR) oder nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER) erstellt wurden, in Übereinstimmung mit den von der Aufsichtsbehörde anerkannten Prüfungsstandards der Schweizer Treuhand-Kammer (Schweizer Prüfungsstandards)<sup>148</sup> geprüft werden müssen.<sup>149</sup> Dieselbe Verordnung verlangt nach Art. 3 Abs. 1 ASV-RAB die Prüfung in Übereinstimmung mit den von der Aufsichtsbehörde anerkannten Prüfungsstandards des *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)<sup>150</sup>, wenn die Jahres- und Konzernrechnungen nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden.<sup>151</sup> Im Rundschreiben 1/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08) listet die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde die Schweizer Prüfungsstandards und die Prüfungsstandards des *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) auf, welche sie anerkennt.<sup>152</sup> Auf einzelnen Prüfungsstandards wird im folgenden Kapitel eingegangen.

---

<sup>145</sup> Vgl. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (2011).

<sup>146</sup> Vgl. RAV, SR 221.302.3. Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren.

<sup>147</sup> Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen vom 17. März 2008 (ASV-RAB, SR 221.302.33).

<sup>148</sup> Für weitere Informationen zu den Schweizer Prüfungsstandards siehe Kapitel 2.2.2.2.3.

<sup>149</sup> Vgl. Art. 2 ASV-RAB.

<sup>150</sup> Für weitere Informationen zum IAASB siehe Kapitel 2.2.2.1.2.

<sup>151</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 ASV-RAB.

<sup>152</sup> Vgl. Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (01/2008).

### 2.2.2.2 Prüfungsstandards

#### 2.2.2.2.1 U.S. Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) and PCAOB Auditing Standards

In den USA gibt es die *U.S. Generally Accepted Auditing Standards* (USGAAS) für nicht börsenkotierte Unternehmen und die *PCAOB Auditing Standards* für börsenkotierte<sup>153</sup> Unternehmen. Das PCAOB hat die Verantwortung für die letztgenannten Standards, während das *Auditing Standards Board* (ASB)<sup>154</sup> Standards für nicht börsenkotierten und andere Unternehmen erlässt.<sup>155</sup>

Das Auditing Standards Board erlässt folgende Standards:

- Statements on Auditing Standards (SAS)
- Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE)
- Statements on Quality Control Standards (SQCS)

Zusätzlich als Teil seines ordentlichen Prozesses, veröffentlicht es *Exposure Drafts* der vorgeschlagenen Standards. Das *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) stellt auch interpretative und andere Publikationen zur Verfügung, um das Verständnis und die Anwendung der Standards zu unterstützen.<sup>156</sup>

Das ASB hat zehn GAAS für die Abschlussprüfung entwickelt, welche als Basis für alle Prüfungsstandard (inkl. *PCAOB Auditing Standards*) gelten. Diese Standards sind in die folgenden drei Kategorien eingeteilt.<sup>157</sup>

- General Standards
- Fieldwork Standards
- Reporting Standards

Die *General Standards* geben Anleitung für den Wirtschaftsprüfer und das Wirtschaftsprüfungsunternehmen. Es wird insbesondere die Kompetenz des Wirt-

---

<sup>153</sup> Bei diesen börsenkotierten Unternehmen handelt es sich um US börsenkotierte Unternehmen und um SEC registrierte Unternehmen (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 54).

<sup>154</sup> Für weitere Informationen zum PCAOB und zum ASB siehe Kapitel 2.2.2.1.1.

<sup>155</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 52 – 53.

<sup>156</sup> Vgl. AICPA (2012).

<sup>157</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 52 – 53.

schaftsprüfers<sup>158</sup> hervorgehoben. Die *Fieldwork Standards* geben Anleitung zur Durchführung der Prüfung und zur Erlangung von Prüfungsnachweisen. Erläuterungen zur Kommunikation des Wirtschaftsprüfers und zu seinem Prüfungsurteil sind in den *Reporting Standards* enthalten.<sup>159</sup> Diese zehn GAAS sind sehr allgemein, so dass der Wirtschaftsprüfer für detailliertere Hilfestellung die *Statements on Auditing Standards* (SAS) konsultiert. Diese Standards interpretieren diese zehn GAAS und werden oft auch als GAAS bezeichnet, obwohl die SAS nicht Teil der zehn GAAS sind.<sup>160</sup>

Das ASB hat kürzlich die meisten SAS revidiert, um sich den *International Standards on Auditing* (ISA) anzunähern. Zusätzlich berücksichtigt das PCAOB die bestehenden ISA's bei der Entwicklung ihrer Standards. Daraus resultiert, dass die US Standards grösstenteils mit den ISA konsistent sind und nur aufgrund spezifischer rechtlicher Anforderungen der USA<sup>161</sup> voneinander abweichen.<sup>162</sup> Der Grundsatz der ISA's wird im folgenden Abschnitt erläutert.

#### 2.2.2.2.2 *International Standards of Auditing (ISA)*

Das IAASB erlässt folgende Standards<sup>163</sup>:

- International Standards on Auditing (ISA)
- International Standards on Review Engagements (ISRE)
- International Standards on Assurance Engagements (ISAE)
- International Standards on Related Services (ISRS)

Die *International Standards on Auditing* (ISA) sind international anerkannte Grundsätze zur Abschlussprüfung. Sie beschreiben das Rahmenkonzept, welches bei Audits

---

<sup>158</sup> Für weitere Informationen zur Kompetenz des Wirtschaftsprüfers siehe Kapitel 2.3.4.1.

<sup>159</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 44 und Arens, Elder, Beasley (2012), S. 54 – 56.

<sup>160</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 56.

<sup>161</sup> Beispielhaft hierfür zu erwähnen ist der PCAOB Standard 5, welcher die Prüfung des internen Kontrollsystems im Rahmen des finanziellen Berichterstattungsprozesses, welches vom Sarbanes-Oxley Act verlangt wird, adressiert (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 53).

<sup>162</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 53.

<sup>163</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 114.



von historischen Finanzinformationen anzuwenden ist. Die Ausführungen dazu sind in den Standards ISA 200 bis ISA 799 wiederzufinden.<sup>164</sup>

Das IAASB gab im Jahr 2003 neue Standards heraus.<sup>165</sup> Zu erwähnen ist vor allem der ISA 315 (*Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement*), welcher festhält, dass der Revisor die Geschäftstätigkeit und die Industrie des zu prüfenden Unternehmens kennen muss. Auch auf den ISA 240 (*The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements*) soll aufmerksam gemacht werden, welcher die Berücksichtigung von Betrugsrisiken vorsieht.<sup>166</sup> Nicht zu vergessen sind die daraufhin neu überarbeiteten Prüfungsstandards: der ISA 230 (*Audit Documentation*), welcher Anleitung zur Dokumentation gibt<sup>167</sup>; der ISA 220 (*Quality control for audits of historical financial information*), welcher die Qualität bei der Prüfung von historischen, finanziellen Informationen sicherstellen möchte; der ISA 330 (*The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks*), welcher das Ziel verfolgt, dass der Revisor ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise hinsichtlich der identifizierten Risiken erlangt.<sup>168</sup>

Im Jahr 2004 begann das IAASB ein umfassendes Programm, um die Klarheit der International Standards on Auditing (ISA) zu verbessern (*Clarity Project*). Am 27. Februar 2009 erreichte das *Clarity Project* seine Fertigstellung, nachdem das *Public Interest Oversight Board* seine Zustimmung für die letzten *clarified* ISA's gab.<sup>169</sup> Ziel des Projekts war eine Überarbeitung und Ergänzung der bestehenden Prüfungsstandards. Zudem sollten die ISA in eine neue, klarere Struktur überführt werden. Die *clarified* ISA folgen einem einheitlichen Aufbau mit den Abschnitten: Einleitung, Ziele, Definition, Anforderungen, Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen. Die überarbeiteten und ergänzten *International Standards on Auditing* (ISA) gelten für Prüfungen von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2009 beginnen, das heisst in den meisten Fällen für die Prüfung von Abschlüssen für das Kalenderjahr

---

<sup>164</sup> Vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 50.

<sup>165</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 429.

<sup>166</sup> Vgl. Peecher, Schwartz, Solomon (2007), S. 466.

<sup>167</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 837.

<sup>168</sup> Vgl. Bell, Peecher, Solomon (2005), S. 1 – 2 und IFAC (2009).

<sup>169</sup> Vgl. IFAC (2011).

2010.<sup>170</sup> Wirtschaftsprüfer haben weltweit nun Zugang zu 36 neuen *clarified* ISA's und einem *clarified International Standard on Quality Control* (ISQC).<sup>171</sup> Die ISA müssen für sämtliche Abschlussprüfungen in der EU seit dem 1. Januar 2007 angewendet werden. Dies geht aus der achten EU-Richtlinie über die Abschlussprüfung hervor.<sup>172</sup>

#### 2.2.2.2.3 Schweizer Prüfungsstandards (PS)

Die *clarified* ISA's sind bereits oder werden aktuell in mehr als 120 Ländern umgesetzt und erfahren eine breite Unterstützung durch supranationale Organisationen wie IOSCO, Basel Committee und die Weltbank. Die PS 2010 basieren immer noch auf dem Stand der ISA vom 30. Juni 2003. Anpassungen sind mittelfristig unausweichlich, um die Vergleichbarkeit einer Prüfung international zu gewährleisten. Der Zeitpunkt der Einführung der *clarified* ISA in der Schweiz soll die Entwicklung in der EU berücksichtigen. Als realistisch wird eine erstmalige Anwendung für die Prüfung von Abschlüssen für das Geschäftsjahr 2013 betrachtet.<sup>173</sup>

Das Konzept der PS 2010 hat sich gegenüber der Ausgabe 2004 nicht verändert. Deshalb sind in diesen nur Änderungen, welche im Rahmen der neuen Schweizer Gesetzgebung hervorgerufen wurden, berücksichtigt worden.<sup>174</sup> Im Speziellen handelt es sich hierbei um die Berücksichtigung der Änderungen des Obligationenrechts, insbesondere die neuen Bestimmungen zur Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht (Inkraftsetzung per 1. Januar 2008) und das neue Revisionsaufsichtsgesetz (Inkraftsetzung per 1. September 2007).<sup>175</sup> Die daraus folgenden wesentlichen inhaltlichen Änderungen der Schweizer Prüfungsstandards sind in den nachstehenden beiden Prüfungsstandards festgeschrieben:<sup>176</sup>

- PS 260 – Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung,
- PS 700 – Bericht des Abschlussprüfers.

---

<sup>170</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

<sup>171</sup> Vgl. IFAC (2011).

<sup>172</sup> Vgl. Helbling (2006), S. 65 – 66.

<sup>173</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

<sup>174</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010), S. III.

<sup>175</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010), S. 1.

<sup>176</sup> Vgl. Zemp, Csibi (2009), S. 916.

Auf die in die PS eingeflossenen Änderungen in der Schweizer Gesetzgebung wird im folgenden Kapitel eingegangen.

#### 2.2.2.2.4 Schweizerische Gesetzgebung

Die internationalen und nationalen Bilanzskandale und im internationalen Vergleich überholten Strukturen der schweizerischen Gesetzgebung ergaben Handlungsbedarf im schweizerischen Revisionsrecht.<sup>177</sup> Der Bundesrat beauftragte daher das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) Anfang 2003, die bis zu diesem Zeitpunkt bestandenen Vorentwürfe<sup>178</sup> zu überarbeiten. Es folgte darauf eine Totalrevision der Bestimmungen des Aktienrechts zur Revisionsstelle (Art. 727 ff. OR) sowie ein neues Bundesgesetz<sup>179</sup> über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren.<sup>180</sup>

Das Gesetz legt in Art. 727 OR fest, dass Gesellschaften, die zwei der drei Grössen – Bilanzsumme 10 Mio. CHF, Umsatzerlös 20 Mio. CHF und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt<sup>181</sup> – in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten, eine ordentliche Revision durchzuführen haben.<sup>182</sup> Art. 727b Abs. 1 OR hält fest, dass Publikumsgesellschaften als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen müssen. Zusätzlich führt derselbe Artikel aus, dass Publikumsgesellschaften Prüfungen, die nach den gesetzlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisor oder einen zugelassenen Revisionsexperten vorzunehmen sind, ebenfalls von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durchzuführen sind.<sup>183</sup> Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Durchführung

---

<sup>177</sup> Vgl. Honold (2003), S. 2 – 3.

<sup>178</sup> Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) sowie zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA).

<sup>179</sup> Revisionsaufsichtsgesetz (RAG), SR 221.302.

<sup>180</sup> Vgl. Sanwald, Behr (2004), S. 579.

<sup>181</sup> Diese Schwellenwerte werden erhöht. Ab dem 1. Januar 2012 gelten die erhöhten Schwellenwerte (neue Bilanzsumme von 20 Mio. CHF, Umsatzerlös von 40 Mio. CHF und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) (vgl. Zemp (2012)).

<sup>182</sup> Vgl. Stenz (2008), S. 898 und Art. 727 OR.

<sup>183</sup> Vgl. Art. 727b Abs. 1 OR.

einer ordentlichen Revision sind in Art. 728 OR geregelt.<sup>184</sup> Die Revisionsstelle prüft nach Art. 728a Abs. 1 OR, ob

1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
3. ein internes Kontrollsystem existiert.<sup>185</sup>

Die Revisionsstelle erstattet dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.<sup>186</sup> Der Generalversammlung erstattet sie schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision.<sup>187</sup>

Wie im Art. 727b Abs. 1 OR festgehalten ist, sind die Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) zu berücksichtigen.<sup>188</sup> Gegenstand und Zweck dieses Gesetzes sind die Regelung der Zulassung und der Beaufsichtigung von Personen (Art. 1 RAG), die:

1. Revisionsdienstleistungen erbringen.
2. Es dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.
3. Spezialgesetzliche Vorschriften bleiben vorbehalten.<sup>189</sup>

Das Revisionsaufsichtsgesetz gliedert sich in acht Abschnitte. Nach dem ersten Abschnitt, in welchem der Gegenstand des Gesetzes (Art. 1 RAG) und die wesentlichen Begriffe (Art. 2 RAG) definiert werden, folgt der zweite Abschnitt mit Erläuterungen zu den allgemeinen Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von

---

<sup>184</sup> Vgl. Art. 728 OR.

<sup>185</sup> Vgl. Art. 728a Abs. 1 OR.

<sup>186</sup> Vgl. Art. 728b Abs. 1 OR.

<sup>187</sup> Vgl. Art. 728b Abs. 2 OR.

<sup>188</sup> Vgl. Art. 727b Abs. 1 OR.

<sup>189</sup> Vgl. Art. 1 RAG.

Revisionsdienstleistungen (Art. 3 – 6 RAG).<sup>190</sup> Im folgenden Abschnitt werden diese Bestimmungen ergänzt bezüglich der Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften (Art. 7 – 10 RAG).<sup>191</sup> Die Pflichten von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wie die Wahrung der Unabhängigkeit, die Sicherung der Qualität, die Auskunftspflicht und Zutrittsgewährung der Revisionsaufsichtsbehörde und die Meldungen ihrer Zulassungsunterlagen an die Aufsichtsbehörde sind in Art. 11 bis Art. 14 des Revisionsaufsichtsgesetzes geregelt.<sup>192</sup> Die Aufsichtsbehörde entscheidet auf Gesuch über die Zulassung von Revisorinnen und Revisoren, Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.<sup>193</sup> In diesem fünften Abschnitt werden weiter die Zulassung und auch die Aufsicht der Revisionsaufsichtsbehörde über die Erbringer von Revisionsdienstleistungen geregelt.<sup>194</sup> Anschliessend folgt die Erklärung über die Amts- und Rechtshilfe, in welcher die Zusammenarbeit und Koordination mit spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden (Art. 22 RAG), der Börse (Art. 23 RAG) und anderen Behörden und ausländischen Aufsichtsgremien<sup>195</sup> behandelt wird.<sup>196</sup> Zuletzt hält das Revisionsaufsichtsgesetz die Organisation der Aufsichtsbehörde und die Strafbestimmungen fest.<sup>197</sup>

---

<sup>190</sup> Vgl. Art. 1 – 6 RAG.

<sup>191</sup> Vgl. Art. 7 – 10 RAG.

<sup>192</sup> Vgl. Art. 11 – 14 RAG.

<sup>193</sup> Vgl. Art. 15 RAG.

<sup>194</sup> Vgl. Art. 15 – 21 RAG.

<sup>195</sup> Es handelt sich insbesondere um die Zusammenarbeit mit Strafverfolgungsbehörden (Art. 24 RAG), mit Zivilgerichten (Art. 25 RAG) und ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden (Art. 26 RAG).

<sup>196</sup> Vgl. Art. 22 – 23 RAG.

<sup>197</sup> Der Abschnitt 6 des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) erläutert die Organe der Aufsichtsbehörde und deren Funktion. Der Abschnitt 7 desselben Gesetzes erlässt die Strafbestimmungen im Falle der Übertretung oder des Vergehens.

### 2.2.3 Revisionsprozess

#### 2.2.3.1 Revisionsphasen

Die Prüfungsmethodik ist heute eine eigene Wissenschaft – über das rein Handwerkliche, das darin ebenfalls einen wichtigen Platz einnimmt, hinaus.<sup>198</sup> Entsprechend besteht keine Einigkeit über die Anzahl der Phasen oder Schritte des Revisionsprozesses, was nachstehend erläutert wird.

Whittington und Pany (2001) nennen die nachfolgenden sechs fundamentalen Schritte des Revisionsprozesses:<sup>199</sup>

1. *Obtain an Understanding of internal control sufficient to plan the audit.*
2. *Determine the planned assessed level of control risk.*
3. *Design and perform additional tests of controls.*
4. *Reassess control risk and modify planned substantive tests.*
5. *Perform substantive tests and complete the audit.*
6. *Form an opinion and issue the audit report.*

Böckli (2007) hält hingegen drei Phasen des Revisionsprozesses fest und zwar die Planungsphase, die Prüfungsphase und die Schlussphase. Dabei unterscheidet er in der Prüfungsphase die verfahrensorientierten und die ergebnisorientierten Prüfungshandlungen. Erstgenannte verschaffen dem Prüfer ein Bild über die Konzeption und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und zweitgenannte unterstützen den Prüfer, Prüfungsnachweise zur Verifikation wesentlicher Aussagen des Jahresabschlusses zu erlangen.<sup>200</sup>

Knechel, Salterio und Ballou (2007) beschreiben den Audit-Prozess in vier Phasen (*Management Assertion, Audit Procedure, Audit Evidence, Auditor's Report*), welche in der genannten Reihenfolge durchgeführt werden. Sie sagen, dass der Audit-Prozess so ausgestaltet sein muss, dass die „Fairness“ der Managementziele bezüglich der Jahresrechnung beurteilt werden kann.<sup>201</sup>

---

<sup>198</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 97.

<sup>199</sup> Vgl. Whittington, Pany (2001), S. 215.

<sup>200</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 97 – 100.

<sup>201</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 59 – 60.

Auch Rittenberg, Schwieger und Johnstone (2008) gehen von einem vierphasigen Revisionsprozess aus. Die erste Phase heist „*Understand client and industry*“ und die zweite Phase trägt den Titel „*Assess risk of material misstatement by assertion for each significant component of the client’s financial and other information*“. Die dritte Phase beinhaltet „*Test of account balances and transactions*“ und die vierte Phase beendet den Revisionsprozess mit „*Assess adequacy of evidence documented and issue a report*“.<sup>202</sup>

Eilifsen, Messier, Glover und Prawitt (2010) unterteilen den Revisionsprozess in sieben Hauptphasen. Obwohl diese sieben Phasen in der gegebenen Darstellung sequentiell aufgelistet sind, wird darauf hingewiesen, dass diese Phasen iterativ und in gegenseitiger Wechselbeziehung zueinander stehen. Es handelt sich um die folgenden sieben Phasen:<sup>203</sup>

1. *Client acceptance/continuance and establishing an understanding with the client.*
2. *Preliminary engagement activity.*
3. *Plan the audit.*
4. *Consider internal control.*
5. *Audit business processes and related accounts.*
6. *Complete the audit.*
7. *Evaluate results and issue audit report.*

Die Schweizer Treuhand-Kammer<sup>204</sup> legt sich im Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung auf keine bestimmte Anzahl Phasen innerhalb des Prüfungsprozesses fest. Vielmehr wird der risikoorientierte Ansatz umschrieben und festgehalten, dass der Prüfungsansatz dem Wandel im wirtschaftlichen und technologischen Umfeld des geprüften Unternehmens Rechnung tragen muss. Es wird abschliessend erläutert, dass sich der beschriebene Prüfungsansatz an die nationalen und internationalen Vorschriften wie PS<sup>205</sup> und ISA<sup>206</sup> anlehnt.<sup>207</sup> Die detaillierten Ausführungen zur ordentlichen

---

<sup>202</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 155.

<sup>203</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 15 – 16.

<sup>204</sup> Für weitere Informationen zur Schweizer Treuhand-Kammer siehe Kapitel 2.2.2.1.3.

<sup>205</sup> Für weitere Informationen zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS) siehe Kapitel 2.2.2.2.3.

<sup>206</sup> Für weitere Informationen zu den International Standards on Auditing (ISA) siehe Kapitel 2.2.2.2.2.

<sup>207</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 97.

Revision gliedern sich jedoch nach den drei Titeln „Prüfungsplanung“, „Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren“ und „Prüfungsbeendigung“<sup>208</sup>, welche ähnlich der drei Phasen von Böckli (2007) sind.

Arens, Elder und Beasley (2012) zeigen den Revisionsprozess (siehe Abbildung 4) wiederum in einem Vier-Phasen-Modell. In der ersten Phase findet die Planung statt und die Revisionsstrategie wird festgelegt. Darauf folgt in der zweiten Phase das Testen von Transaktionen und Kontrollen. Die dritte Phase, welche dem traditionellen Audit am nächsten ist, hat die Durchführung von ergebnisorientierten Detailprüfungshandlungen inne. Der Revisionsprozess wird mit der vierten Phase und damit mit der Berichterstattung abgeschlossen.<sup>209</sup>

Werden die Inhalte der Phasen und Prozessschritte der hier erfassten Revisionsprozesse verglichen, so ist festzustellen, dass diesbezüglich Einigkeit besteht. Für die weiteren Ausführungen zu den einzelnen Prüfungsphasen wird, aufgrund seiner Aktualität, der Revisionsprozess von Arens, Elder und Beasley (2012) herangezogen. Für die detaillierte Ausführung zu den Inhalten der einzelnen Phasen wird entsprechend unterstützend weitere Literatur verwendet.

---

<sup>208</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 97 – 332.

<sup>209</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012).



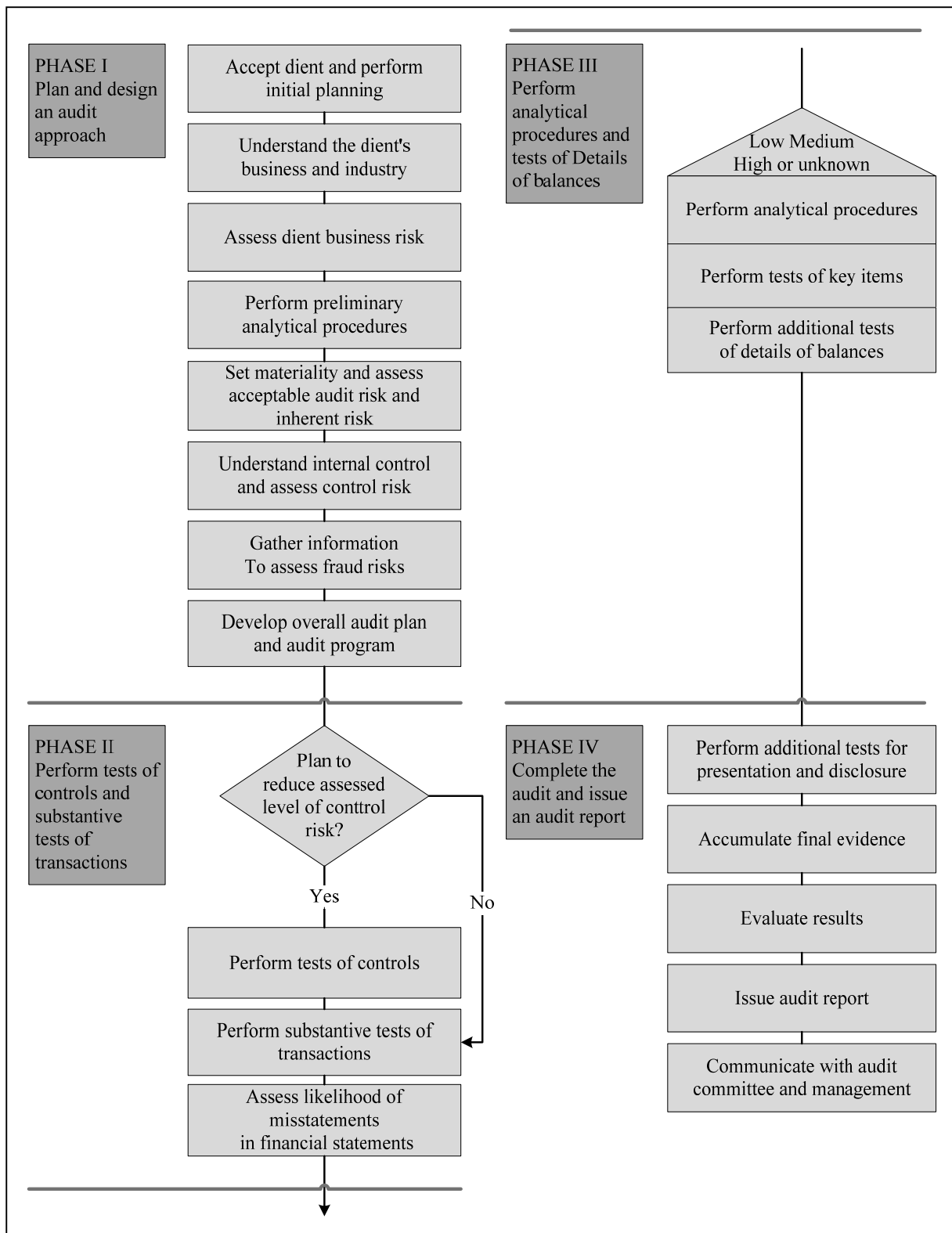


Abbildung 4: Der Revisionsprozess von heute<sup>210</sup>

<sup>210</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 445.

### 2.2.3.2 Phase 1 – Planung und Prüfungsstrategie

Die Planungsphase nach Arens, Elder, Beasley (2012) umfasst acht Schritte.

Im ersten Schritt „*Accept client and perform initial planning*“ muss der Revisor entscheiden, ob er einen neuen Kunden annehmen oder einen bestehenden Kunden weiter bedienen möchte. Er muss verstehen, weshalb der Kunde eine Revision verlangt, um Missverständnisse aus dem Weg zu räumen. Eine erste grobe Revisionsplanung, eingeschlossen ist dabei auch die Ressourcenplanung (Audit Team und Experten)<sup>211</sup>, wird erstellt.<sup>212</sup> In diesem Schritt wird der Prüfungsauftrag definiert und in einer Auftragsbestätigung festgehalten.<sup>213</sup>

Der darauffolgende Schritt „*Understand the client's business and industry*“ verlangt, dass ein umfassendes Verständnis über das Umfeld und die Geschäftstätigkeit des Kunden erlangt wird.<sup>214</sup> Dazu gehören Informationen u. a. über die Industrie, das regulatorische Umfeld, die angewendeten Rechnungslegungsstandards, Ziele und Risiken, die finanzielle Lage und das Kontrollumfeld des Unternehmens.<sup>215</sup>

Nachdem der Auditor den Prüfungsauftrag und die Gegebenheiten des Kunden verstanden hat, beurteilt er in der Phase „*Assess client business risk*“ dessen spezifisches Geschäftsrisiko. Dabei werden auch die unternehmensweiten Kontrollen berücksichtigt, welche solche Risiken abschwächen.<sup>216</sup>

Im vierten Prüfungsschritt der Phase 1 mit der Benennung „*Perform preliminary analytical procedures*“ führt der Prüfer eine Analyse der Jahresrechnung durch. In diese fallen Benchmarking-Analysen wie Vergleiche der Finanzzahlen zu den Vorjahren oder zum Budget.<sup>217</sup> Die Analyse erlaubt es dem Prüfer, anschliessend eine Einschätzung der finanziellen Situation des geprüften Unternehmens abzugeben. Sie unterstützt ihn bei der Gewinnung von Informationen zur Beurteilung der Unternehmensrisiken

---

<sup>211</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 3.2.1 (Dreidimensionale Audit Planung). Die personelle Dimension der dreidimensionalen Audit Planung bezieht sich auf diese Ressourcenplanung.

<sup>212</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 231 – 235.

<sup>213</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99 – 100.

<sup>214</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 235 – 240.

<sup>215</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 17.

<sup>216</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 240 – 241.

<sup>217</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 242 – 243.

und der Erlangung einer ersten Grundlage zur Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze.<sup>218</sup>

Diese ersten vier Schritte der Phase 1 sind im ISA 315 festgehalten. Dieser beschreibt das Ziel des Revisors hinsichtlich der Identifikation und Beurteilung von wesentlichen Falschdarstellungen aufgrund von Fehlern oder Betrug in der Jahresrechnung. Der ISA 315 erläutert, dass der Revisor dieses Ziel mit dem Verständnis über das zu prüfende Unternehmen und deren Umfeld einschliesslich des internen Kontrollsystems erreicht.<sup>219</sup>

Im fünften Schritt wird die Wesentlichkeitsgrenze bestimmt und das Audit Risiko beurteilt.<sup>220</sup> Die Bestimmung der Wesentlichkeit fällt in den Bereich des *Professional Judgements* des Revisors.<sup>221</sup> ISA 320.2 definiert die Wesentlichkeit wie folgt: „*Misstatements, including omissions, are considered to be material if they, individually or in the aggregate, could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements.*“<sup>222</sup> Zur Beurteilung des Audit Risikos wird das Audit Risiko Modell herangezogen.<sup>223</sup>

Um das Audit Risiko beurteilen zu können, muss im sechsten Schritte namens „*Understand internal control and assess control risk*“ der Revisor das Verständnis über das interne Kontrollsystem (IKS) des Prüfungskunden<sup>224</sup> erlangen.<sup>225</sup>

---

<sup>218</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 127.

<sup>219</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>220</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 270.

<sup>221</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 96.

<sup>222</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>223</sup> Das Audit Risiko wird in einer Formel dargestellt:  $AAR = PDR \times CR \times IR$  (AAR = Acceptable Audit Risk, PDR = Planned Detection Risk, CR = Control Risk, IR = Inherent Risk). Das heisst, dass das inhärente Risiko, das Kontrollrisiko und das geplante Aufdeckungsrisiko zusammen das geplante Audit Risiko ergeben (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 278 – 279).

<sup>224</sup> Für weitere Informationen zum Prüfungskunden siehe Kapitel 2.3.4.2.

<sup>225</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 310.

Zum einen hat der Abschlussprüfer bei einer ordentlichen Revision nach Art. 728a Abs. 1 OR die Existenz des (rechnungslegungsbezogenen) IKS<sup>226</sup> zu prüfen. Zum anderen ist das IKS für den Abschlussprüfer bei der Feststellung von Risiken, wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung, bei der Risikobeurteilung und bei der Durchführung von Funktionsprüfungen von Bedeutung.<sup>227</sup> In der Praxis orientiert sich das interne Kontrollsystem des Prüfungskunden oft am COSO-Rahmenkonzept (COSO = *Committee of Sponsoring Organization*).<sup>228</sup>

Im zweitletzten Schritt der Phase 1, welcher mit dem Titel „*Gather information to assess fraud risk*“ betitelt ist, geht es um die Verantwortlichkeit des Revisors zur Aufdeckung von Fehlaussagen in der Jahresrechnung aufgrund von deliktischen Handlungen.<sup>229</sup> Die Prüfungsstandards halten fest, dass das Audit Team während der Planung Diskussion darüber führen muss, „wie“ und „wo“ die Jahresrechnung aufgrund von Betrug unrichtig dargestellt sein könnte.<sup>230</sup> In der Schweiz gibt der PS 240<sup>231</sup> Anleitung zur Pflicht des Prüfers, deliktische Handlungen und Fehler in Betracht zu ziehen.<sup>232</sup>

Der achte und damit letzte Schritt der Planungsphase des Revisionsprozesses widmet sich der Erstellung des Prüfungsprogramms, welches im Wesentlichen die durchzuführenden Prüfungshandlungen, den Stichprobenumfang und den Zeitraum der Prüfungsdurchführung beinhaltet.<sup>233</sup> Das Prüfungsprogramm soll dem Prüfer eine Anleitung für die Durchführung der Prüfung geben und sicherstellen, dass keine wesentlichen durchzuführenden Prüfungshandlungen vergessen werden.<sup>234</sup>

---

<sup>226</sup> Im Rahmen der unübertragbareren Aufgaben des Verwaltungsrates (siehe Kapitel 2.1.2) ist er für das IKS verantwortlich. Die Ausgestaltung und das Monitoring des IKS werden jedoch vorwiegend an die Geschäftsleitung und das Controlling delegiert. Dabei wird den Grundsätzen der Definition des COSO meistens zugestimmt (vgl. Ruud, Isufi, Friebe (2008), S. 941).

<sup>227</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 129.

<sup>228</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 189.

<sup>229</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 356.

<sup>230</sup> Vgl. Hooks (2011), S. 243.

<sup>231</sup> Der Schweizer Prüfungsstandard PS 240 trägt den Titel „Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers“ (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>232</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010), S. 61.

<sup>233</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 424.

<sup>234</sup> Vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 253.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Wirtschaftsprüfer in der Phase 1 des BRA Ansatzes ein umfassendes Verständnis über die Geschäftstätigkeit des Prüfungskunden gewinnen muss, um dessen Geschäftsrisiken beurteilen zu können. Anschliessend evaluiert der Wirtschaftsprüfer, ob Kontrollen für die Überwachung der identifizierten Risiken existieren und ob diese geprüft werden müssen.<sup>235</sup>

### 2.2.3.3 Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen

In der zweiten Phase werden die wesentlichen Kontrollen und Transaktionen geprüft, wobei die folgenden beiden Ziele verfolgt werden:

- 1) Erhalt von Prüfungsnachweisen zu jenen Kontrollen, dessen Risiko in der Planungsphase beurteilt wurde, um dieses Kontrollrisiko zu unterstützen.
- 2) Erhalt von Prüfungsnachweisen für die Richtigkeit von Transaktionen.

Das erste Ziel wird mit dem Testen von einzelnen Kontrollen<sup>236</sup> erreicht, das zweite durch die substantive Prüfung von Transaktionen.<sup>237</sup> Es soll festgestellt werden, ob das interne Kontrollsystem bezüglich der finanziellen Berichterstattung, wie vorgesehen, funktioniert und wirksam ist. Das Design der operativen Effektivität des internen Kontrollsystems wurde schon in der Phase 1 des Revisionsansatzes beurteilt. In der Phase 2 werden nur jene Kontrollen getestet, welche bezüglich des Designs effektiv sind. Das Testen von Kontrollen<sup>238</sup>, deren Design nicht effektiv ist, wäre sinnlos und würde gegen die Prüfungseffektivität und -effizienz<sup>239</sup> sprechen.<sup>240</sup>

---

<sup>235</sup> Vgl. Gay (2002), S. 66 – 68.

<sup>236</sup> Die Ziffern ISA 330.8 bis ISA 330.17 (vgl. IFAC (2009)) erläutern, wie das Testen von Kontrollen durchzuführen ist, zu welchem Zeitpunkt dieses Testen vorgenommen werden soll und wie letztendlich der Revisor zur Beurteilung des operativen Funktionierens dieser Kontrollen gelangt.

<sup>237</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 446.

<sup>238</sup> Das Testen von Kontrollen wird auch als Funktionsprüfung bezeichnet. Funktionsprüfungen von internen Kontrollen sind gemäss ISA 330 angezeigt, wenn ein angemessenes IKS festgestellt wurde und der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich im Hinblick auf sein Prüfungsurteil auf diese internen Kontrollen (Wirksamkeit dieser Kontrollen; mittlere bis hohe Kontrollzuverlässigkeit) zu stützen (vgl. Pfaff, Ruud (2011), S. 112).

<sup>239</sup> Zur Terminologie und Definition der Prüfungseffektivität und Prüfungseffizienz siehe Kapitel 1.4.4. Für weitere Informationen zum Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffektivität und der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.2.

<sup>240</sup> Vgl. Hooks (2011), S. 40.

In der Schweiz wird die gerade erwähnte Effektivitätsprüfung des internen Kontrollsystems auch als die methodische „Berücksichtigung“ des internen Kontrollsystems bei der Festlegung des Prüfungsumfanges und bei der Durchführung der Prüfung (IKS im weiteren Sinne) beschrieben. Dieses muss als jenes verstanden werden, welches aus der betriebswirtschaftlichen Praxis seit der ersten COSO-Veröffentlichung<sup>241</sup> von 1992 weltweit heraus entwickelt worden ist. Dem gegenüber steht in der Schweiz das IKS im engeren Sinne als Prüfungsgegenstand.<sup>242</sup> Gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR prüft die Revisionsstelle, ob ein internes Kontrollsystem existiert. Danach geht es im Wesentlichen um

- die systematische Erfassung der für die Rechnungslegung relevanten Ereignisse,
- ihre Qualifizierung, Kategorisierung und Quantifizierung unter dem anwendbaren Regelwerk und
- die Dokumentation und Kontrolle der Abläufe zur Gewährleistung einer hohen Qualität der Rechnungslegung im Unternehmen.<sup>243</sup>

Im Allgemeinen wird bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes bei weltweit tätigen Unternehmen die Prüfung des IKS im weiteren Sinne verstanden und es wird von einer „*Reliance Strategy*“<sup>244</sup> gesprochen. Dies bedeutet, dass der Wirtschaftsprüfer die Absicht hat, sich auf das interne Kontrollsystem zu verlassen.<sup>245</sup>

Um das Testen von Kontrollen zu veranschaulichen, soll beispielhaft die Kontrollaktivität betrachtet werden, bei welcher eine Person der Buchhaltungsabteilung die Reihenfolge aller Dokumente für eine Kundenlieferung kontrolliert, bevor sie die entsprechende Buchung vornimmt. Das Ziel dieser Kontrolle ist es, sicherzustellen, dass alle Lieferungen korrekt verbucht werden, um damit auch die Vollständigkeit der Debitoren und des Umsatzes zu gewähren.<sup>246</sup> Zur Veranschaulichung einer Prüfung von Transaktionen kann der Verkaufsprozess herangezogen werden. Eine Transaktion

---

<sup>241</sup> Bestandteile eines IKS sind in Anlehnung an COSO: Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess der Unternehmung, rechnungslegungsbezogenes Informationssystem, Kontrollaktivitäten, Überwachung des IKS (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 130 – 131).

<sup>242</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 118.

<sup>243</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 119 und Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR.

<sup>244</sup> In der Praxis wird auch von einer kontrollbasierten Revisionsstrategie gesprochen.

<sup>245</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 197.

<sup>246</sup> Vgl. Whittington, Pany (2001), S. 216.

des Verkaufsprozesses wird mit einer Kundenbestellung ausgelöst und endet mit der Verbuchung des Debitors und des Umsatzes oder letztendlich mit dem Zahlungseingang des Kunden.<sup>247</sup>

Bei der Prüfung von Kontrollen und Transaktionen kommt der Informationstechnologie<sup>248</sup> heutzutage eine grosse Bedeutung zu. Für den Wirtschaftsprüfer sind diejenigen Bereiche der Informationstechnologie relevant, welche einen Einfluss auf die Aufbereitung und Verarbeitung rechnungslegungsbezogener Daten haben sowie Systeme, von denen über die unterstützten Geschäftsprozesse die Existenz des Unternehmens abhängt.<sup>249</sup>

Kommt der Wirtschaftsprüfer am Ende der Phase 2 zur Beurteilung, dass das interne Kontrollsystem adäquat funktioniert, so benötigt er weniger Prüfungsnachweise im Verlauf der weiteren Prüfung, als wenn er das interne Kontrollsystem als ineffektiv bewerten müsste. Deshalb ist die Phase 2 im Rahmen des Business Risk Audit Ansatzes sehr wichtig.<sup>250</sup>

#### 2.2.3.4 Phase 3 – Prüfungsdurchführung

Das Ziel der dritten Phase ist es, zusätzlich genügend Prüfungsnachweise zu erhalten, um zur Schlussfolgerung zu gelangen, dass Positionen der Jahresrechnung und die Anhangsangaben dazu korrekt sind. Der Inhalt und der Umfang der Prüfungshandlungen hängen im Wesentlichen von den Erkenntnissen der vorhergehenden Phasen 1 und 2 ab. Es gibt zwei Hauptkategorien von Prüfungshandlungen, welche in der Phase 3 zur Anwendung kommen:

- Analytische Prüfungshandlungen, welche die Angemessenheit von Transaktionen und Positionen der Jahresrechnung insgesamt beurteilen.
- Einzelfallprüfungen stellen Tests dar, um monetäre Falschdarstellungen in der Jahresrechnung zu identifizieren.<sup>251</sup>

---

<sup>247</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 431.

<sup>248</sup> Für weitere Informationen zur Informationstechnologie siehe Kapitel 2.3.4.3.

<sup>249</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 157.

<sup>250</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 25.

<sup>251</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 446.

Bei den analytischen Prüfungshandlungen wird ein Vier-Phasen-Konzept angewendet. In der ersten Phase bildet der Wirtschaftsprüfer seine Erwartungen<sup>252</sup> hinsichtlich der Entwicklung und der Höhe der zu untersuchenden Jahresrechnungsposition.<sup>253</sup> Die Informationen zur Konkretisierung der Vergleichsgrösse<sup>254</sup> können unterschiedlichen Ursprungs sein. Nebst finanziellen Unterlagen wie Zwischenabschlüsse und Budgets eignen sich hierfür auch Protokolle von Sitzungen der Geschäftsleitung und des Verwaltungsrates, Presseartikel und Branchenstudien.<sup>255</sup> In der zweiten Phase vergleicht der Wirtschaftsprüfer seine Erwartungen mit den tatsächlichen verbuchten Werten der zu prüfenden Jahresrechnung. Die Prüfungseffizienz und -effektivität<sup>256</sup> hängen von der Kompetenz des Wirtschaftsprüfers<sup>257</sup> ab, inwieweit er fähig ist, Falschdarstellungen von Finanzdaten zu erkennen. Der Wirtschaftsprüfer muss die Höhe der Abweichung vom tatsächlichen zum erwarteten Wert in Erwägung ziehen. Er muss beurteilen, ob die Differenz wesentlich ist oder nicht.<sup>258</sup> In der dritten Phase des Konzepts zu den analytischen Prüfungshandlungen untersucht er die Differenzen, welche er als wesentlich erachtet. Umso präziser die Erwartung des Wirtschaftsprüfers ist, desto grösser ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Differenz eine mögliche Falschdarstellung in der Jahresrechnung in sich birgt. In der vierten Phase beurteilt er den Einfluss der identifizierten Differenzen auf die zu prüfende Jahresrechnung.<sup>259</sup> Der ISA 520 hält in der Ziffer 6 fest, dass der Revisor nicht nur während der Prüfungsdurchführung, sondern auch gegen Ende der Revision analytische Prüfungshandlungen anwenden

---

<sup>252</sup> Erwartungen sind die Schätzungen des Wirtschaftsprüfers bezüglich der verbuchten Transaktionen und resultierenden Kennzahlen (vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 322).

<sup>253</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 322.

<sup>254</sup> Prüfungstechniken für analytische Prüfungen sind bspw. Vorjahresvergleiche, Budgetvergleiche, Trendanalysen, Branchenvergleiche, Benchmarking oder Kennzahlenanalysen. Für die Branchenstrukturanalyse wird oft das Fünf-Kräfte-Modell von Porter verwendet (vgl. Treuhand-Kammer (2009)). Dieses Modell besagt, dass folgende Faktoren einen Einfluss auf die Wettbewerbsintensität einer Branche haben: Konkurrenten, Lieferanten, Kunden, neue Anbieter und Substitute (vgl. Porter (2004)).

<sup>255</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 209.

<sup>256</sup> Zur Terminologie und Definition der Prüfungseffektivität und Prüfungseffizienz siehe Kapitel 1.4.4. Für weitere Informationen zum Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffektivität und der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.2.

<sup>257</sup> Für weitere Informationen zur Kompetenz des Wirtschaftsprüfers siehe Kapitel 2.3.4.1.

<sup>258</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 323.

<sup>259</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 324.



soll, um eine abschliessende Beurteilung zu erhalten, ob die Jahresrechnung mit seinem Verständnis über den Prüfungskunden konsistent ist.<sup>260</sup>

Bei Einzelfallprüfungen handelt es sich um die detaillierte Prüfung der Darstellung buchhalterischer Sachverhalte. Auch mit Einzelfallprüfungen verfolgt der Abschlussprüfer das Ziel, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise auf Aussageebene<sup>261</sup> zu erlangen. Die häufigsten Arten von Prüfungstechniken der Einzelfallprüfung sind:

- die Belegprüfung,
- die rechnerische Prüfung,
- die Abstimmungs- und Übertragungsprüfung,
- die kritische Durchsicht,
- das Aktenstudium,
- die Befragung, die Besichtigung und die Beobachtung.<sup>262</sup>

Die drei letztgenannten Prüfungstechniken kommen bspw. insbesondere bei der Inventuraufnahme (ISA 501.4 – ISA 501.8)<sup>263</sup> zum Tragen. Zusätzlich ist die Einholung von Bestätigungen Dritter, die für verschiedene Situationen im Rahmen der Prüfung als Prüfungsnachweise herangezogen werden können (z. B. für die Prüfung von Kundenforderungen, Lieferantenverbindlichkeiten, Bankguthaben und -verbindlichkeiten), zu den Einzelfallprüfungen zu zählen.<sup>264</sup>

Die Einzelfallprüfungen werden meistens nach dem Bilanzstichtag durchgeführt. Möchte der Kunde die geprüfte Jahresrechnung kurz nach dem Bilanzstichtag publi-

---

<sup>260</sup> Vgl. ISA 520.6, IFAC (2009).

<sup>261</sup> Gemäss der Schweizer Treuhand-Kammer sind Aussagen im Abschluss explizite und implizite Aussagen, Behauptungen, Versicherungen und Erklärungen der Unternehmensleitung, die sich in der zu prüfenden Jahresrechnung widerspiegeln. Die Systematik der Aussagen gliedert sich in die folgenden drei Kategorien, zu welchen die Aussagen in Klammern festgehalten sind: a) Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen (Eintritt, Vollständigkeit, Richtigkeit, Periodenabgrenzung, Kontozuordnung), b) Kontensalden (Vorhandensein, Rechte und Verpflichtungen, Vollständigkeit, Bewertung und Zuordnung), c) Angaben und Ausweis (Eintritt sowie Rechte und Verpflichtungen, Vollständigkeit, Kontozuordnung und Verständlichkeit, Richtigkeit und Bewertung) (vgl. Treuhand-Kammer (2009) S. 193 – 197).

<sup>262</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 210 – 216.

<sup>263</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>264</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 212 – 213.

zieren, so werden die zeitintensiven Einzelfallprüfungen teilweise vor den Bilanzstichtag auf einen Zwischenabschlusstichtag durchgeführt. Entsprechend muss für die Prüfung der Position zum Bilanzstichtag ein sogenannter Rollforward vom Zwischenabschlusstichtag zum Jahresabschlusstichtag durchgeführt werden. Einzelfallprüfungen vor dem Bilanzstichtag erzielen einen tieferen Grad an Zusicherung und werden deshalb nur bei einem effektiven internen Kontrollsystem durchgeführt.<sup>265</sup>

#### 2.2.3.5 Phase 4 – Prüfungsabschluss und Berichterstattung

In der letzten Phase des Business Risk Audit Ansatzes beurteilt der Wirtschaftsprüfer die erhaltenen Prüfungsnachweise und vergleicht diese mit der von der Geschäftsleitung erstellten Jahresrechnung. In dieser Phase reflektiert der Wirtschaftsprüfer seine Entscheidungen, welche er bezüglich der zu beurteilenden Risiken, des internen Kontrollsystems und der erlangten Prüfungsevidenz getroffen hat. Zusätzlich berücksichtigt er die vom Kunden angewendeten Rechnungslegungsstandards und bewertet insgesamt die Qualität der geprüften Jahresrechnung.<sup>266</sup> Neben dem Rückblick auf die Phasen 1 bis 3 führt er folgende Prüfungshandlungen bezüglich der Jahresrechnung als Ganzes durch:

- finale analytische Prüfungshandlungen,<sup>267</sup>
- Durchsicht der Prüfungsdokumentation,<sup>268</sup>

---

<sup>265</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 446 – 447.

<sup>266</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 612 – 613.

<sup>267</sup> Analytische Prüfungshandlungen am Ende der Prüfung dienen grundsätzlich nicht dazu, zusätzliche Prüfsicherheit zu erlangen. Diese sollen vielmehr den Abschlussprüfer unterstützen, auch zuvor nicht identifizierte Risiken einer wesentlichen falschen Angabe in der Jahresrechnung zu erkennen. Zusätzlich können die Ergebnisse daraus von Nutzen für die Gespräche mit der Unternehmensleitung und dem Audit Committee sein (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 318 – 319).

<sup>268</sup> Das Vieraugenprinzip ist während der Revision durch den Mandatsleiter gewährleistet, indem er eine begleitende Durchsicht der Prüfungsdokumentation vornimmt. Vor dem Abschluss der Revision stellt die Durchsicht der Prüfungsdokumentation sicher, dass sämtliche relevanten Prüfungsergebnisse zusammengetragen worden sind. Diese Durchsicht soll zusätzlich zur Qualitätssicherung und Überprüfung der Vollständigkeit der durchgeführten Prüfungsarbeiten dienen (vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 661).

- Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung,<sup>269</sup>
- Erhalt der Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung,
- Lesen von Informationen des Jahresberichts zur Sicherstellung der Konsistenz mit der Jahresrechnung,<sup>270</sup>
- Beurteilung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag.<sup>271</sup>

Nachdem alle Prüfungsnachweise für den Abschluss der Prüfung erlangt wurden, muss der Wirtschaftsprüfer entscheiden, welcher Revisionsbericht adäquat ist. Dies ist besonders wichtig, da dieser meist das einzige Dokument ist, welches die Benutzer<sup>272</sup> im ganzen Revisionsprozess zu sehen bekommen. Bei den meisten Prüfungen wird ein Revisionsbericht mit einem uneingeschränkten Prüfungsurteil ausgestellt. Abweichungen vom Standardwortlaut werden vor der Ausstellung des Revisionsberichtes oft mit internen Experten der Revisionsfirma ausführlich besprochen.<sup>273</sup>

Neben der genannten primären externen Kommunikation der Revisionsstelle in Form des Revisionsberichtes erfolgt meistens auch eine interne Kommunikation an die Geschäftsleitung oder den Verwaltungsrat.<sup>274</sup> Börsenkotierte Unternehmen verfügen meistens über ein Audit Committee, welches für die finanzielle Berichterstattung die Verantwortung trägt. Entsprechend werden Resultate der Revision, Feststellungen zur Rechnungslegung und Ergebnisse aus der Prüfung des internen Kontrollsystems in Form eines Management Letters mitgeteilt.<sup>275</sup> Die Kommunikation an den Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung erfolgt häufig nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich im Rahmen einer Schlussbesprechung. Diese dient zur mündlichen Erläuterung der Prüfungsfeststellungen seitens des Prüfers. Sie bietet weiter die Plattform für den Kunden, seine Stellungnahme zu den erörterten Punkten abzugeben.<sup>276</sup>

---

<sup>269</sup> Die Annahme der Fortführungsfähigkeit ist ein Grundprinzip, welchem bei der Erstellung der Jahresrechnung Folge geleistet wird. Bei gegebener Fortführungsfähigkeit erfolgt die Bilanzierung, Bewertung und Darstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unter der Annahme, dass das Unternehmen seine Tätigkeit fortführen kann und will (vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 534).

<sup>270</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 448.

<sup>271</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 319 – 323.

<sup>272</sup> Für weitere Informationen zu den Benutzern siehe Kapitel 2.1.

<sup>273</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 796.

<sup>274</sup> Für weitere Informationen zur Geschäftsleitung oder den Verwaltungsrat siehe Kapitel 2.1.

<sup>275</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 679 – 683.

<sup>276</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 332.

## 2.3 Prüfungseffizienz

### 2.3.1 *Forschung im Bereich der Prüfungseffizienz*

Die Zunahme der Konkurrenzsituation auf dem Revisionsmarkt Ende der 1980er- und Anfang der 1990er-Jahre mit dem Ziel, Revisionsmandate zu gewinnen und bestehende Kunden zu behalten, führte zur intensiven Betonung der Prüfungseffizienz.<sup>277</sup> Der BRA Ansatz wurde daraufhin Mitte der 1990er-Jahre ins Leben gerufen und versprach Kosteneffizienz, welche er leider nicht erreichte. Hinzu kommt, dass während der florierenden Wirtschaftsphase in den 1990er-Jahren die Option, Umsatz zu generieren, als viel lukrativer erschien, als weiter Effizienz einzusparen.<sup>278</sup> In dieser Phase, als das Wirtschaftsleben immer komplexer, globaler, integrierter und technologiebasierter wurde, haben die Revisionsfirmen möglicherweise angefangen, mit der Effektivität<sup>279</sup> zu spielen. Das legte vermutlich die Basis für die Audit Skandale zehn Jahre später.<sup>280</sup>

Obwohl das allgemeine Interesse am Thema der Prüfungseffizienz stetig zunahm, gibt es wenige theoretische Modelle, welche diese ins Zentrum der Betrachtung rückten. Entsprechend sind wenige empirische Untersuchungen zu diesem Thema vorhanden. In Studien zur Prüfungseffizienz wurde diese stets mit minimierenden Kosten und minimierenden Ausgaben verbunden. Nur wenige Untersuchungen haben die Prüfungseffizienz als ein Performance-Kriterium betrachtet.<sup>281</sup> Die Studie von McDaniel (1990) befasst sich mit dem Einfluss des Zeitdrucks und der Struktur des Prüfungsprogramms auf die Audit-Performance. Die Prüfungseffektivität wurde mit der Anzahl und dem Umfang erlangter Prüfungsnachweise im Verhältnis zum verfügbaren oder optimalen Prüfungsnachweisumfang bewertet. Die Prüfungseffizienz wurde als Prüfungseffektivität pro Zeiteinheit gemessen, welche für die Erlangung der Prüfungsnachweise aufgewendet wurde. Die wesentlichen Feststellungen der Studie zeigen auf, dass ein hoher Zeitdruck und ein gut strukturiertes Prüfungsprogramm die Prüfungseffizienz

---

<sup>277</sup> Vgl. Urbancic (1985), S. 182.

<sup>278</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 445.

<sup>279</sup> Mit der Effektivität wird die Prüfungsqualität verstanden. Für weitere Ausführungen zur Begriffsdefinition siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>280</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 387.

<sup>281</sup> Vgl. Pincus, Bernardi, Ludwig (1999), S. 121.

steigern kann.<sup>282</sup> Apostolou, Pasewark und Stawser (1993) definierten die Prüfungseffizienz als prozentuale Abweichung der aufgewendeten Zeit im Verhältnis zur budgetierten Zeit für die vorgegebenen Prüfungshandlungen. Die Studie untersuchte den Einfluss des Verhaltens der Prüfungs- oder Mandatsleiter auf die Prüfungseffizienz. Es zeigte sich, dass sich Teamverhalten und Kooperation als auch Disziplin positiv auf die Steigerung der Prüfungseffizienz auswirken.<sup>283</sup>

Andere Studien, welche die Prüfungseffizienz nicht als Audit-Performance, sondern als minimierende Aufwendungen definierten, liessen bestimmte Rückschlüsse auf die Prüfungseffizienz zu.<sup>284</sup> Beispielweise folgerte Wright (1988), dass sich das Abstützen auf die Prüfungsunterlagen des Vorjahres negativ auf die Prüfungseffizienz auswirkt.<sup>285</sup> Davis (1996) untersuchte, inwiefern die Erfahrung des einzelnen Prüfers auf die Entscheidungsfindung und letztendlich die Einschätzung des Prüfungsrisikos Einfluss hat. Das Resultat der Studie zeigte, dass erfahrenere Wirtschaftsprüfer zielgerichtet Informationen auswählen und verarbeiten und in kürzerer Zeit zu ihrer Beurteilung und Schlussfolgerung (*Professional Judgement*) gelangen.<sup>286</sup> Der Steigerung der Kosteneffizienz haben sich auch Dutta und Graham (1998) angenommen und einen kosteneffizienten Ansatz entwickelt, bei welchem die bestehenden Modelle in Bezug auf Risiko und Wesentlichkeit erweitert wurden.<sup>287</sup>

Die meisten Studien diskutieren die Thematik des Zielkonflikts zwischen Prüfungseffizienz und Prüfungseffektivität, jedoch geht keine vertieft auf diese *Trade-off*-Problematik ein.<sup>288</sup> Diesem Zielkonflikt wird im folgenden Kapitel nähere Beachtung geschenkt.

---

<sup>282</sup> Vgl. McDaniel (1990), S. 267 – 285.

<sup>283</sup> Vgl. Apostolou, Pasewark, Stawser (1993), S. 110 – 122.

<sup>284</sup> Vgl. Pincus, Bernardi, Ludwig (1999), S. 122.

<sup>285</sup> Vgl. Wright (1988), S. 595 – 605.

<sup>286</sup> Vgl. Davis (1996), S. 16 – 36.

<sup>287</sup> Vgl. Dutta, Graham (1998), S. 151 – 153.

<sup>288</sup> Vgl. Pincus, Bernardi, Ludwig (1999), S. 122.

### 2.3.2 Zielkonflikt zur Prüfungseffektivität

Bedard, Gopi und Vijayalakshmi (1991) haben den Zielkonflikt des Revisors zwischen Prüfungseffizienz und -effektivität erkannt und darauf ein multiples Entscheidungskriterium-Modell entwickelt, welches diesen *Trade-off* zwischen Risiko und Kosten berücksichtigt.<sup>289</sup> Über die Implementierung dieses Modells in den Revisionsansatz wird im genannten Paper keine Diskussion geführt. Auch Robertson und Rouse (1994) beschäftigten sich mit der Herausforderung, die Prüfungseffizienz im Einklang mit der Prüfungseffektivität zu steigern und fokussierten sich auf eine neue Methode des Stichprobenverfahrens für das ergebnisorientierte Testen, welches insbesondere Teil der Phasen zwei und drei des Revisionsansatzes<sup>290</sup> ist.<sup>291</sup>

Im Jahre 1998 äusserte sich der Präsident der SEC, Arthur Levitt, mit Bedenken über die Effektivität des Revisionsprozesses in Bezug zu den vergangenen Buchhaltungsskandalen. Daraufhin wurde ein Gremium des *Professional Oversight Board's* (POB) nominiert, mit dem Ziel zu untersuchen, wie Revisionen durchgeführt werden. Die sich dauernd ändernde Umwelt und die Erwartungslücke zwischen Bilanzleser und Wirtschaftsprüfer waren die grössten Bedenken des Gremiums, welche zur Untersuchung antrieben. Der schnelle Technologiewandel hat Revisionsfirmen dazu gedrängt, ihren Revisionsansatz zu überdenken und den technologischen Fortschritt zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu nutzen. Dabei stellte sich die Frage, ob mit der Steigerung der Prüfungseffizienz die Prüfungseffektivität gesenkt wurde. Das Resultat des Gremiums fiel in dem Sinne positiv aus, als dass die Aussage, dass Revisionen nicht effektiv ausgeführt würden, nicht bestätigt werden konnte. Nichtsdestotrotz sorgte sich das Gremium darum, dass die Revisionsindustrie mit dem schnellen Wandel der Umwelt nicht Schritt halten konnte. Deshalb hat es auch einige Empfehlungen<sup>292</sup>

---

<sup>289</sup> Vgl. Bedard, Gopi, Vijayalakshmi (1991), S. 293.

<sup>290</sup> Für weitere Informationen zum Revisionsprozess siehe Kapitel 2.2.3.

<sup>291</sup> Vgl. Robertson, Rouse (1994), S. 35.

<sup>292</sup> Die Empfehlungen des Gremiums können in drei Themengebiete unterteilt werden: 1) das ASB soll die Prüfungsstandards weiter spezifizieren und ausführen, 2) Wirtschaftsprüfungsunternehmen benötigen eine umfassende Revisionsmethode, welche auf den Prüfungsstandards basiert, 3) Die Prüfungsqualität soll durch „Peer-Reviews“ weiter erhöht werden (vgl. Blum, Steinberg (2000), S. 17).

abgegeben, welche zusammenfassend die Regulierung und Überwachung der Revisionsbranche in den folgenden Jahren bis heute erhöht haben.<sup>293</sup>

Nicht nur der Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffektivität und -effizienz fordern den Wirtschaftsprüfer bei der Anwendung des BRA Ansatzes heraus. Auch die Anwendung selbst stellt Herausforderungen an den Wirtschaftsprüfer. Eine nicht angemessene Anwendung des BRA Ansatzes kann zu einer ineffektiven Prüfung, aber auch zu Prüfungseffizienzen führen. Auf die letztgenannte Thematik wird im folgenden Kapitel eingegangen.

### 2.3.3 Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes

Es gibt Prüfungsmandate, bei welchen im Vergleich zu den Vorjahren der Zeitaufwand zugenommen hat. Diese Entwicklung kann teilweise mit der Komplexität der Rechnungslegung erklärt werden. Andererseits lässt die in vergangener Zeit zugenommene Wahrscheinlichkeit von Rechtsfällen den Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit mit zusätzlicher und erhöhter Aufmerksamkeit und Sorgfalt ausüben. Jedoch gibt es auch Prüfungsmandate, bei welchen nach der Berücksichtigung der genannten Punkte der Zeitaufwand zugenommen hat und dies ist auf Ineffizienzen zurückzuführen. Es gibt drei Punkte, welche bei der Anwendung des BRA Ansatzes Ineffizienzen auftreten lassen.<sup>294</sup>

#### 1. Flexibilität des Revisionsansatzes

Die Prüfung wird oft in der Weise wahrgenommen, dass diese sich vorwiegend mit dem Ausfüllen von Checklisten, dem Überprüfen der Einhaltung von Gesetzen und Richtlinien, der Durchführung von substantiven Tests und dem Abbilden von Systemen und Prozessen beschäftigt. Die meisten Prüfungsfirmen stellen für die Dokumentation<sup>295</sup> Standardvorlagen (Templates) zur Verfügung, welche unterstützend wirken sollen. Die Revision sollte so durchgeführt werden, dass die Vorlage für die Dokumentation der Revision verwendet wird und nicht umgekehrt, die Revision in dem Sinne

---

<sup>293</sup> Vgl. Blum, Steinberg (2000), S. 16 und für weiter Informationen zur Post-Enron-Ära siehe Kapitel 2.2.1.2.

<sup>294</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 18.

<sup>295</sup> Für weitere Informationen und Anforderungen zur Dokumentation siehe ISA 230 (*Audit Documentation*) (vgl. IFAC (2009)).

durchzuführen, um die Vorlage auszufüllen. Der Revisionsansatz<sup>296</sup> muss folglich flexibel sein und auf die vorherrschenden Verhältnisse des Mandats angepasst werden.<sup>297</sup>

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten, den BRA Ansatz anzuwenden: einerseits indem die kontrollbasierte Prüfungsstrategie und andererseits die substantive Prüfungsstrategie gewählt wird.<sup>298</sup> Erstgenannte beinhaltet das Testen von und Abstützen auf Kontrollen, um die substantiven Prüfungshandlungen zu reduzieren. Zweitgenannte Prüfungsstrategie konzentriert sich auf das substantive Prüfen von Informationen der Jahresrechnung, während auf die Beurteilung und Bewertung des internen Kontrollsystems weitgehend verzichtet wird.<sup>299</sup>

Für die Anwendung des BRA Ansatzes bedeutet dies, dass in erster Linie die richtige Prüfungsstrategie gewählt werden muss. In zweiter Linie muss entsprechend der Prüfungsstrategie ein angemessener Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen gewählt und die notwendige Dokumentation festgelegt werden.

## 2. *Verbindung zwischen den Revisionsphasen*

In Anknüpfung an die richtige Wahl der Prüfungsstrategie folgt deren Anwendung. Das Defizit des BRA Ansatzes diesbezüglich liegt im Fehlen der Verbindung zwischen den evaluierten Geschäftsrisiken mit der Jahresrechnung. Diese Implementierungsherausforderung ist noch nicht bewältigt.<sup>300</sup> Ein Testen von Kontrollen, auf welche sich der Prüfer nicht abstützt, und substantives Testen beim Vorhandensein eines wirksamen Kontrollsystems sind Beispiele für dieses „*Linkage*“-Problem.<sup>301</sup>

Curtis und Turley (2007) halten fest, dass der BRA Ansatz nur wenige Module der Planungsphase direkt mit der Jahresrechnung verknüpft, sondern dass diese eher rund um die Geschäftstätigkeit und die Risiken des Unternehmens angesammelt sind. Des

---

<sup>296</sup> Für weitere Informationen zum Revisionsansatz siehe Kapitel 2.2.3 (Revisionsprozess).

<sup>297</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 18.

<sup>298</sup> Für weitere Informationen zur kontrollbasierten und substantiven Prüfungsstrategie siehe Kapitel 2.2.3.3 (Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen).

<sup>299</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 18 – 19.

<sup>300</sup> In Anlehnung an Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 409 – 438, Knechel (2007), S. 383 – 408 und Curtis, Turley (2007), S. 439 – 461.

<sup>301</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 21.



Weiteren sagen sie, dass unter dem traditionellen Revisionsansatz primär die Risiken in Bezug auf die Jahresrechnung evaluiert wurden und damit eine definierte und endliche Anzahl Risiken existieren, während der BRA Ansatz fast ein Universum von Risiken einschliesst.<sup>302</sup> Einher mit der Argumentation von Curtis und Turley (2007) geht jene von Knechel (2007), welcher behauptet, dass grösstenteils die Verbindung zwischen den Geschäftsrisiken und den Audit Risiken sehr vage ist und dass mit geringer Wahrscheinlichkeit der Revisor diese Verbindung gemacht hat.<sup>303</sup>

### 3. Planung und Überwachung

Carscallen (1982) vertritt die Position, dass alle wichtigen Entscheidungen bezüglich der Prüfungseffizienz aufgrund von Erfahrungen und *Professional Judgement* gefällt werden müssen. In der Praxis kommt es jedoch vor, dass diese Entscheidungen nicht oder von den falschen Personen getroffen werden. Deshalb ist es wichtig, dass die Planung von erfahrenen Wirtschaftsprüfern vorgenommen wird.<sup>304</sup> Eine saubere Planung und Überwachung, welche von kompetenten Wirtschaftsprüfern<sup>305</sup> durchgeführt wird, wirkt sich folglich positiv auf die Prüfungseffizienz aus.<sup>306</sup>

Nachdem aufgezeigt wurde, welche Ineffizienzen hauptsächlich bei der Anwendung des BRA Ansatzes auftreten können, werden die Einflussfaktoren erläutert, welche möglicherweise zu diesen Ineffizienzen führen können. Die Zielgrösse der Wirtschaftlichkeit (Effizienz)<sup>307</sup> wird von verschiedenen Faktoren beeinflusst. Ausgehend von der Definition des Prüfungsauftrages, spielt der *Wirtschaftsprüfer*<sup>308</sup> selbst und der *Prüfungskunde*<sup>309</sup> eine zentrale Rolle, da beide Parteien stark in den Prüfungsprozess involviert sind. Die Bedeutung der *Informationstechnologie* hat in den vergangenen

---

<sup>302</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 448 – 449.

<sup>303</sup> Vgl. Knechel (2007), S. 393.

<sup>304</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 21.

<sup>305</sup> Für weitere Informationen zur Kompetenz des Wirtschaftsprüfers siehe Kapitel 2.3.4.1.

<sup>306</sup> Vgl. Dennis (2000), S. 65 – 68.

<sup>307</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99.

<sup>308</sup> Das Prüfungsurteil kann nicht absolut, sondern lediglich hinreichend sein. Sowohl die Tatsache, dass viele Entscheidungen des Abschlussprüfers Ermessensfragen sind, als auch die Notwendigkeit, bestimmte Prüfungen auf Stichprobenbasis durchzuführen, lassen ein absolut sicheres Prüfungsurteil nicht zu (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99).

<sup>309</sup> Der zu prüfende Jahresabschluss wird von der Unternehmensleitung erstellt. Dieser Abschluss spiegelt die unternehmensspezifischen Gegebenheiten des Prüfungskunden wider (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99).

Jahren zugenommen und entsprechend auch für den Wirtschaftsprüfer selbst und das geprüfte Unternehmen.<sup>310</sup> Diese drei Einflussfaktoren werden im folgenden Kapitel erläutert.

### 2.3.4 Einflussfaktoren

#### 2.3.4.1 Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers

Ein Wirtschaftsprüfer muss bestimmte Anforderungen an *Ausbildung* und *Fachpraxis* nachweisen können. Eine Person, welche Wirtschaftsprüfer werden möchte, muss sich in dem Land, in welchem sie diesen Beruf ausüben möchte, über die spezifischen Anforderungen erkundigen.<sup>311</sup> In der Schweiz sind diese Anforderungen im Revisionsaufsichtsgesetz geregelt.<sup>312</sup> Art. 4 Abs. 2 lit. a RAG hält fest, dass eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer die Anforderungen für die Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte erfüllen, sofern ein unbescholtener Leumund nachgewiesen werden kann. Für andere Ausbildungsgänge ist die Dauer und Art der Fachpraxis im Art. 4 Abs. 2 RAG näher umschrieben.<sup>313</sup>

Die *Ausbildung* zum dipl. Wirtschaftsprüfer besteht aus drei Modulen in den Fächern Rechnungslegung und Corporate Finance, Audit und Steuern und Recht. Die Ausbildung wird mit der eidgenössischen Prüfung, welche „Professional Judgement“ bezeichnet wird, abgeschlossen.<sup>314</sup> Auch die Anforderungen an die Fachpraxis beziehen sich auf die genannten Themengebiete. Art. 4 Abs. 4 RAG sagt, dass die Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des *Rechnungswesens* und der *Rechnungsrevision* erworben sein muss.<sup>315</sup>

Neben der Ausbildung und Fachpraxis muss der Wirtschaftsprüfer auch über ein vertieftes Wissen über die spezifische *Industrie* und *Branche* besitzen, in welcher sich sein Prüfungskunde bewegt.<sup>316</sup> Wirtschaftsprüfer können mit spezifischem Wissen

---

<sup>310</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 157.

<sup>311</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 37.

<sup>312</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 55.

<sup>313</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 2 RAG.

<sup>314</sup> Vgl. Akademie der Treuhand-Kammer (2011).

<sup>315</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 4 RAG.

<sup>316</sup> Vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 20.

über die Industrie des Revisionskunden<sup>317</sup> einen Beitrag zur Effizienzsteigerung im Entscheidungsprozess ganz allgemein während der Revisionstätigkeit leisten.<sup>318</sup> Nicht nur die Effizienz einer Prüfung wird dadurch beeinflusst, ebenso muss eine effektive Revision wissens- und industriebasierend sein.<sup>319</sup> Hinzukommt, dass die Fort- und Weiterbildung zur Erhaltung des Standes der fachlichen Qualifikation ein Muss sind.<sup>320</sup>

Zusätzlich zur fachlichen Kompetenz muss der Wirtschaftsprüfer die Fähigkeit besitzen, Arbeiten den Prüfungsmitarbeitern zuzuweisen<sup>321</sup> und zu delegieren<sup>322, 323</sup>. Der Faktor Mensch spielt eine wichtige Rolle, wenn es um die Steigerung der Prüfungseffizienz geht. Insbesondere die Notwendigkeit einer angenehmen Teamatmosphäre, einer offenen Kommunikation und der Motivation sowie der respektvolle Umgang im Revisionsteam sind hervorzuheben.<sup>324</sup> Diese Fähigkeiten werden mit den Begriffen *Projektmanagement-* und *Führungskompetenz* betitelt.

Die Tabelle 2 stellt die erläuterten Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers zusammenfassend dar.

<b>Fachkompetenzen</b>	<b>andere Kompetenzen</b>
Rechnungslegung und Finanzwesen	Industrie- und Branchenkompetenz
Revisionsmethodik	Projektmanagementkompetenz
Steuern und Recht	Führungskompetenz

*Tabelle 2: Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers<sup>325</sup>*

<sup>317</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 2.2.3.2 (Phase 1 – Planung und Prüfungsstrategie) und Kapitel 2.3.4.2 (Prüfungskunde).

<sup>318</sup> Vgl. Moroney (2007) und Bedard, Gopi und Vijayalakshmi (1991).

<sup>319</sup> Vgl. Winograd, Gerson, Berlin (2000), S. 177.

<sup>320</sup> Vgl. Helbling (2001), S. 22.

<sup>321</sup> PS 220.6 Ziff. c hält fest, dass Arbeiten jenen Prüfungsmitarbeitern zugewiesen werden müssen, die den Grad an fachlicher Ausbildung und Können haben, welche im Einzelfall erforderlich sind (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>322</sup> PS 220.6 Ziff. d sagt, dass Anleitung, Überwachung und Durchsicht von Arbeiten auf allen Ebenen genügen müssen, um sicherzustellen, dass die Arbeiten vertretbaren Qualitätsstandards entsprechen (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>323</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2010), S. 40 – 41. Siehe zusätzlich die Ziffern ISA 220.15 bis ISA 220.17 (vgl. IFAC (2009)), welche Vorgaben hinsichtlich der Führung und Überwachung der Mandatsabwicklung geben.

<sup>324</sup> Vgl. Urbancic (1985), S. 184 – 186.

<sup>325</sup> In Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 2.3.4.1 (Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers).

### 2.3.4.2 Prüfungskunde

Eine Beurteilung der Effizienz der Abschlussprüfung hängt aufgrund des vergleichsweise hohen Strukturierungsgrades des Prüfungsprozesses entscheidend von der prüfungsgesellschaftsspezifischen Ausgestaltung ab. Für eine effiziente Umsetzung sind der Organisationsgrad und die vorhandene Prüfbereitschaft des zu prüfenden Unternehmens von entscheidender Bedeutung. Eine effiziente Prüfungsdurchführung ist bei Unternehmen, die sich selbst als Prozessorganisation begreifen und die über ein in den Geschäftsprozessen integriertes Risikomanagementsystem verfügen, zu erwarten.<sup>326</sup> Es werden im Weiteren die Einflussfaktoren des Prüfungskunden anhand der vorgegebenen Struktur im Prüfungsprozess identifiziert.

Zu Beginn des Revisionsprozesses muss der Wirtschaftsprüfer ein Verständnis über den Kunden erlangen, damit er die Prüfungsstrategie festlegen kann.<sup>327</sup> Bei deren Festlegung muss der Prüfer einerseits sicherstellen, dass er genügend Prüfungsnachweise<sup>328</sup> erlangt, um seine berufliche Sorgfalt und Pflicht nicht zu verletzen und andererseits möchte er die Kosten für die Erlangung der Prüfungsnachweise minimieren<sup>329, 330</sup>. Folglich haben die einzelnen Aspekte des Prüfungskunden primär einen Einfluss auf die Prüfungsstrategie und sekundär auf die Prüfungsaufwendungen.<sup>331</sup>

Arens, Elder, Beasley (2012) wählen einen systematischen Ansatz für das Erlangen des Verständnisses über den Prüfungskunden<sup>332</sup>, welcher fünf Faktoren berücksichtigt.<sup>333</sup>

---

<sup>326</sup> Vgl. Link (2006), S. 272.

<sup>327</sup> Vgl. Knechel, Salterio und Ballou (2007), S. 116.

<sup>328</sup> Das Ziel der Wirksamkeit (Effektivität) wird verfolgt (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99).

<sup>329</sup> Das Ziel der Wirtschaftlichkeit (Effizienz) wird verfolgt (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99).

<sup>330</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 182.

<sup>331</sup> Für weitere Informationen zur Ursache-Wirkungs-Beziehung siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>332</sup> Der ISA 315 und der PS 310 legen dar, was grundsätzlich unter Kenntnissen von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens (*Understanding the entity and its environment*) zu verstehen ist und weshalb diese Kenntnisse für den Abschlussprüfer bedeutsam und in allen Prüfungsphasen relevant sind (vgl. IFAC (2009) und Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>333</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 237.

### 1. *Industrie und Umfeld des Unternehmens*<sup>334</sup>

Die Attraktivität der Industrie und des Umfelds des Prüfungskunden wird durch die Eintrittsbarrieren der Branche, die Stärke der Konkurrenz und die Verhandlungsmacht der Lieferanten und Kunden beeinflusst.<sup>335</sup> Das Verständnis der industriespezifischen Risiken und rechtlichen Anforderungen ist unabdingbar.<sup>336</sup> Je nachdem wie die Risiken eingeschätzt werden, wird damit der Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen beeinflusst.<sup>337</sup>

### 2. *Geschäftstätigkeit und -prozesse*<sup>338</sup>

Wie die Geschäftstätigkeit vom Unternehmen<sup>339</sup> ausgeübt wird und welche Prozesse bestehen und wie diese ausgestaltet sind, beeinflussen das Geschäftsrisiko des Unternehmens wesentlich.<sup>340</sup>

### 3. *Unternehmensleitung und Eigentumsverhältnisse*<sup>341</sup>

Die Philosophie und der Führungsstil der Unternehmensleitung beeinflussen das Verhalten, wie Unternehmensrisiken begegnet wird und Risiken von möglichen Falschdarstellungen in der Jahresrechnung gegenübergestellt wird.<sup>342</sup> Wie die zentralen Elemente einer wirksamen Corporate Governance<sup>343</sup> und das Zusammenspiel der diversen Steuerungs- und Kontrollstellen des Unternehmens sich gestalten, ist von bedeutender Relevanz für das gesamte Unternehmen.<sup>344</sup>

---

<sup>334</sup> Vgl. ISA 315.11(a), IFAC (2009).

<sup>335</sup> Vgl. Whittington, Pany (2001), S. 189.

<sup>336</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 236.

<sup>337</sup> Vgl. Asare, Haynes, Jenkins (2007), S. 4.

<sup>338</sup> Vgl. ISA 315.11(b), IFAC (2009).

<sup>339</sup> Ist ein Unternehmen beispielsweise von wenigen Kunden oder Lieferanten abhängig oder erzielt dieses einen Umsatz mit ein paar wenigen spezifischen oder mit einer diversifizierten Produktpalette, so ist das Geschäftsrisiko unterschiedlich einzuschätzen. Folglich gestaltet sich auch für den Wirtschaftsprüfer die Prüfungsstrategie und damit der Inhalt und Umfang der Prüfung differenziert (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 237).

<sup>340</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 237.

<sup>341</sup> Vgl. ISA 315.11(b), IFAC (2009).

<sup>342</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 238.

<sup>343</sup> Für weitere Informationen zur Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance siehe Kapitel 2.1.

<sup>344</sup> Vgl. Ruud, Bodenmann (2001), S. 521.

#### 4. Unternehmensziele und -strategie<sup>345</sup>

Unternehmensstrategien werden verfolgt, um die Unternehmensziele zu erreichen. Diesbezüglich hat die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung, die Effektivität und Effizienz der Unternehmenstätigkeit und die Einhaltung von Gesetzen und anderen Regelwerken des Unternehmens grosse Relevanz für die Prüfung dieses Unternehmens.<sup>346</sup>

#### 5. Vermögens-, Finanz- und Ertragslage<sup>347</sup>

Das Management-Informationssystem beinhaltet Kennzahlen, um die Leistung des Unternehmens zu beurteilen. Neben den klassischen Finanzkennzahlen sind auch andere unternehmensspezifische Indikatoren zu berücksichtigen. Je nachdem wie diese Kennzahlen angesetzt sind, bestehen im Unternehmen unterschiedliche Anreize. Ein Verständnis über die Finanz- und Ertragslage ist für den Wirtschaftsprüfer für die Festsetzung der Prüfungsstrategie unabdingbar und beeinflusst diese wesentlich.<sup>348</sup>

Die erläuterten fünf Aspekte des Prüfungskunden wirken auf die Prüfungseffektivität und auch die Prüfungseffizienz.

#### 2.3.4.3 Informationstechnologie

Die Informationstechnologie ist ein Hauptbestandteil der New Economy<sup>349</sup> und damit auch ein zentraler Diskussionspunkt bei Corporate Governance Fragen.<sup>350</sup> Die Bedeutung der IT eines Unternehmens<sup>351</sup> für die Prüfung steht in direktem Zusammenhang mit dessen *Komplexität* und *Abhängigkeit* von seinen IT-Systemen. Die unternehmens-

---

<sup>345</sup> Vgl. ISA 315.11(d), IFAC (2009).

<sup>346</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 239.

<sup>347</sup> Vgl. ISA 315.11(e), IFAC (2009).

<sup>348</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 240.

<sup>349</sup> Unter dem Begriff New Economy versteht man im Wesentlichen die Wachstumsmärkte der Informations-, Medien- und Kommunikationstechnologien bzw. deren Konvergenz hin zu einer interaktiven Multimedia-industrie (vgl. Ruud, Kistler (2001), S. 1199).

<sup>350</sup> Vgl. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), S. 601.

<sup>351</sup> Der ISA 315.18 erläutert, dass der Revisor ein Verständnis über die Informationssysteme, die Geschäftsprozesse und relevanten Berichterstattungen erlangen muss. Der Punkt lit. (b) derselben Ziffer spezifiziert, dass dazu Transaktionen, welche auf IT-Systemen und manuellen Systemen initiiert, aufgenommen und verarbeitet werden, zu verstehen sind (vgl. IFAC (2009)).

internen als auch die externen Verknüpfungen der IT-Systeme sowie die Komplexität der von der IT unterstützten Unternehmensabläufe hat in den vergangenen Jahren weiter zugenommen. Aus Sicht des Abschlussprüfers werden durch die IT insbesondere die folgenden Aktivitäten wesentlich beeinflusst:

- die Risikoanalyse (Berücksichtigung der IT-abhängigen Risiken),
- die Prüfungsplanung,
- die Prüfungsdurchführung (vor allem im Bereich der Kontrollprüfung),
- die zur Anwendung gelangenden Prüfungsverfahren (z. B. IT-gestützte Prüfungshandlungen),
- die Zusammensetzung des Prüfungsteams (Einbezug von IT-Experten) sowie
- der Prüfungszeitpunkt.<sup>352</sup>

Nicht nur die Komplexität und die Abhängigkeit eines Unternehmens von der IT beeinflusst die Revisionstätigkeit, sondern auch deren Wirksamkeit. Ist die IT-Landschaft oder vielmehr sind die IT-Kontrollen<sup>353</sup> *ineffektiv* (nicht wirksam), so birgt dies ein Risiko für die korrekte Erstellung des Jahresabschlusses.<sup>354</sup> Eine Änderung im IT-Umfeld des Prüfungskunden kann einen Einfluss auf die durchzuführende Prüfung haben, indem Umfang und Inhalt der Prüfung angepasst werden müssen. Ein Einfluss auf die aufzuwendenden Prüfungsstunden und -kosten ist ebenfalls damit verbunden.<sup>355</sup>

Zusammenfassend beeinflussen die *Komplexität*, der *Integrationsgrad* und die *Wirksamkeit* der Informationstechnologie des Prüfungskunden die Prüfungstätigkeit als Ganzes.

Wie für den Prüfungskunden spielt auch für den Wirtschaftsprüfer die Informationstechnologie eine zentrale Rolle. Der Wirtschaftsprüfer setzt heute IT-Mittel zur Unterstützung der generellen Prüfungshandlungen ein. Computergestützte Prüfungs-

---

<sup>352</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 157 – 158.

<sup>353</sup> Die IT-Kontrollen werden in allgemeine IT-Kontrollen (Systementwicklung, physische und systemtechnische Sicherheit etc.) und in Applikations-Kontrollen (Dateneingabe, -verarbeitung und -ausgabe) unterschieden (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 395).

<sup>354</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 400.

<sup>355</sup> Vgl. Banker, Chang, Kao (2010), S. 153 – 167.

techniken werden für die Analyse von Unternehmensdaten im Rahmen von Funktionsprüfungen zu aussagebezogenen und analytischen Prüfungen genutzt. Mit dem Einsatz dieser computergestützten Prüfungstechniken geht es darum, Prüfungshandlungen zu automatisieren mit dem Ziel, die Prüfungseffizienz zu steigern, die Sicherheit der Prüfungsaussagen zu verbessern oder die Prüfung von Transaktionen zu ermöglichen, welche manuell nicht geprüft werden können.<sup>356</sup> Die Steigerung der Prüfungseffizienz kann somit mit neuer Revisionstechnologie<sup>357</sup> oder mit neuen Audit Tools<sup>358</sup> gefördert werden. Dabei gibt es einerseits die Möglichkeit, dass die Technologie bestehende Prüfungshandlungen automatisiert und unterstützt und andererseits dass die Technologie mit ihrer Implementierung einen neuen Revisionsprozess hervorruft.<sup>359</sup>

---

<sup>356</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 253 – 254.

<sup>357</sup> Vgl. Fischer, McAllister (1993).

<sup>358</sup> Vgl. Kahan (2001), S. 49 – 50.

<sup>359</sup> Vgl. Fischer, McAllister (1993).



## 2.4 Zusammenfassung

Der Wirtschaftsprüfer arbeitet nach den Vorschriften des Obligationenrechts, der Teil der Corporate Governance des Unternehmens ist, was in Abbildung 5 zusammengefasst wird.



Abbildung 5: Unternehmensführung und Corporate Governance<sup>360</sup>

Der Prüfer wirkt dabei im „inneren Dreieck“, wo es um die Balance zwischen der Führungsfunktion des Managements, der Oberleitungs- oder Überwachungsfunktion des Verwaltungsrates und der Prüfungsfunktion der Abschlussprüfer geht. Hier ist seine objektive, neutrale Sicht als Aussenstehender gefragt, die nicht durch Interessenskonflikte beeinflusst wird. Er ist aber auch Teil des „äusseren Dreiecks“, welches das Kräftegleichgewicht zwischen dem Unternehmen, dem Kapitalmarkt (Aktionäre und Fremdkapitalgeber) und den weiteren Stakeholdern umfasst. Hier wirkt er im Sinne einer Vertrauens- und Gewährsperson für die Kapitalgeber und die weitere Öffentlichkeit.<sup>361</sup>

<sup>360</sup> Vgl. Ruud, Bodenmann (2001), S. 522.

<sup>361</sup> Vgl. Fluri (2006), S. 822 – 827.

Die vergangenen Finanzskandale sind nicht auf das alleinige „Versagen“ des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zurückzuführen. Vielmehr ist das Versagen im Unvermögen der Corporate Governance Struktur, solche Finanzskandale zu verhindern, zu suchen. Denn die Finanzskandale fanden auf der ganzen Welt statt. Die darauf folgende Zunahme der Regulierung adressierte fundamentale Aspekte der Corporate Governance, zu welcher auch die Wirtschaftsprüfung als integraler Bestandteil zählt.<sup>362</sup> Diese Regulierungszunahme<sup>363</sup> spiegelte sich im Paradigmenwechsel, welcher um die Jahrtausendwende eintrat, wider. Das Schwergewicht des Business Risk Audit Ansatzes, Wert für den Kunden zu schaffen und die Prüfungseffizienz zu steigern, verlagerte sich auf die Prüfungsqualität und die Nachvollziehbarkeit der Revisionsdokumentation.<sup>364</sup>

Auf internationaler Ebene gibt es zwei Gremien, welche Prüfungsstandards erlassen: einerseits das *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) und andererseits das *International Assurance and Auditing Standards Board* (IAASB). Das PCAOB hat die Verantwortung für die *PCAOB Auditing Standards*, welche für börsenkotierte Unternehmen gelten. Das *Auditing Standards Board* (ASB) wurde vom *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) als Stelle für die Entwicklung von GAAS für Prüfungen von nicht-öffentlichen („privater“) Unternehmen in den USA ernannt. Das *International Assurance and Auditing Standards Board* (IAASB) wird von der *International Federation of Accountants* (IFAC) ernannt und erlässt die *International Standards on Auditing* (ISA). In der Zeitperiode 2006 bis 2009 führte das IAASB das *Clarity Project* durch, welches das Ziel der Klarstellung und Überarbeitung der ISA zum Ziel hatte.<sup>365</sup>

Auf nationaler Ebene in der Schweiz ist die Kommission für Wirtschaftsprüfung (KWP), welche im Ressort Fachbereichsentwicklung der Schweizer Treuhand-

---

<sup>362</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 33.

<sup>363</sup> Der Regulierungstrend setzt sich weiter fort und äussert sich in einer zunehmenden Regulierungsdichte und einer globalen Harmonisierung der Rahmenbedingungen und wird sich sowohl in gesetzlichen Neuerungen als auch auf die Rechnungslegung und den Berufsstand auswirken (vgl. Ruud, Hess (2007), S. 262).

<sup>364</sup> Vgl. Robson, Humphrey, Khalifa, Jones (2007), S. 412.

<sup>365</sup> Vgl. European Commission (2010), S. 9.

Kammer angesiedelt ist, für die Erarbeitung von Prüfungsstandards<sup>366</sup> verantwortlich.<sup>367</sup> Als Mitgliedorganisation der IFAC ist die Schweizer Treuhand-Kammer bestrebt, die Vorgaben der ISA zu berücksichtigen.<sup>368</sup>

Die vergangenen Skandale (Enron, WorldCom, Global Crossing, Parmalat und Ahold) hatten global einen wirtschaftlichen Einfluss. In den USA beispielweise legte der Sarbanes-Oxley Act das Schwergewicht auf die Audit Qualität.<sup>369</sup> In der Schweiz wurden nach einer vertieften Analyse verschiedene Mängel, Nachteile und Lücken in der geltenden Regelung der Revisionspflicht und der Revisionsstelle festgestellt. Die gesetzlichen Vorschriften zur Revision wurden deshalb vom Bundesrat und Parlament ganzheitlich überdacht und neu konzipiert. Die Neuordnung des Revisionsrechts ist zweiteilig. Sie besteht einerseits aus den überarbeiteten Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und andererseits aus dem neuen Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG).<sup>370</sup> Damit ist die Revisionsaufsicht in die Schweiz gekommen. Die Revisionsaufsichtsbehörde ist bestrebt, die gesetzlichen Vorgaben umzusetzen.<sup>371</sup>

Der Berufsstand des Wirtschaftsprüfers hat sich von einer sich selbst regulierenden Industrie hin zu einer staatlich-regulierten Industrie im Laufe dieses Jahrzehnts bewegt.<sup>372</sup> Jedoch hat damit auch die Qualität der Revisionsdienstleistung zugenommen.<sup>373</sup>

Die Prüfungsmethodik ist heute eine eigene Wissenschaft.<sup>374</sup> In der Literatur und in der Praxis hat sich der Business Risk Audit Ansatz mit seinen vier Phasen durch-

---

<sup>366</sup> Es handelt sich insbesondere um die Schweizer Prüfungsstandards. Die erste Ausgabe im Jahre 2004 wurde durch die neue Ausgabe 2010 ersetzt.

<sup>367</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2011).

<sup>368</sup> Vgl. IFAC (2011).

<sup>369</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 837.

<sup>370</sup> Vgl. Schneider, Sanwald (2007), S. 502.

<sup>371</sup> Vgl. Rufer (2007), S. 925.

<sup>372</sup> Vgl. Peecher, Schwartz, Solomon (2007), S. 466.

<sup>373</sup> Vgl. Rufer (2007), S. 925.

<sup>374</sup> Vgl. Böckli (2007), S. 97.

gesetzt.<sup>375</sup> In der ersten Phase wird die Planung der Prüfung vorgenommen und die Prüfungsstrategie festgelegt. Ein wichtiger Teil der ersten Phase ist die Erlangung des Verständnisses über die Geschäftstätigkeit und das Umfeld des Prüfungskunden, um die inhärenten Risiken zu identifizieren und zuletzt die Prüfungsstrategie auf diese auszurichten. In der zweiten Phase wird das interne Kontrollsystem des Prüfungskunden berücksichtigt. Es werden die wesentlichen Transaktionen und Kontrollen geprüft, um zuletzt das Kontrollrisiko beurteilen zu können. Die Ergebnisse der zweiten Phase des Business Risk Audit Ansatzes fließen in die Prüfungsdurchführung in der dritten Phase ein. Analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen zu wesentlichen Jahresabschlusspositionen werden durchgeführt. Die letzte und damit vierte Phase beinhaltet den Prüfungsabschluss und die Berichterstattung.

Die erhaltene Prüfungsdokumentation aus den vorgelagerten Phasen wird nochmals gesichtet und das entsprechend adäquate Prüfungsurteil formuliert. Zuletzt erfolgt die schriftliche Berichterstattung an die Generalversammlung. Des Öfteren findet eine Kommunikation der Ergebnisse der Revision in schriftlicher oder mündlicher Form an den Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung statt.<sup>376</sup>

Der BRA Ansatz in den 1990er-Jahren führte nicht zur gewünschten Kosteneffizienz und die Orientierung Richtung Audit Qualität in der Post-Enron-Ära im 20. Jahrhundert kam diesem Ziel auch nicht näher. Die Steigerung der Prüfungseffizienz in der Wirtschaftsprüfung ist seit den 1980er-Jahren ein Dauerthema.<sup>377</sup> Der Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffizienz und der Prüfungseffektivität wurde erkannt.<sup>378</sup>

Bei der Anwendung des BRA Ansatzes können die Ineffizienzen unter drei Titeln subsumiert werden: Erstens, ist die unflexible Anwendung und Umsetzung des Revisionsansatzes festzuhalten. Zweitens, die fehlende Verbindung der einzelnen

---

<sup>375</sup> In Anlehnung an Knechel, Salterio und Ballou (2007), Rittenberg, Schwieger und Johnstone (2008) und Arens, Elder und Beasley (2012).

<sup>376</sup> In Anlehnung an Knechel, Salterio und Ballou (2007), Rittenberg, Schwieger und Johnstone (2008) und Arens, Elder und Beasley (2012), Böckli (2007), Treuhand-Kammer (2009), Hayes, Dassen, Schilder, Wallage (2005), Whittington, Pany (2001), Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), Hooks (2011), Millichamp, Taylor (2008).

<sup>377</sup> In Anlehnung an Treuhand-Kammer (2009), Urbancic (1985), Curtis, Turley (2007), Knechel (2007) und Pincus, Bernardi, Ludwig (1999).

<sup>378</sup> Vgl. Bedard, Gopi, Vijayalakshmi (1991), S. 293.

Prüfungsphasen miteinander ist als Implementierungsproblem zu bezeichnen. Drittens, eine ungenügende Planung von unerfahrenen Revisionsmitarbeitern, welche den ersten und zweiten Punkt in dieser Phase des Revisionsansatzes nicht berücksichtigen.<sup>379</sup>

Die Literaturrecherche hat gezeigt, dass verschiedene Faktoren die sub-optimale Anwendung des BRA Ansatzes und damit die Prüfungseffizienz beeinflussen. Die Tabelle 3 stellt diese Einflussfaktoren in einer Übersicht dar.

Kompetenz des Wirtschaftsprüfers	Prüfungskunde
Rechnungslegung und Finanzwesen	Industrie und Umfeld des Unternehmens
Revisionsmethodik	Geschäftstätigkeit und -prozesse
Steuern und Recht	Unternehmensleitung und Eigentumsverhältnisse
Industrie- und Branchenkompetenz	Unternehmensziele und -strategie
Projektmanagementkompetenz	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
Führungskompetenz	
Informationstechnologie	
Komplexität, Integrationsgrad, Wirksamkeit	

Tabelle 3: Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz<sup>380</sup>

Basierend auf den gegebenen Ausführungen dieses Kapitels, wird im folgenden Kapitel auf Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz eingegangen.

<sup>379</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 18 – 22.

<sup>380</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 2.3.4.1 (Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers).



### 3 Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz

#### 3.1 Identifikation von Ansatzpunkten

##### 3.1.1 Gegenüberstellung der Revisionsansätze

In diesem Kapitel werden der traditionelle Revisionsansatz<sup>381</sup>, welcher bis Anfang der 1990er-Jahre Anwendung gefunden hat, und der BRA Ansatz<sup>382</sup>, welcher anschließend in die Revisionsbranche Einzug hielt, einander gegenübergestellt. Diese erste Analyse soll dazu dienen, die Schlüsselfaktoren zu identifizieren und zu erläutern, welche bei beiden Revisionsansätzen mit unterschiedlichen Ausprägungen wiederzufinden sind. Diese Schlüsselfaktoren helfen anschließend, interne und externe Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu identifizieren und hervor-zubringen.

Zum Vergleich dieser Revisionsansätze wird die Studie von Eilifsen, Knechel, Wallage (2001) verwendet. Sie beschreibt die fundamentalen Änderungen im Wandel des Revisionsprozesses und deren Auswirkungen. Dabei wurden sechs Attribute identifiziert, wovon in der Tabelle 4 nur die ersten vier aufgeführt sind, weil die beiden letzteren<sup>383</sup> sich nicht mehr auf den Revisionsprozess selbst beziehen, sondern vielmehr auf zusätzliche wertschöpfende Dienstleistungen und auf deren Erweiterungen ausgerichtet sind.<sup>384</sup>

Diese vier ersten Attribute werden verwendet, um in einem ersten Schritt die Schlüsselfaktoren zu identifizieren, welche bei der Durchführung der Revisionstätigkeit und hinsichtlich der Steigerung der Prüfungseffizienz von Relevanz sind. In einem zweiten Schritt werden Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz ermittelt, welche diese Schlüsselfaktoren berücksichtigen.

---

<sup>381</sup> Für weitere Informationen zum traditionellen Revisionsansatz siehe Kapitel 2.2.1.1.

<sup>382</sup> Für weitere Informationen zum BRA Ansatz siehe Kapitel 2.2.1.2 und Kapitel 2.2.3.

<sup>383</sup> Bei den beiden letztgenannten Attributen handelt sich um folgende (vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 206):

- 1) Wertschöpfende Dienstleistung (*Value-added Services*).
- 2) Zusätzliche Möglichkeiten für weitere Dienstleistungen (*Expanded Client Service Opportunities*).

<sup>384</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 193 – 207.

Attribute	traditioneller Revisionsansatz	BRA Ansatz
Risikobeurteilung <sup>385</sup>	Die Beurteilung des Audit Risikos fokussierte sich vorwiegend auf die Revisionsziele, welche stark mit der Bewertung von Aktiven (z. B. Darlehen, Investitionen etc.) verbunden waren. Andere signifikante Risiken waren im Bereich der Einhaltung von Regulationen und rechtlichen Belangen anzusiedeln.	Es wird zwischen strategischen und prozessorientierten Risiken unterschieden. Strategische Risiken: Die Risikobeurteilung berücksichtigt spezifische Risiken der Organisation und verbindet diese mit den Prozessrisiken. Politische und wirtschaftliche Risiken wurden als wichtig beurteilt. Prozessrisiken: Erhöhte Aufmerksamkeit wurde Risiken in Bezug auf die Entwicklung von neuen Produkten und dem Personalmanagement geschenkt. Weniger Fokus wurde auf Risiken in Bezug auf das Kredit- und Investitionsmanagement gelegt.
Prüfungsnachweis <sup>386</sup>	Die Prüfungsnachweise stützten sich vorwiegend auf traditionelle Quellen wie substantiv Nachweise, welche Tests von Transaktionen und Kontodetails einschlossen.	Es wurde vermehrt Zeit und Energie in das Interviewen von involvierten Personen in Schlüsselprozessen gesteckt. Dafür wurde weniger Zeit in substantiv Prüfungshandlungen in Gebieten, welche als risikolos beurteilt wurden, investiert.
Audit Administration <sup>387</sup>	Das Revisionssteam traf sich selten und der grösste Teil der Arbeit wurde nach dem Jahresende durchgeführt.	Man fokussierte sich auf das Verstehen der Strategie des Kunden und deren Einfluss auf die Jahresrechnung. Die Arbeit während der Zwischenrevision wurde gesteigert und dafür wurde die Revisions-tätigkeit in risikoarmen Prüfgebieten eliminiert. Zusätzlich wurde die Kommunikation im Revisions-team durch regelmässige Sitzungen verbessert.
Struktur des Revisions-teams <sup>388</sup>	Der grosse Teil der Revisionsarbeit wurde vorwiegend von günstigem Revisionspersonal durchgeführt. Spezialisten wurden selten konsultiert und wenn, dann nur für sehr spezifische Fragestellungen.	Der Manager und der Partner wurden vermehrt in die Revision involviert, Spezialisten wurden häufiger eingesetzt und ins Revisionssteam integriert. Zwei wesentliche Revisionsgebiete sind immer im Bereich Steuern und IT anzusiedeln.

Tabelle 4: Vergleich des traditionellen Revisionsansatzes und des BRA Ansatzes<sup>389</sup>

<sup>385</sup> Der Abschlussprüfer nimmt im Rahmen der Abschlussprüfung eine Risikobeurteilung vor (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 139 – 141). Für weitere Informationen siehe Kapitel 2.2.3.2 (Phase 1 – Planung und Prüfungsstrategie), ISA 315 (vgl. IFAC (2009)) und PS 400 (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>386</sup> Damit der Abschlussprüfer zu einem Urteil über die geprüfte Jahresrechnung gelangen kann, bedarf es begründeter Schlussfolgerungen. Diese kann der Abschlussprüfer im Allgemeinen erst durch die Erlangung hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise ziehen (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 185). Die Standards 500 bis 599 der ISA widmen sich der Audit Evidenz (vgl. IFAC (2009)).

<sup>387</sup> Es bedarf der Audit Administration und damit der Planung der Revision, damit eine Abschlussprüfung zielgerichtet durchgeführt werden kann (vgl. ISA 300, IFAC (2009) und PS 300, Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>388</sup> Zur Revisionsplanung gehört auch die personelle Planung. Die Zusammensetzung des Prüfungsteams hängt u. a. von der Grösse und Komplexität des Prüfungsauftrages ab (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 179).

<sup>389</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 205 – 206.



Die Tabelle 4 zeigt in der ersten Spalte die vier Attribute „Risikobeurteilung“, „Prüfungsnachweis“, „Audit Administration“ und „Struktur des Revisionsteams“. In den anderen beiden Spalten sind die Ausprägungen dieser Attribute beim traditionellen Revisionsansatz und beim BRA Ansatz wiedergegeben. Da der Inhalt der Tabelle 4 ausreichend detailliert ist, wird auf eine weitere Erläuterung verzichtet. Im Weiteren werden die Schlüsselfaktoren (siehe Kapitel 3.1.2) identifiziert und die Ansatzpunkte (siehe Kapitel 3.2 und 3.3) vorgestellt.

### *3.1.2 Anforderungen an Ansatzpunkte*

Anhand der erläuterten Ausprägungen der Attribute (siehe Tabelle 4) werden im Weiteren Schlüsselfaktoren identifiziert. Dabei soll ein Schlüsselfaktor ein Kernelement unterstreichen, das einen wesentlichen Beitrag zur Steigerung der Prüfungseffizienz leisten kann.

Das erste Attribut „Risikobeurteilung“ beschreibt den Fokus-Wechsel von der Jahresrechnung hin zu den Geschäftsrisiken. Beim traditionellen Revisionsansatz wurden Risiken identifiziert, entsprechende Prüfprogramme entwickelt und die Arbeitspapiere mit Beziehung zu einzelnen Jahresrechnungspositionen organisiert. Diese Strukturen erlaubten es, den Fokus auf die Jahresrechnung beizubehalten. Beim BRA Ansatz wurde hingegen ein weiterer Blickwinkel auf die Analyse und Beurteilung der Geschäftsrisiken gerichtet. Es wurde die Gesamtheit aller existierenden Geschäftsrisiken identifiziert und analysiert, was dazu führen könnte, sich in der Menge der identifizierten Risiken zu verlieren. Folglich wurde auch eine gewisse Unsicherheit hinsichtlich der Konsequenz auf den Inhalt und den Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen geschaffen. Da der traditionelle Revisionsansatz seine Risikobeurteilung mehr auf Ausschnitte der Jahresrechnung auslegte, resultierte daraus auch eine endliche, bestimmte und definierte Anzahl anzugehender Prüfungsfelder.<sup>390</sup> Der traditionelle Revisionsansatz trug durch seine Fokussierung auf die Jahresrechnung und damit verbunden der bestimmten Anzahl abzudeckender Risiken zu einer geradlinigen und effizienten Durchführung der Revision bei.

Das zweite Attribut „Prüfungsnachweise“ beschreibt die Art und den Umfang der erlangten Prüfungsevidenz. Die Revisionspapiere zeigten vom traditionellen Revisions-

---

<sup>390</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 448 – 449.

ansatz hin zum BRA Ansatz eine Verschiebung von substantiven Prüfungsnachweisen hin zur Evidenz bezüglich Risiken, Kontrollen und Erfolgsmessgrößen.<sup>391</sup> Dennoch fand keine wesentliche Reduktion der substantiven Prüfungsnachweise statt.<sup>392</sup> Nach der Jahrtausendwende erfolgte eine weitere Verschiebung in Richtung Audit Qualität.<sup>393</sup> Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass sich bezüglich Umfang und Inhalt der Prüfungsnachweise eine Zunahme im Vergleich vom traditionellen hin zum BRA Ansatz verzeichnen lässt.

Das Attribut „Audit Administration“ behandelt Aspekte wie die zeitliche Einbindung der Revisionsmitglieder in die Revisionstätigkeit, die zeitliche Abwicklung der Revision sowie die Interaktion innerhalb des Revisionsteams. Beim BRA Ansatz wurde im Vergleich zum traditionellen Revisionsansatz ein Teil der Revisionstätigkeit in die Periode vor dem Jahresabschluss gelegt. Vermehrt wurden auch Meetings innerhalb des Revisionsteams und mit den involvierten Spezialisten durchgeführt, sodass der Informationsaustausch zwischen den Teammitgliedern verbessert wurde.<sup>394</sup> Jedoch wurde damit auch die klare Trennung zwischen Planung und Revisionsdurchführung aufgelöst und der BRA Ansatz als ein flexibler und unstrukturierter Prozess wahrgenommen. Die Schwäche dabei war die fehlende Verbindung zwischen dem Risikobeurteilungsprozess und der Jahresrechnung.<sup>395</sup>

Zur „Struktur des Revisionsteams“ ist festzuhalten, dass beim BRA Ansatz, im Vergleich zum traditionellen Revisionsansatz, mehr erfahrenes Personal und mehr Spezialisten involviert wurden.<sup>396</sup> Zu Beginn der Einführung des BRA Ansatzes waren deshalb mehr Revisionsstunden aufzuwenden. Nach dessen Implementierung sanken die Revisionsstunden auf dasselbe Niveau wie vor der Einführung. Jedoch wurden mehr Stunden von erfahrenem Personal notwendig als zuvor, was die Revision verteuerte.<sup>397</sup>

---

<sup>391</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 202.

<sup>392</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 453.

<sup>393</sup> Für weitere Informationen zur Post-Enron-Ära siehe Kapitel 2.2.1.2.

<sup>394</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 202 – 203.

<sup>395</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 450.

<sup>396</sup> Vgl. Eilifsen, Knechel, Wallage (2001), S. 203.

<sup>397</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 455.

Attribut	Schlüsselfaktoren
<b>Risikobeurteilung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fokus auf die Jahresrechnung (d. h. Organisation der Arbeitspapiere nach Jahresrechnungspositionen und nicht nach Risiken)</li> <li>• Identifikation einer endlichen Anzahl Risiken und einer bestimmten Anzahl von Prüfungshandlungen</li> </ul>
<b>Prüfungsnachweise</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• adäquater Umfang an Dokumentation bei den substantiven Prüfungsnachweisen als auch bzgl. Risiken, Kontrollen und Erfolgsmessgrößen</li> <li>• angemessene Audit Qualität erzielen</li> </ul>
<b>Audit Administration</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verbindung zwischen Risikobeurteilungsprozess und der Jahresrechnung</li> <li>• strukturierter und klarer Revisionsprozess, bei welchem die einzelnen Phasen (wie beispielsweise Planung und Revisionsdurchführung) klar voneinander zu unterscheiden sind</li> </ul>
<b>Struktur des Revisionsteams</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spezialisten nur wenn notwendig und nur für spezifische Prüfungsfragen beziehen</li> <li>• optimale Teamstruktur mit notwendigen Qualifikationen</li> </ul>

Tabelle 5: Attribute und ihre Schlüsselfaktoren zur Beurteilung der Revisionsansätze<sup>398</sup>

Die Tabelle 5 gibt die vier erläuterten Attribute wieder und hält zu jedem Attribut je zwei Schlüsselfaktoren fest, welche entweder beim traditionellen Revisionsansatz oder beim BRA Ansatz aufgrund der genannten Ausführungen identifiziert wurden.

Diese identifizierten Schlüsselfaktoren sollen in interne und externe Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz Eingang finden. Unter internen Ansatzpunkten sind solche Massnahmen zu verstehen, welche die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder der Wirtschaftsprüfer selbst und ohne den Einfluss von externen Parteien umsetzen kann. Externe Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz verlangen nicht nur das Involvieren des Wirtschaftsprüfers, sondern auch den Einbezug des geprüften Unternehmens und weiterer Parteien wie beispielsweise Regulatoren, Börsen oder andere Entscheidungs- oder Kontrollgremien.

Die Tabelle 6 zeigt die Bezeichnungen der vorgeschlagenen internen und externen Ansatzpunkte. Diese wurden von den identifizierten Schlüsselfaktoren abgeleitet. Die Ansatzpunkte sind in der Tabelle 6 nach den Attributen kategorisiert. Dem Attribut „Risikobeurteilung“, aus welchem die beiden Schlüsselfaktoren „Fokus auf Jahres-

<sup>398</sup> In Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.1.2.

rechnung“ und „endliche Anzahl Risiken und Prüfungshandlungen“ folgten, sind zwei interne Ansatzpunkte zugeordnet. Einerseits ist die systemtechnische Audit Dokumentation und das vierdimensionale integrierte Audit Tool zu erwähnen. Einen externen Ansatzpunkt zum genannten Attribut und den zugehörigen Schlüsselfaktoren gibt es gemäss der gegebenen Definition eines externen Lösungsansatzes nicht.

Dem zweiten in der Tabelle 6 aufgelisteten Attribut „Prüfungsnachweise“ sind vier Lösungsansätze zugewiesen. Die zwei internen Lösungsansätze sind jene, welche auch dem Attribut „Risikobeurteilung“ zugeordnet worden sind. Die beiden externen Lösungsansätze sind einerseits ein globales Intercompany-Abstimmungstool und andererseits ein weltweit einheitlicher Kontenrahmen.

Attribut	interne Ansatzpunkte	Kapitel	externe Ansatzpunkte	Kapitel
<b>Risikobeurteilung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Systemtechnische Audit Dokumentation (Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz und Zusätzliche Dokumentationsmedien)</li> <li>• Vierdimensionales integriertes Audit Tool</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 3.2.2</li> <li>• 3.2.3</li> </ul>	• keine	• -
<b>Prüfungsnachweise</b>			<ul style="list-style-type: none"> <li>• globales Intercompany-Abstimmungs-tool</li> <li>• weltweit einheitlicher Kontenrahmen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 3.3.1</li> <li>• 3.3.2</li> </ul>
<b>Audit Administration</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dreidimensionale Audit Planung</li> </ul>	• 3.2.1	• keine	• -
<b>Struktur des Revisionsteams</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vierdimensionales integriertes Audit Tool</li> </ul>	• 3.2.3	• keine	• -

*Tabelle 6: Interne und externe Ansatzpunkte nach Attributen kategorisiert*

Das darauffolgende Attribut „Audit Administration“ lässt auch nur interne und keine externen Ansatzpunkte zu. Diese Ansatzpunkte orientieren sich an einer detaillierten Planung, schlanker Dokumentation und zeitnaher Überwachung der Revisionsstätigkeit. Es handelt sich um eine dreidimensionale Audit Planung und um das vorgeschlagene vierdimensionale integrierte Audit Tool.

Dem letztgenannten Attribut „Struktur des Revisionsteams“ sind auch die eben genannten zwei internen Ansatzpunkte zuzuweisen, da dieses Attribut als sogenannte Dimension in diesen beiden Lösungsansätzen vorkommt.

Die internen und externen Ansatzpunkte werden in den folgenden Kapiteln vorgestellt und ausgeführt. Die Kapitelnummer des Kapitels, in welchem der jeweilige Ansatzpunkt erläutert wird, ist der Tabelle 6 zu entnehmen.

## 3.2 Interne Ansatzpunkte

### 3.2.1 Dreidimensionale Audit Planung

Der *International Standard on Auditing 300 (Planning an audit of Financial Statements)* gibt Anleitung zur Planung einer Abschlussprüfung im Sinne einer Folgeprüfung. Für Erstprüfungen ist der Planungsprozess zu erweitern. Das Ziel dabei ist, dass der Abschlussprüfer die Revision so plant, dass diese effektiv<sup>399</sup> abgewickelt werden kann.<sup>400</sup> Die Planung legt nicht nur die Eckpfeiler für die Effektivität, sondern auch für die Effizienz eines Audits.<sup>401</sup> Die Audit Planung ist darauf bedacht, eine effiziente und effektive Prüfung zu erzielen.<sup>402</sup>

Die Planung einer Revision enthält das Entwickeln einer umfassenden Audit Strategie und eines Audit Plans.<sup>403</sup> Dabei zählt der Standard die Vorteile einer angemessenen Planung auf, welche in der Tabelle 7 in der mittleren Spalte aufgelistet sind. In derselben Tabelle in der letzten Spalte sind die Attribute<sup>404</sup> den Zielen zugeordnet.

Diesen Zielen der Revisionsplanung wurden drei Kategorien zugeordnet resp. die Ziele wurden in drei Kategorien gemäss ihrer Aussage unterteilt. Die drei Kategorien sind die inhaltliche, finanzielle und personelle Kategorie.

---

<sup>399</sup> Das Ziel der Abschlussprüfung ist es, die Abgabe eines Urteils des Wirtschaftsprüfers zu ermöglichen und zwar darüber, ob der Abschluss mit den relevanten Rechnungslegungsnormen in Übereinstimmung steht. Zu diesem Zweck ergibt sich als erstes Ziel des Prüfungsprozesses dessen Wirksamkeit (Effektivität), d. h. die Erlangung eines Urteils mit hinreichender Sicherheit (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 99).

<sup>400</sup> Vgl. ISA 300.04, IFAC (2009).

<sup>401</sup> Vgl. Rife (2006), S. 29.

<sup>402</sup> Vgl. Davidson, Gist (1996), S. 111 – 124.

<sup>403</sup> Vgl. ISA 300.02, IFAC (2009).

<sup>404</sup> Für weitere Informationen zu den Attributen siehe Kapitel 3.1.1 und 3.1.2.

Kategorie	Ziele der Audit Planung <sup>405</sup>	Attribute
inhaltlich	Unterstützung des Abschlussprüfers, die Aufmerksamkeit wichtigen Bereichen der Prüfung zu widmen	Risikobeurteilung
	Unterstützung des Abschlussprüfers, mögliche Probleme rechtzeitig zu identifizieren und zu lösen	Risikobeurteilung
finanziell	Unterstützung des Abschlussprüfers, den Prüfungsauftrag so zu organisieren und zu verwalten, dass dieser auf eine effektive und effiziente Weise durchgeführt werden kann	Audit Administration
personell	Unterstützung bei der Auswahl der Revisionsteammitglieder mit geeigneten Fähigkeiten und Kompetenzen <sup>406</sup> , um diesen die richtige Arbeit zuzuteilen und damit angemessen auf die zu erwartenden Risiken reagieren zu können	Struktur des Revisionsteams
	Erleichterung der Leitung und Aufsicht der Revisionsteammitglieder und die Überprüfung ihrer Arbeit	Audit Administration
	Unterstützung bei der Koordinierung der Arbeit, welche von anderen Wirtschaftsprüfern und Experten durchgeführt wird	Audit Administration und Prüfungsnachweise

Tabelle 7: Ziele der Prüfungsplanung gemäss ISA 300

Hervorzuheben ist, dass der Standard im dritten Punkt festhält, dass eine angemessene Planung die effektive und effiziente Durchführung des Prüfungsauftrages unterstützt. Das heisst, dass damit ein wesentlicher Grund für die Durchführung einer angemessenen Planung in dem Beitrag liegt, die Revisionskosten auf einem entsprechenden Niveau zu halten.<sup>407</sup> Die Studie von Anita Dennis (2000) bringt diesen Punkt auch hervor. Sie stellt fest, dass der Anteil investierter Zeit in die Planung, als Teil vom ganzen Revisionsprozess, stark variiert und damit zwischen 2 % und 25 % liegt. Durchschnittlich wurden 12 % der aufgewendeten Zeit in die Planung der Revision investiert. Ihre Schlussfolgerung ist, dass eine genaue und richtige Planung ein kritischer Erfolgsfaktor für eine effiziente Revisionsabwicklung ist. Allerdings stellte sie während ihrer Studie fest, dass längst nicht alle erfolgreichen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eine angemessene Planung durchführen.<sup>408</sup>

<sup>405</sup> Vgl. ISA 300.02, IFAC (2009).

<sup>406</sup> Für weitere Informationen zu Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers siehe Kapitel 2.3.4.1.

<sup>407</sup> Vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 170.

<sup>408</sup> Vgl. Dennis (2000), S. 67.

Der Wirtschaftsprüfer muss mögliche Verluste, welche einerseits aus einem ineffektiven Audit oder andererseits aus einem ineffizienten Audit („Over-Audit“) entstehen, gegeneinander abwägen. Die Prüfungsstandards geben dem Wirtschaftsprüfer keine genauen Angaben, wie dieser eine angemessene Ausgewogenheit zwischen der Effektivität und der Effizienz erreichen kann. Aufgrund des zunehmenden Wettbewerbsdrucks auf dem Revisionsmarkt sind die Revisionsfirmen gezwungen, sich mit der Effizienz im Rahmen der Audit Planung auseinanderzusetzen.<sup>409</sup> Eine adäquate und ausreichend detaillierte Planung ist unabdingbar.<sup>410</sup> Da die Planung und Überwachung einen der drei Punkte darstellen, welche bei der Anwendung des BRA Ansatzes Ineffizienzen<sup>411</sup> hervorrufen, soll in diesem Bereich ein Vorschlag zur Steigerung der Prüfungseffizienz formuliert werden. Eine dreidimensionale Planung, welche sich an den drei genannten Dimensionen orientiert und die Ziele der Revisionsplanung gemäss ISA 300<sup>412</sup> beinhaltet, könnte der erläuterten Ineffizienz bei der Anwendung des BRA Ansatzes<sup>413</sup> entgegenwirken.

Diese dreidimensionale Revisionsplanung könnte aus systemtechnischer Sicht gemäss der Abbildung 6 in der Form eines Würfels dargestellt werden.

---

<sup>409</sup> Vgl. Bedard, Gopi, Vijayalakshmi (1991), S. 293 – 294.

<sup>410</sup> Vgl. Rife (2006), S. 25.

<sup>411</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

<sup>412</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>413</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

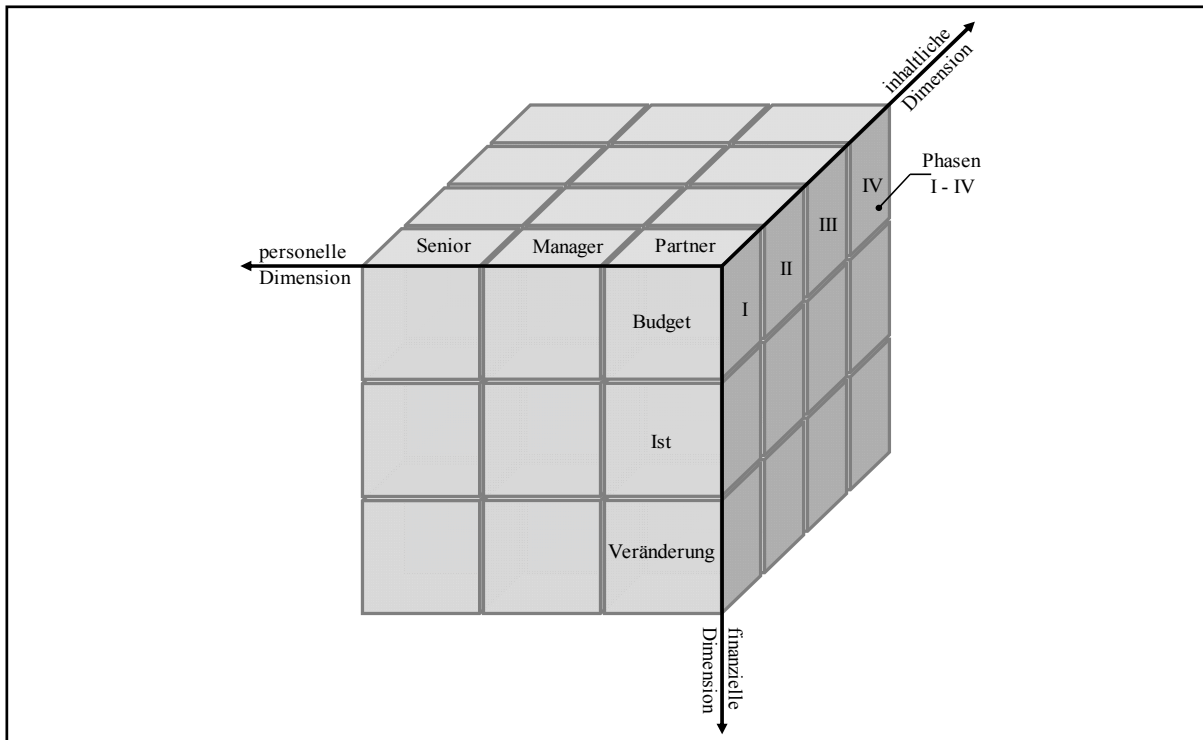


Abbildung 6: Dreidimensionaler Planungswürfel<sup>414</sup>

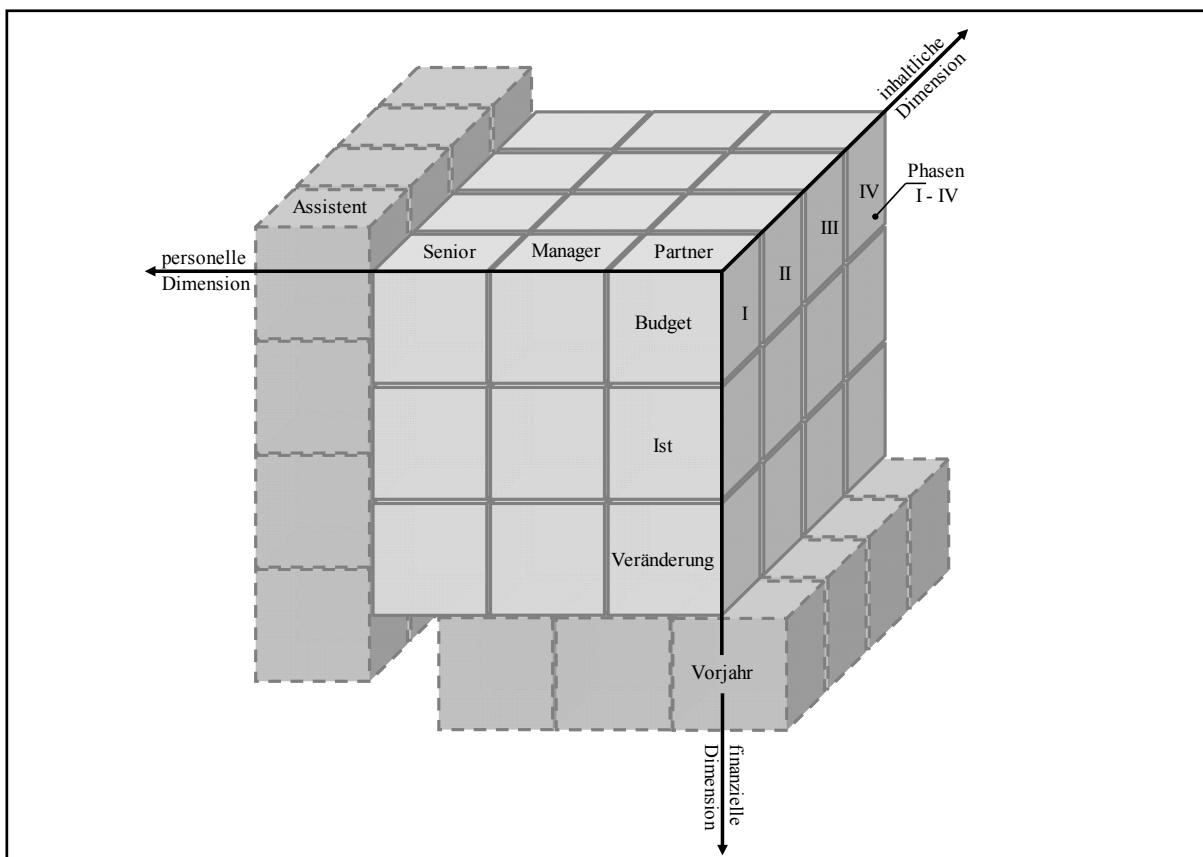


Abbildung 7: Flexible Bausteine des dreidimensionalen Planungswürfels (Stufe 1)<sup>415</sup>

<sup>414</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.1.

<sup>415</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.1.



Der dreidimensionale Planungswürfel wäre jedoch nicht starr bezüglich dieser drei Dimensionen. Er liesse sich einfach durch das Hinzufügen oder Entfernen von weiteren Würfelteilen vergrössern oder verkleinern. Dieser Planungswürfel könnte je nach den gegebenen Rahmenbedingungen ausgestaltet und angepasst werden. Diese Flexibilität des modularen Aufbaus des dreidimensionalen Planungswürfels ist in Abbildung 7 illustriert.

Die inhaltliche Dimension würde das Ziel des Audits definieren und vorgeben, welche Prüfungshandlungen für die Erreichung dieses Ziels durchzuführen wären.<sup>416</sup> Diese inhaltliche Dimension würde die Prüfungsqualität und damit die Prüfungseffektivität<sup>417</sup> sicherstellen. Die Dimension „inhaltlich“ könnte auf der ersten Ebene die vier Phasen des Revisionsprozesses<sup>418</sup> gemäss Abbildung 4 enthalten. Damit wäre auf dieser Ebene die allgemeine inhaltliche Vorgabe gemäss dem BRA Ansatz gegeben. Entsprechend fände eine Detaillierung auf der zweiten Ebene statt, bei welcher die einzelnen Revisionsphasen in die einzelnen Revisions Schritte zur Planung unterteilt werden. Die Dimension „inhaltlich“ wäre somit durch den BRA Ansatz vorgegeben. Der BRA Ansatz muss bei jeder Prüfung zur Anwendung kommen, weshalb eine Anpassung der Prüfungsphasen und -schritte auf der ersten und zweiten Detaillierungsebene nicht möglich wäre.<sup>419</sup> Die Anpassungsmöglichkeit wäre bei der dritten Detaillierungsebene zulässig, welche die einzelnen Prüfungshandlungen beinhaltet. Es wäre beispielsweise möglich, dass in der Phase 2 im ersten Revisions Schritt „*Perform tests of control*“<sup>420</sup> gemäss Abbildung 4 eine dritte Detaillierungsebene hinzukommt und die einzelnen durchzuführenden Prüfungshandlungen pro Prüfungsfeld spezifizieren würde. Wie sich diese weitere Detaillierung der Planung im dreidimensionalen Planungswürfel verhalten könnte, wird in Abbildung 8 und Abbildung 9 gezeigt.

---

<sup>416</sup> Vgl. Rife (2006), S. 25.

<sup>417</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie der Prüfungseffektivität siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>418</sup> Für weitere Informationen zum Revisionsprozess siehe Kapitel 2.2.3.

<sup>419</sup> Für weitere Informationen zur Flexibilität des Revisionsansatzes siehe Kapitel 2.3.3. Bei der inhaltlichen Planung muss insbesondere festgelegt werden, ob eine kontrollbasierte oder substantive Prüfungsstrategie zur Anwendung kommen soll.

<sup>420</sup> Für weitere Informationen zum Prüfungsschritt „*Perform tests of control*“ siehe Kapitel 2.2.3.3 (Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen).

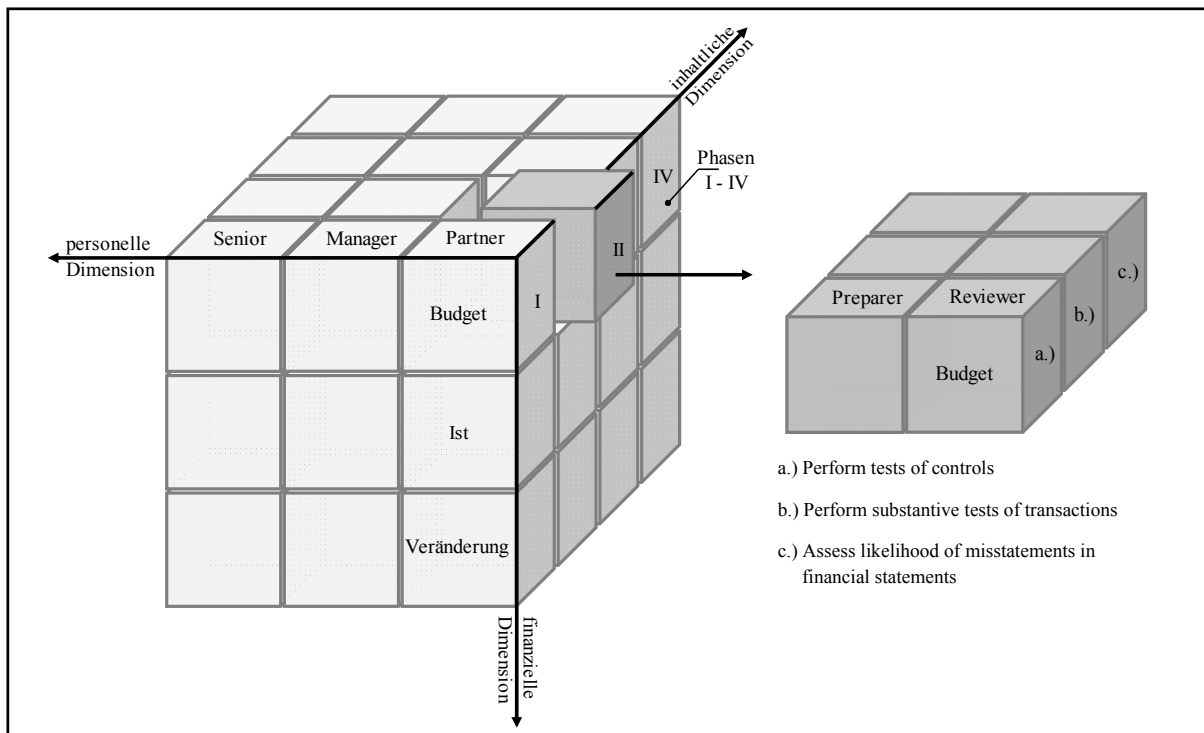


Abbildung 8: Verfeinerte dreidimensionale Planung (Stufe 2)<sup>421</sup>

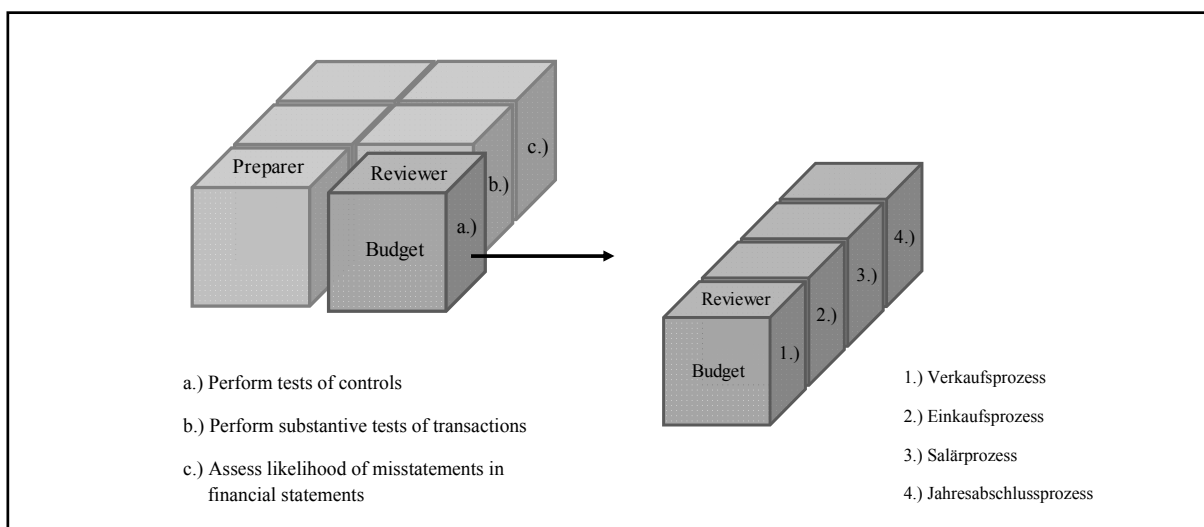


Abbildung 9: Verfeinerte dreidimensionale Planung (Stufe 3)<sup>422</sup>

Neben der inhaltlichen ist die personelle Planung der Revision zu berücksichtigen.<sup>423</sup> Bei der personellen Planung geht es darum, für den jeweiligen Prüfungsauftrag in Abhängigkeit der erforderlichen Fachkenntnisse eine optimale Teamzusammensetzung zu

<sup>421</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.1 (Dreidimensionale Audit Planung) und 2.2.3.3 (Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen).

<sup>422</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.1 (Dreidimensionale Audit Planung) und 2.2.3.3 (Phase 2 – Prüfung von Kontrollen und Transaktionen).

<sup>423</sup> Vgl. Rife (2006), S. 27.

finden und Mandatsmitarbeitende sachgerecht einzusetzen. Falls nötig sind Experten beizuziehen.<sup>424</sup> Die Dimension „personell“ würde auf der ersten Ebene die Mitglieder des Revisionsteams aufzeigen. Es wären alle Teammitglieder inklusive der zu involvierenden Experten zu nennen. Auf der nächsten Ebene, der Unterebene der Dimension „personell“, müsste festgehalten werden, ob die Dimension die Funktion „*Preparer*“ oder „*Reviewer*“<sup>425</sup> übernimmt. Je nach Anzahl Teammitglieder könnte die Dimension „personell“ erweitert oder eingeschränkt werden, was in der Abbildung 7 dargestellt ist.

Die zeitliche Planung umfasst die voraussichtliche Dauer vom Beginn der Prüfungstätigkeit bis zum Zeitpunkt der Berichtsabgabe. Zur Bestimmung der voraussichtlichen Dauer sind der gesamte Zeitbedarf sowie jene für die einzelnen Prüfungsarbeiten zu schätzen.<sup>426</sup> Die zeitliche Planung würde die Prüfungsstunden erfassen, welche gemäss der Terminologie der Prüfungseffizienz deren Mass darstellen.<sup>427</sup> Die zeitliche Planung würde mit der Dimension „finanziell“<sup>428</sup> abgebildet werden und könnte auf der ersten Ebene folgende drei Unterteilungen, welche alle die Einheit „Stunden“ aufweisen, kennen:

- Budget,
- IST,
- Veränderung Budget – IST.

Das Budget wäre während der Planung in der Einheit der aufzuwendenden Stunden zu erfassen.<sup>429</sup> Während der Durchführung der Revision müssten die IST-Stunden, welche effektiv aufgewendet wurden, eingetragen werden. Der dreidimensionale Pla-

---

<sup>424</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 179.

<sup>425</sup> „*Preparer*“ ist ein Teammitglied, welches den ihm zugewiesenen Revisionsschritt durchführt. Entsprechend ist der „*Reviewer*“ das Revisionsteammitglied, welches den ihm zugewiesenen Revisionsschritt überprüft. Eine angemessene Überwachung der Revision und der Revisionsmitarbeiter ist für die Qualitätssicherung unabdingbar (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 55).

<sup>426</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 178.

<sup>427</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>428</sup> Die Begriffe „finanziell“ und „zeitlich“ werden im Planungswürfel als identisch betrachtet. Die Anzahl Prüfungsstunden werden in der Praxis oft gleich der Prüfungskosten gesetzt.

<sup>429</sup> Das Budget entspräche den geschätzten Stunden, welche insgesamt für die Mandatsabwicklung aufzuwenden wären (vgl. Treuhand-Kammer (2009)).

nungswürfel müsste technisch so ausgestaltet sein, dass dieser die Budgetabweichung berechnet. Eine konsequente Umsetzung der erstellten Planung würde durch diese zeitnahe Erfassung der aufgewendeten IST-Stunden begünstigt werden. Die Abweichungen der IST- zu den Planstunden würden für das Teammitglied ersichtlich. Sein Interesse zur Durchführung der Prüfungshandlungen innerhalb der Budgetstunden würde gesteigert, um Budgetüberschreitung zu vermeiden.<sup>430</sup> Eine Erweiterung (siehe Abbildung 7) der Dimension „finanziell“ wäre denkbar. Vorjahreswerte könnten diese Dimension anreichern, um eine Auswertung zur Veränderung der Stundenzahl gegenüber dem Vorjahr zu erhalten.

Zur Veranschaulichung der zweiten Ebene wird der in Abbildung 6 ersichtliche „Teilwürfel“ an der vordersten Ecke beispielhaft herangezogen. Dieser kann in zwei Dimensionen dargestellt werden, da die Unterteilung „Budget“ der Dimension „finanziell“ keine weitere Unterebene aufweist (siehe Tabelle 8).

<b>BUDGET (in Stunden) – Phase 1</b>	<b>Partner</b>	
	<b>Preparer</b>	<b>Reviewer</b>
Preplan	10	2
Obtain background information	5	1
Obtain information about client's legal obligations	4	1
Perform preliminary analytical procedures	5	1
Set materiality, and assess acceptable audit risk and inherent risk	1	1
Understand internal control and assess control risk	6	1
Develop overall audit plan and audit program	0	1
<b>Total<sup>431</sup></b>	<b>31</b>	<b>8</b>

Tabelle 8: Zweite Planungsebene (Budget – Partner – Phase 1)<sup>432</sup>

Aus der Tabelle 8 wird ersichtlich, dass der Partner des Revisionsteams (personelle Dimension) in der Phase 1 des BRA Ansatzes (inhaltliche Dimension) 31 Stunden

<sup>430</sup> Die Qualitätskontrolle der Revision eines Prüfungskunden enthält verschiedene Aspekte. Dazu gehören neben der Planung der Revision auch deren Kontrolle (vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 71 – 77). Vor allem bei länger dauernden Prüfungen ist eine periodische Überprüfung des Zeitplans nötig, damit die Abweichungen frühzeitig erkannt und entsprechende Massnahmen getroffen werden können (z. B. durch den Einbezug weiterer Mandatsmitarbeitende) (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 179).

<sup>431</sup> Die erfassten Stunden sind in der Tabelle nur beispielhaft dargestellt.

<sup>432</sup> Die Schritte der Prüfungsphase 1 sind dargestellt in Anlehnung an den Revisionsprozess von Arens, Elder, Beasley (2012), S. 445.

(finanzielle Dimension) für durchzuführende Revisionstätigkeiten aufwenden muss. Die restlichen acht Stunden muss der Partner als *Reviewer* von Revisionstätigkeiten, welche von anderen Teammitgliedern durchgeführt wurden, einsetzen.

### 3.2.2 Systemtechnische Audit Dokumentation

#### 3.2.2.1 Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz

Die Dokumentation ist eng mit allen Phasen des BRA Ansatzes verbunden. Da die Dokumentation der Prüfungsnachweise eine sehr wichtige Rolle spielt, hat hierzu das IAASB einen Prüfungsstandard, den ISA 230 (*Audit Documentation*), erlassen.<sup>433</sup> Dieser gibt Grundsätze und Erläuterungen zur Dokumentation im Rahmen der Abschlussprüfung wieder.<sup>434</sup> Die Dokumentation der Abschlussprüfung entspricht den Anforderungen des ISA 230 und anderen spezifischen Dokumentationsanforderungen anderer relevanter ISA's, wenn folgende zwei Arten von Nachweisen erbracht wurden:<sup>435</sup>

- Nachweise über Sachverhalte, die wichtig zur Stützung des Prüfungsurteils sind.
- Nachweise dafür, dass die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den ISA vorgenommen wurde.

Die Dokumentation der Abschlussprüfung dient folgenden, zusätzlichen Zwecken:<sup>436</sup>

- Unterstützung des Prüfungsteams bei der Planung<sup>437</sup> und Durchführung der Abschlussprüfung.
- Unterstützung der Mitglieder des Prüfungsteams, welche verantwortlich für die Aufsicht, Leitung und Überwachung sind.
- dient zur Rechenschaft für die Revisionsleistung des Abschlussprüfers.
- Festhalten von Tatbeständen, welche auch weiterhin von Bedeutung für zukünftige Audits sein können.

---

<sup>433</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>434</sup> Vgl. ISA 230.01, IFAC (2009).

<sup>435</sup> Vgl. ISA 230.02, IFAC (2009).

<sup>436</sup> Vgl. ISA 230.03, IFAC (2009).

<sup>437</sup> Für weitere Informationen zur Planung siehe Kapitel 2.2.3.2.

- ermöglicht die Durchführung von internen und externen<sup>438</sup> Qualitätskontrollen, gemäss nationalen und internationalen Vorschriften.<sup>439</sup>

Der Abschlussprüfer muss die Dokumentation zur Abschlussprüfung zeitgerecht erstellen.<sup>440</sup> Diese muss genügend umfassend sein, damit ein anderer Abschlussprüfer, ohne Erfahrung mit dem betreffenden Mandat, die vorgenommenen Arbeiten und die Basis für die wichtigsten Entscheide versteht.<sup>441</sup> Neben dem Inhalt, dem Zeitpunkt und dem Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen und der daraus gewonnenen Resultate und gezogenen Schlussfolgerungen sind auch geführte Diskussionen mit dem Management über wesentliche Tatbestände zu dokumentieren.<sup>442</sup> Der Abschlussprüfer legt die Dokumentation in einer entsprechenden Revisionsdatei ab und bewahrt diese während der gesetzlichen Aufbewahrungsvorschrift auf.<sup>443</sup>

Zusammenfassend heisst dies, dass die Dokumentation vorhanden sein muss, welche Nachweise für die Genehmigung von Transaktionen, die Existenz solcher, die Unterstützung für die Buchhaltungseinträge und die finanziellen Verpflichtungen der Organisation liefert.<sup>444</sup>

Die Dokumentation des Abschlussprüfers basiert auf ein paar wenigen allgemeinen Richtlinien:

Erstens, jedes Dokument muss eindeutig identifizierbar sein. Das heisst, dass jedes Dokument die Identität des Kunden, das geprüfte Geschäftsjahr und den Zweck des Dokuments enthalten muss. Diese Informationen werden im Allgemeinen im Titel des Dokuments festgehalten.

Zweitens, der Abschlussprüfer wendet eine bestimmte Referenzierungsmethode an, sodass jedes Dokument im Abschlussordner einen eindeutigen Index aufweist und

---

<sup>438</sup> Für weitere Informationen externen Qualitätskontrollen siehe Kapitel 2.2.2.1.

<sup>439</sup> Die hier fünf aufgezählten Dokumentationszwecke könnten insbesondere dem Attribut „Prüfungsnachweise“, aber teilweise auch den anderen drei übrigen Attributen von Kapitel 3.1 (Identifikation von Ansatzpunkten) zugeordnet werden.

<sup>440</sup> Vgl. ISA 230.07, IFAC (2009).

<sup>441</sup> Vgl. ISA 230.08, IFAC (2009).

<sup>442</sup> Vgl. ISA 230.9 und ISA 230.10, IFAC (2009).

<sup>443</sup> Vgl. ISA 230.14 und ISA 230.15, IFAC (2009).

<sup>444</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 210.

damit in einer logischen Folge abgelegt und wiedergefunden werden kann. Ein grosser Vorteil der Referenzierungsmethode ist, dass die indexierten Arbeitspapiere auch mit Querverweisen versehen werden können.

Drittens, der Abschlussprüfer verwendet bestimmte Häkchen („*Tickmarks*“), um die durchgeführten Prüfungshandlungen zur Verifikation der im Dokument enthaltenen Angaben anzuzeigen.<sup>445</sup>

Damit ist die Dokumentation des Abschlussprüfers ein wesentlicher Bestandteil der gesamten Durchführung der Revision. In der Post-Enron-Ära<sup>446</sup> nahm die Wichtigkeit der Audit Qualität zu, welche ihren Schwerpunkt immer mehr auf die Dokumentation des Prüfungsprozesses und die Prüfungshandlungen verlegte.<sup>447</sup>

Automatisierte Revisionsdokumentations-Systeme werden in der heutigen Revisions-tätigkeit regelmässig angewendet.<sup>448</sup> Trotz solcher Systeme wurde, zum Nachteil des heute bekannten BRA Ansatzes, festgestellt, dass bei diesem teilweise der Fokus auf die Jahresrechnung nicht in jeder Prüfungsphase im Zentrum steht und dass deshalb eine Vielzahl von Risiken identifiziert werden und folglich der Umfang und Inhalt der darauf folgenden Prüfungshandlungen als ungewiss wahrgenommen wird.<sup>449</sup> Zusätzlich ist die fehlende Verbindung zwischen den einzelnen Revisionsphasen als Ineffizienz bei der Anwendung des BRA Ansatzes zu verzeichnen.<sup>450</sup>

Diese Feststellungen führen zur Schlussfolgerung, dass die heute eingesetzten automatisierten Revisionsdokumentations-Systeme möglicherweise zu offen und zu flexibel sind, sodass der Abschlussprüfer vom Fokus seiner tatsächlichen Aufgabe, der Prüfung des Jahresabschlusses, abweichen kann.

---

<sup>445</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 476 – 480.

<sup>446</sup> Für weitere Informationen zur Post-Enron-Ära siehe Kapitel 2.2.1.2.

<sup>447</sup> Vgl. Khalifa, Sharma, Humphrey, Robson (2007), S. 839.

<sup>448</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 477.

<sup>449</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 448 – 449. Für weitere Informationen zum fehlenden Fokus auf die Jahresrechnung bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 3.1.

<sup>450</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

Als zweiter interner Ansatzpunkt wird zur Steigerung der Prüfungseffizienz ein Revisionsdokumentations-System vorgeschlagen, welches bei der Durchführung und Dokumentation der Prüfungsnachweise<sup>451</sup> den Fokus auf die Jahresrechnung legt. Das vorgeschlagene Revisionsdokumentations-System soll den heutigen BRA Ansatz<sup>452</sup> systemtechnisch abbilden, um den Abschlussprüfer durch die einzelnen Schritte des BRA Ansatzes zu führen. Dieser systemtechnische Matrix-Revisionsansatz ist in Abbildung 10 aufgezeigt.

	Revisionsansatz			
	Phase 1	Phase 2	Phase 3	Phase 4
Bank/Zinsaufwendungen	0 %	10 %	60 %	70 %
Debitoren/Umsatz	5 %	45 %	50 %	100 %
Kreditoren/Wareneinkaufskosten	10 %	20 %	50 %	80 %
Anlagevermögen/Abschreibungen	0 %	0 %	100 %	100 %
Rückstellungen/Aufwendungen	0 %	30 %	70 %	100 %

Abbildung 10: Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz<sup>453</sup>

Es ist ersichtlich, dass dieser systemtechnische Matrix-Revisionsansatz eine horizontale Dimension hätte, welche die Prüfungsfelder<sup>454</sup> der zu prüfenden Jahresrechnung als Gruppierung von logisch zusammenhängenden Jahresabschlusspositionen beinhaltet.

<sup>451</sup> Das ganz allgemeine Ziel der Dokumentation der Prüfung ist es, die Prüfungshandlungen in ihrem Detaillierungsgrad so zu beschreiben, dass die jeweiligen Ziele der Prüfung klar erkennbar sind (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 261). Das Ziel der Prüfung, die Übereinstimmung der Jahresrechnung mit einem vorgegebenen Rechnungslegungsstandard, wird auf einzelne Ziele von Positionen/Prüfungsfeldern der Jahresrechnung hinunter gebrochen (vgl. Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt (2010), S. 356 – 357). Die wichtigsten Ziele oder auch Aussagen zu Kontensalden sind das Vorhandensein, die Rechte und Verpflichtungen, die Vollständigkeit und die Bewertung und Zuordnung (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 194).

<sup>452</sup> Für weitere Informationen zum Revisionsprozess siehe Kapitel 2.2.3.

<sup>453</sup> Eigen Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.2.1.

<sup>454</sup> Die Prüfung der Jahresrechnung wird in Prüfungsfelder oder sogenannte Prüfungsgebiete eingeteilt. Die Prüfungshandlungen je Prüfungsgebiet werden so ausgewählt, dass damit auf der Stufe des einzelnen Prüfungsgebietes als auch auf Ebene des gesamten Abschlusses die jeweiligen Risiken massgeblich und hinreichend abgedeckt sind (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 274).



Diese zusätzliche Dimension mit dem Fokus auf die zu prüfende Jahresrechnung würde Folgendes bezwecken.

Einerseits würde die zu prüfende Jahresrechnung an den Anfang des Revisionstools gestellt werden, sodass schon zu Beginn der Revision das Ziel der Abgabe eines Revisionsurteils zur Jahresrechnung in den Blickwinkel genommen würde. Dadurch müsste jede Prüfungshandlung der Phasen 1 bis 3 das Ziel haben, Prüfungsnachweise für ein Prüfungsfeld<sup>455</sup> zu erlangen. Mit dem Fokus auf die Jahresrechnung würden Risiken identifiziert werden und nicht umgekehrt. Das heisst, es würden nicht alle möglichen Risiken erkannt werden, welche möglicherweise gar keinen direkten Einfluss auf die Jahresrechnung haben, sondern es würden nur jene herausgefiltert werden, welche die Jahresrechnung beeinflussen könnten.<sup>456</sup>

Andererseits gäbe der Matrix-Revisionsansatz eine endliche und definierte Anzahl von Prüfungshandlungen vor. Nach deren Durchführen könnte in der Phase 4 pro wesentliche Jahresabschlussposition ein Prüfungsurteil mit angemessener Prüfsicherheit abgegeben werden. Das heisst, dass in den Phasen 1 bis 3 „n“ Prüfungsnachweise zu erlangen wären, damit sich ein positives Prüfungsurteil<sup>457</sup> über die entsprechende Position ergibt. Wurden in der Phase 1 5 % von „n“ Prüfungsnachweisen erlangt, so wären in der Phase 2 und 3 zusammen „n – 5 %“ Prüfungsnachweise nötig. Die „n“ zu erlangenden Prüfungsnachweise für eine bestimmte Prüfsicherheit wurden hier mit 100 % definiert. Das heisst jedoch nicht, dass eine Prüfsicherheit von 100 % erreicht werden würde, denn dies wäre nicht im Sinne des BRA Ansatzes, dessen Prüfung auf Stichproben basiert.<sup>458</sup> Entsprechend wäre bei jedem Mandat neu zu definieren, was 100 % wären resp. welche Prüfungsnachweise aus welcher Phase zusammen letztendlich

---

<sup>455</sup> In Anlehnung an die Grundsätze der Dokumentation bei der Revisionstätigkeit (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 261).

<sup>456</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

<sup>457</sup> Ein positives oder ein uneingeschränktes Prüfungsurteil gibt der Abschlussprüfer ab, wenn er zum Schluss kommt, dass die Jahresrechnung in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen in Übereinstimmung steht (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 422).

<sup>458</sup> In der Praxis werden wegen grosser Datenmengen selten lückenlose Prüfungen durchgeführt. Deshalb sind Prüfungen auf Basis von Stichproben die Regel. Der Zweck von Stichproben besteht darin, aus einer Grundgesamtheit eine Auswahl zu treffen, um damit die Zahl der zu prüfenden Daten zu vermindern und auch die Effizienz der Prüfung zu verbessern (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 243 – 253).

100 % ergäben. Die Prozentzahl pro Phase gäbe somit bei gewünschter Prüfsicherheit an, wie viel der gesamt notwendigen Prüfungsevidenz pro Prüfungsfeld erreicht werden müsste resp. schon erreicht wurde.

In Abbildung 10 sind die Prozentzahlen beispielhaft dargestellt. Sie stellen den Fertigungsgrad der Prüfung dar, variieren jedoch von Prüfungsmandat zu Prüfungsmandat. Je nach Komplexität, Grösse und Industrie des Prüfungskunden<sup>459</sup> sind die prozentual zu erlangenden Prüfungsnachweise pro Revisionsphase unterschiedlich. Bei einem grossen Prüfungskunden würde im Verhältnis mehr Prüfungsevidenz in der Phase 2 erlangt als bei einem kleineren Prüfungskunden, da sich bei diesem der Prüfer möglicherweise nicht bei allen Prüfungsfeldern auf den vorgelagerten Prozess abstützen kann. Entsprechend ist zu erwarten, dass bei einem kleinen und nicht komplexen Prüfungskunden im Verhältnis mehr Prüfungsnachweise in der Phase 3 eingeholt werden müssten als bei einem grossen, komplexen Prüfungskunden, bei welchem ein vermehrt kontrollbasierter Prüfungsansatz<sup>460</sup> gewählt wird.<sup>461</sup> Wie viele und welche Prüfungsnachweise mit welchen Prüfungshandlungen in welchen Phasen des Revisionsansatzes zu erzielen sind, ist in der Phase der Planung (siehe Kapitel 3.2.1) festzulegen (Dimension „inhaltliche Planung“). Des Weiteren ist festzuhalten, dass die in Abbildung 10 aufgezeigte und neu hinzukommende, vertikale Achse mit den Prüfungsfeldern keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Die Anzahl der Prüfungsfelder und deren Definition liegen im Ermessen des Wirtschaftsprüfers und sind somit auch von Prüfungskunde zu Prüfungskunde unterschiedlich und entsprechend anzupassen.<sup>462</sup>

---

<sup>459</sup> Für weitere Informationen zum Prüfungskunden siehe die Ausführungen zur Phase 1 des BRA Ansatzes im Kapitel 2.2.3.2. Für Informationen zu den Einflussfaktoren des Prüfungskunden siehe Kapitel 2.3.4.2.

<sup>460</sup> Bei einer kontrollbasierten Prüfungsstrategie verlässt sich der Wirtschaftsprüfer voll und ganz auf das interne Kontrollsystem. Es wird von einer voll integrierten Prüfungsstrategie gesprochen (vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 238 – 245).

<sup>461</sup> Die Definition der Prüfungsgebiete und Prüfungshandlungen hängt von der Branche, der wirtschaftlichen Ausrichtung und vor allem von den Geschäftsprozessen sowie von der Komplexität des zu prüfenden Unternehmens ab. Je nach Geschäftstätigkeit sind die Prüfungsgebiete nach unterschiedlichen Kriterien zu bilden und zu gewichten (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 178). Für Informationen zu den Einflussfaktoren des Prüfungskunden siehe Kapitel 2.3.4.2.

<sup>462</sup> Vgl. Rittenberg, Schwieger, Johnstone (2008), S. 49 – 53.

Dieses automatisierte Matrix-Revisionsdokumentations-System hätte den Vorteil, dass der Abschlussprüfer stets eine Information über den Stand der Revisionstätigkeit<sup>463</sup> erhalten würde. Zudem würde es diesem Sicherheit über die schon erlangten Prüfungsnachweise geben und ihn davon abhalten, zu viele Prüfungsnachweise für dieselbe Prüfsicherheit einzuholen.

### 3.2.2.2 *Zusätzliche Dokumentationsmedien*

Die elektronischen Unterlagen für die Abschlussprüfung sind zur Regel geworden, weshalb sich die Organisation der Revision, die Querverweise und Handhabung von Dateien entsprechend geändert haben. Beispielsweise werden heute die Revisionsunterlagen auf zentralisierten Servern abgespeichert. Daher wird die Dokumentation<sup>464</sup> der Abschlussprüfung, zunehmend mit Hilfe von elektronischen Medien der Informationstechnologie, durchgeführt. Das könnte für die Zukunft heissen, dass auch für die Dokumentation und für das Aufnehmen und Festhalten von Prüfungsnachweisen zusätzliche Dokumentationsmedien in Frage kommen könnten.<sup>465</sup>

Ein weiterer Ansatz zur Steigerung der Prüfungseffizienz wäre der Einsatz von Dokumentationsmedien wie die Ton-, Bild- oder Filmaufnahme als zusätzliche Speichermedien. Teamsitzungen, Kundenmeetings, Diskussionen mit dem Finanzchef oder Inventurbeobachtungen könnten direkt mit einem der drei zusätzlich vorgeschlagenen Medien aufgenommen werden. Ein Protokoll oder die zeitintensive Niederschrift nach der Durchführung der Prüfungshandlung würde erspart resp. zeitgleich umgesetzt werden.

---

<sup>463</sup> Die periodische Überprüfung der Prüfungsstrategie und des Prüfprogramms hat zu erfolgen, um Abweichungen frühzeitig zu erkennen (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 179).

<sup>464</sup> Die Dokumentation der Prüfung ist ein wichtiges Element im Prüfungsprozess und erstreckt sich über alle Phasen der Prüfung. Die Dokumentation umfasst die Zusammenstellung von Unterlagen und Dateien, die ein Abschlussprüfer anfertigt oder erhält (Prüfungsnachweise), um die im Rahmen der Prüfung verwendeten Informationen und durchgeführten Prüfungshandlungen sowie die Schlussfolgerungen zu belegen (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 260).

<sup>465</sup> Vgl. Knechel, Salterio, Ballou (2007), S. 477.

Revisionsphase <sup>466</sup>	mögliche Prüfungshandlung	Ton- aufnahme	Bild- aufnahme	Film- aufnahme
<b>Phase 1</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kick-off Meeting mit dem Prüfungskunden</li> <li>• etc.</li> </ul>	X	-	X
<b>Phase 2</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisionsteammeetings</li> <li>• Tests von Transaktionen               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Interviews mit Einkaufs-, Verkaufs-, Lagerleiter etc.</li> <li>○ Besichtigung des Produktionsablaufs</li> <li>○ etc.</li> </ul> </li> <li>• Kundenmeetings (Besprechung der Revisionsplanung, der Ergebnisse der Revision etc.)</li> <li>• etc.</li> </ul>	X	-	X
<b>Phase 3</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• substantive Prüfungshandlungen               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Inventurbeobachtung (Lager, Anlagevermögen etc.)</li> <li>○ Beurteilung von Rückstellungen anhand von Fachgesprächen</li> <li>○ etc.</li> </ul> </li> </ul>	X	X	X
<b>Phase 4</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schlussbesprechung der Revision</li> <li>• etc.</li> </ul>	X	-	X

Tabelle 9: Einsatzmöglichkeiten zusätzlicher Dokumentationsmedien im Revisionsprozess<sup>467</sup>

Die Tabelle 9 gibt beispielhaft und nicht abschliessend einige Einsatzmöglichkeiten der drei vorgeschlagenen zusätzlichen Dokumentationsmedien in allen vier Phasen des BRA Ansatzes<sup>468</sup> wieder. Das Zeichen „X“ in der Tabelle 9 zeigt an, welches Medium in welcher Revisionsphase zum Einsatz kommen könnte. Die Ton- und auch die Film-aufnahme könnten in allen vier Phasen des Revisionsprozesses eingesetzt werden.<sup>469</sup> Diese Medien sind nicht nur für das Festhalten von Besprechungen in Kundenmeetings und Sitzungen des Revisionsteams von Bedeutung. Denkbar wäre auch der Einsatz bei der Durchführung spezifischer Interviews wie bspw. beim Testen von

<sup>466</sup> Für weitere Informationen zu den Revisionsphasen siehe Kapitel 2.2.3.1 (Revisionsphasen).

<sup>467</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.2.2.2.

<sup>468</sup> Für weitere Informationen zum Revisionsprozess siehe Kapitel 2.2.3.

<sup>469</sup> Dies weil sich die Dokumentation über alle vier Phasen des BRA Ansatzes erstreckt (vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 260).

Transaktionen oder bei der Inventurbeobachtung. Die Bildaufnahme könnte dann zum Zuge kommen, wenn ein bestimmter Zustand (Obsoleete Handelsware, Vorhandensein von Immobilien oder Mobilien etc.) festgehalten werden soll.<sup>470</sup>

Dokumentationsmedium	Vorteile	Nachteile
<b>Tonaufnahme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zeitnahe Aufnahme</li> <li>• vollständige Aufnahme</li> <li>• keine nachträgliche Dokumentation notwendig</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zeitintensiv für die Überprüfung (Review<sup>471</sup>)</li> <li>• Aufnahme von Abschnitten, welche für die Revisionsunterlagen nicht relevant oder erwünscht sind</li> </ul>
<b>Bildaufnahme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Darstellung des IST-Zustandes</li> <li>• einfach und schnell zu überprüfen (Review)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• keine</li> </ul>
<b>Filmaufnahme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Darstellung des IST-Zustandes</li> <li>• zeitnahe Aufnahme</li> <li>• vollständige Aufnahme</li> <li>• keine nachträgliche Dokumentation notwendig</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zeitintensiv für die Überprüfung (Review)</li> <li>• Aufnahme von Abschnitten, welche für die Revisionsunterlagen nicht relevant oder erwünscht sind</li> </ul>

Tabelle 10: Vor- und Nachteile zusätzlicher Dokumentationsmedien<sup>472</sup>

Diese zusätzlichen Dokumentationsmedien hätten gewisse Vor- und Nachteile gegenüber der klassischen, schriftlichen Dokumentation. Diese sind in der Tabelle 10 aufgelistet.

<sup>470</sup> In Anlehnung an die Prüfungsstandards, welche festhalten, dass die Revisionsdokumentation Auskunft über die Prüfungsplanung, die Risikobeurteilung, die Prüfungsstrategie, das Prüfungsprogramm, die Prüfungshandlungen, die Prüfungsergebnisse, die Schlussfolgerungen und die Kommunikationen gibt (vgl. Arens, Elder, Beasley (2012), S. 208 – 217).

<sup>471</sup> Der ISA 220 gibt Anleitung zur Qualitätssicherung (Prüfungseffektivität) bei einer Abschlussprüfung. IAS 220.16 und IAS 220.17 halten fest, dass der Audit Partner die Verantwortung tragen muss, dass entsprechende Reviews durchgeführt werden und er selbst muss auch die erlangten Prüfungsnachweise durchsehen (vgl. ISA 220, IFAC (2009)).

<sup>472</sup> Die durchgeführte Revisionstätigkeit und die erlangten Schlussfolgerungen müssen vollständig in den Arbeitspapieren des Wirtschaftsprüfers festgehalten werden. Es besteht folgende Regel: „If it is not documented it doesn't exist.“ Das Festhalten von Prüfungsnachweisen kann auf Papier basieren oder in Form von elektronischen Dokumenten geschehen (vgl. Millichamp, Taylor (2008), S. 74). In Anlehnung an diese Grundsätze der Prüfungsdokumentation wurden die Vor- und Nachteile dieser zusätzlichen Dokumentationsmedien dargelegt.

Die Ton- und Filmaufnahmen weisen grundsätzlich dieselben Vor- und Nachteile auf. Wobei die Filmaufnahme gegenüber der Tonaufnahme die zusätzliche Bild-Dimension erkennen lässt, welche als ein Vorteil zu beurteilen ist. Weitere Vorteile sind die zeitnahe und die vollständige Aufnahme der durchgeführten Prüfungshandlungen und der daraus resultierenden Ergebnisse. Beide Dokumentationsmedien haben jedoch den grossen Nachteil, dass der festgehaltene Prüfungsnachweis entsprechend zeitintensiv für deren Überprüfung wäre. Die Ton- oder Filmaufnahme müsste vollständig abgehört resp. angeschaut werden, um den Inhalt des geprüften Gebietes zu verstehen. Ein weiterer Nachteil, welcher aber auch als Vorteil betrachtet werden kann, ist jener der vollständigen Aufnahme. Es würden bestimmte Abschnitte aufgenommen werden, welche für die Revisionsunterlagen nicht relevant oder nicht erwünscht wären.

Die Bildaufnahme weist demgegenüber keine wesentlichen erwähnenswerten Nachteile auf. Diese würde das schriftliche Protokoll mit realer Illustration vom geprüften Gegenstand zum Zeitpunkt der Revision erweitern, was als Vorteil zu gewichten wäre. Des Weiteren wäre der erlangte Prüfungsnachweis mit einer Bildaufnahme einfach und schnell zu überprüfen, da ein Blick auf das Bilddokument für dessen Beurteilung ausreichen würde.

### *3.2.3 Vierdimensionales integriertes Audit Tool*

Die vorgeschlagenen internen Ansatzpunkte, insbesondere die beiden erstgenannten (dreidimensionaler Planungswürfel<sup>473</sup> und systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz<sup>474</sup>), sollten nicht unabhängig voneinander agieren, um Schnittstellen zu vermeiden. Deshalb wäre es denkbar, die beiden genannten Audit Tools so auszugestalten, dass diese miteinander verbunden werden können oder dass sie zu einem integrierten Audit Tool verschmelzen. Um systemtechnischen Schnittstellen zu vermeiden, sei der Variante des integrierten Audit Tools den Vorrang zu geben. Die Kombination des dreidimensionalen Planungswürfels und des systemtechnischen Matrix-Revisionsansatzes würde zu einem vierdimensionalen integrierten Audit Tool führen. Die im systemtechnischen Matrix-Revisionsansatz festgehaltenen Phasen des BRA Ansatzes sind mit der Dimension „inhaltlich“ des dreidimensionalen Planungswürfels

---

<sup>473</sup> Für weitere Informationen zum dreidimensionalen Planungswürfel siehe Kapitel 3.2.1.

<sup>474</sup> Für weitere Informationen zum systemtechnischen Matrix-Revisionsansatz siehe Kapitel 3.2.2.1.

deckungsgleich. Folglich bestünde das vierdimensionale integrierte Audit Tool aus den drei Dimensionen „inhaltlich“, „finanziell“ und „personell“ des dreidimensionalen Planungswürfels und der zusätzlichen Dimension „Prüfungsfelder“, welche im systemtechnischen Matrix-Revisionsansatz die vertikale Achse darstellt. Die letztgenannte und damit vierte Dimension käme somit zum dreidimensionalen Planungswürfel hinzu. Diese vierte Dimension soll, bildlich gesprochen, wie oft in unserem realen Vorstellungsbereich, der vierten Dimension, der Zeit, gleichgesetzt werden. Die Abbildung 11 zeigt eine mögliche systemtechnische Darstellung des vierdimensionalen integrierten Audit Tools. Die genannte Abbildung bildet den dreidimensionalen Planungswürfel im Inneren des vierdimensionalen Würfels ab und als vierte Dimension käme jene der „Prüfungsfelder“ hinzu. Diese vierte Dimension sowie die anderen Dimensionen können weiter hinuntergebrochen werden. Beispielsweise könnte das Prüfungsfeld „Bank/Zinsaufwand“ weiter in die einzelnen Bilanzpositionen Zahlungsmittel – kurzfristig verfügbare Mittel, kurzfristige und langfristige finanzielle Verbindlichkeiten – unterteilt werden. Diese Unterteilung könnte bis zur prüfenden Bilanz- oder Erfolgsrechnungsposition fortgeführt werden.

Das vierdimensionale integrierte Audit Tool gäbe dem Wirtschaftsprüfer vier verschiedene Sichtweisen auf die durchzuführende Prüfung. Alle vier Dimensionen wären miteinander verknüpft, sodass keine Schnittstellen bestünden, welche es zu überbrücken gäbe.

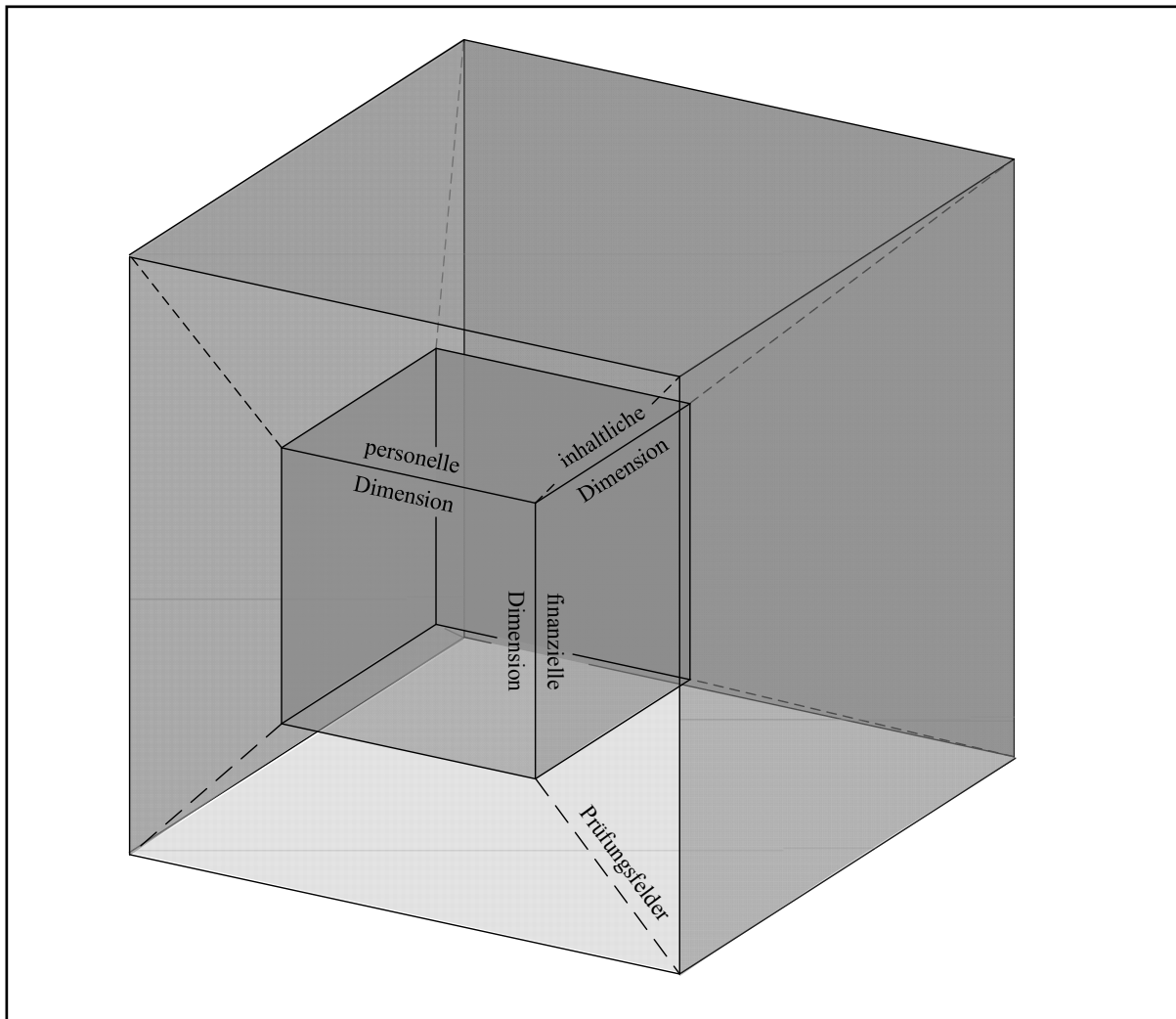


Abbildung 11: Vierdimensionales integriertes Audit Tool<sup>475</sup>

<sup>475</sup> Eigen Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen im Kapitel 3.2.3.



### 3.3 Externe Ansatzpunkte

#### 3.3.1 Globales Intercompany-Abstimmungstool

##### 3.3.1.1 Status quo

Der Standard 505 der *International Standards on Auditing* (ISA) stellt Grundsätze auf und gibt Erläuterungen zur Verwendung von Bestätigungen Dritter zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen bei der Abschlussprüfung.<sup>476</sup> In der Schweiz gilt diesbezüglich der Schweizer Prüfungsstandard 505 (Bestätigungen Dritter).<sup>477</sup> Der PS 505 verweist u. a. in der Ziffer 5 auf die folgenden möglichen Anwendungsfälle:<sup>478</sup>

- Banksalden und andere Informationen von Banken,
- Forderungssalden aller Art,
- Vorräte, die sich bei Dritten in Freilagern oder in Konsignation befinden,
- Wertschriften, die von Händlern gekauft aber bis zum Bilanzstichtag nicht physisch geliefert worden sind,
- Darlehen von Kreditgebern,
- Verbindlichkeitssalden (einschliesslich Eventualverbindlichkeiten),
- derivative Finanzinstrumente.

Entschliesst sich der Abschlussprüfer dazu, Bestätigungen Dritter für das Erlangen von Prüfungsnachweisen einzufordern, so muss er stets die Kontrolle über den Prozess des Einforderns von Drittbestätigungen haben, was gemäss ISA 505.07 Folgendes beinhaltet:<sup>479</sup>

- Festlegung der Information, welche bestätigt werden soll,
- Auswahl der geeigneten Drittpartei,
- Ausgestaltung der Bestätigungsanfrage, inkl. Festlegung, dass die Anfrage richtig adressiert ist und die korrekte Rückantwortadresse an den Abschlussprüfer enthält,

---

<sup>476</sup> Vgl. ISA 505, IFAC (2009).

<sup>477</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 204ff.

<sup>478</sup> Vgl. PS 505.5, Treuhand-Kammer (2010).

<sup>479</sup> Vgl. ISA 505.7, IFAC (2009).

- Versand der Drittbestätigungsanfrage, inkl. Follow-up-Anfrage, sofern notwendig.

Daraus resultiert der Prozessablauf, welcher in Abbildung 12 dargestellt ist. Am Beispiel von Debitorenbestätigungen soll dieser Prozess erläutert werden. Dieser beginnt mit dem ersten Schritt, bei welchem der Abschlussprüfer festlegt, dass Debitorenbestätigungen eingeholt werden sollen. Damit er den dritten und den vierten Schritt des Prozesses durchführen kann, benötigt der Abschlussprüfer eine Saldenliste, welche alle Debitoren mit ihren ausstehenden Beträgen ausweist. Diese Saldenliste fordert der Abschlussprüfer bei dem zu prüfenden Unternehmen ein. Erst nach Erhalt der Saldenliste (Datenmenge) trifft der Abschlussprüfer die Auswahl, welche Drittparteien und welche Informationen dabei zu bestätigen sind. Diese Information liefert der Abschlussprüfer dem zu prüfenden Unternehmen, welches daraufhin im fünften Schritt die Anfragen auf unternehmensinternem Briefpapier vorbereitet. Die Originale der Bestätigungsanfragen sendet das geprüfte Unternehmen an seinen Abschlussprüfer, damit dieser die Anfragen an die von ihm ursprünglich ausgewählten Drittparteien selbst zustellen kann. Nachdem der Versand der Bestätigungsanfragen erfolgt ist, erwartet der Abschlussprüfer das retournierte Bestätigungsschreiben der angefragten Drittpartei.<sup>480</sup>

---

<sup>480</sup> ISA 505.7 hält fest, dass der Wirtschaftsprüfer die Kontrolle über den Prozess der Auswahl vom Adressaten, der Erstellung und des Versands von Anfragen sowie der Beantwortung wahrnehmen muss. Dies geschieht, indem der Wirtschaftsprüfer die Kommunikation mit den ausgewählten Adressaten so gestaltet, dass die Möglichkeit einer Verfälschung der Ergebnisse durch Abfangen oder Abändern von Anfragen oder Antworten minimiert wird. Der Wirtschaftsprüfer stellt sicher, dass er selber die Anfragen versendet, dass diese korrekt adressiert sind und dass die Adressaten ersucht werden, alle Antworten direkt zu ihm zu senden (vgl. ISA 505.7, IFAC (2009) und PS 505.30, Treuhand-Kammer (2010)).

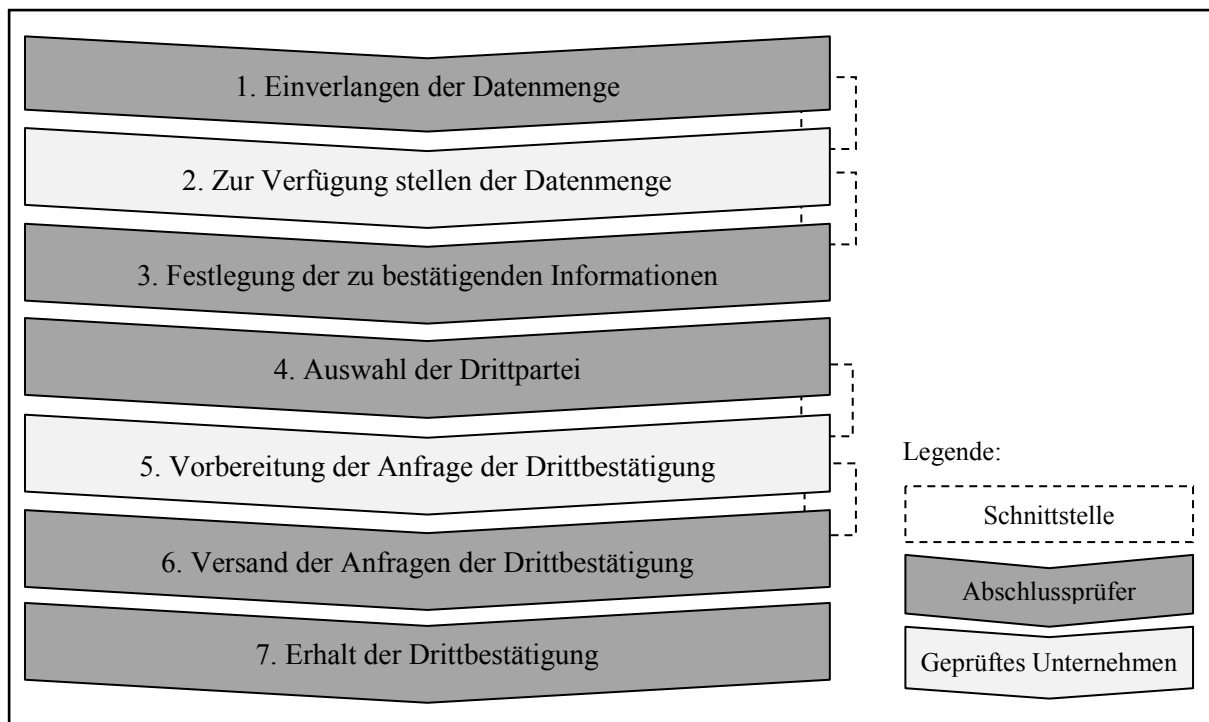


Abbildung 12: Prozess Drittbestätigungen<sup>481</sup>

Erhält der Abschlussprüfer keine Antwort auf seine versandte Bestätigungsanfrage, so muss dieser gemäss ISA 505.12 alternative Prüfungshandlungen durchführen.<sup>482</sup> Beispiele solcher alternativen Prüfungshandlungen<sup>483</sup> sind in den Paragraphen A18 und A19 desselben Standards wiedergegeben. Auch gibt derselbe Standard Anleitung für den Fall, dass die Bestätigung eine Differenz im Vergleich zur angefragten Information aufweist.<sup>484</sup>

Dem Bestätigungsprozess wurde ein eigener ISA-Standard gewidmet, woraus sich schliessen lässt, dass das Einverlangen von Bestätigungen eine gängige und übliche Prüfungshandlung darstellt. Mit dieser Prüfungshandlung sollen beispielsweise Betrugsfälle wie jener, welcher im Jahr 2008/2009 in Indien bei der Firma Satyam Computer Services Limited stattfand, aufgedeckt werden. Es wurden 1 Mrd. USD

<sup>481</sup> Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen von ISA 505 (vgl. IFAC (2009)) und PS 505.30 (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>482</sup> Vgl. ISA 505.12, IFAC (2009).

<sup>483</sup> Als Beispiele werden das Überprüfen von nachträglichen Zahlungseingängen und –ausgängen als alternative Prüfungshandlungen für die Prüfung der Debitoren und Kreditoren erwähnt. Zusätzlich wird festgehalten, dass der Umfang und das Ausmass der alternativen Prüfungshandlungen von dem Prüfungsziel der geprüften Jahresabschlussposition abhängt (vgl. ISA 505.A18 und ISA 505.A19, IFAC (2009)).

<sup>484</sup> Vgl. ISA 505.A18 und ISA 505.A19, IFAC (2009).

nicht existierender Umsatz<sup>485</sup> resp. 1 Mrd. USD Cash, welcher eigentlich nur 78 Mio. USD war, ausgewiesen. Die Revisionsfirma PricewaterhouseCoopers hatte den Revisionsbericht zu dieser betrügerischen Jahresrechnung unterschrieben. Ramalinga Raju, der Verwaltungsratspräsident der Firma Satyam, äusserte sich in einem Brief an den Gesamtverwaltungsrat dazu, wobei er festhielt, dass die Revisionsfirma diesen Betrugsfall durch rudimentäre Checks der Bankkonten der Satyam Gruppe hätte aufdecken müssen.<sup>486</sup>

Die Erläuterungen lassen erkennen, dass es sich um einen sehr aufwendigen und zeitintensiven Prozess handelt, welcher aber seine Notwendigkeit und Relevanz bezüglich der Prüfungseffektivität hat.<sup>487</sup> Diese Ineffizienzen im Prozess der Drittbestätigungen entstehen einerseits durch die vorhandenen Schnittstellen zwischen dem Prüfer und dem geprüften Unternehmen und andererseits durch die manuelle Abwicklung. Letzterer Punkt bezieht sich insbesondere auf das Analysieren der erhaltenen Drittbestätigungen, das Versenden einer zweiten Anfrage und die generelle lange Rückantwortzeit. Dem könnte ein IT-basierter und automatisierter Bestätigungsprozess entgegenwirken.<sup>488</sup>

Ein globales Intercompany-Abstimmungstool, als ein weltweites Clearing-Tool für Guthaben und Verbindlichkeiten jeglicher Art zwischen Unternehmen, wäre ein externer Ansatzpunkt, um die Steigerung der Prüfungseffizienz zu erzielen.

Für die Umsetzung einer technischen Lösung müsste ein Business Case vorhanden sein, dessen Identifikation und Definition die grösste Herausforderung darstellt. Im Jahr 2004 erhielten zwei Drittel der Unternehmen 80 % der Rechnungen im Papierformat und diese durchliefen anschliessend einen Papier-basierenden Autorisierungsprozess. Weniger als 25 % setzten *electronic data interchange* (EDI), *electronic receipts settlement* (ERS) oder *electronic invoice presentment and payment* (EIPP) ein.<sup>489</sup> Dieses und andere inter-organisatorische Informationsaustauschsysteme haben

---

<sup>485</sup> Vgl. Lakshman (2009).

<sup>486</sup> Vgl. Blakley (2009).

<sup>487</sup> Für weitere Informationen zum Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffizienz und der Prüfungseffektivität siehe Kapitel 2.3.2.

<sup>488</sup> Vgl. Aldhizer, Cashell (2006), S. 28 – 32.

<sup>489</sup> Vgl. Williams (2004), S. 17.

im Allgemeinen die folgenden drei potenziellen Vorteile: Kostenreduktion, Steigerung der Produktivität und Erweiterung der Produkt- und Marktstrategie.<sup>490</sup> Aufgrund des noch zurzeit fehlenden Business Cases wird die organisatorische Umsetzung und Anwendung eines solchen globalen Intercompany-Abstimmungstools durch Vollstreckung (*Enforcement*)<sup>491</sup> vorgeschlagen, welche im folgenden Kapitel erläutert wird.

### 3.3.1.2 Organisatorische Umsetzung

Ausgehend vom heute bestehenden Finanzberichterstattungsprozess von Unternehmen, welcher aufgrund des *Enforcements* verschiedener Regulatoren besteht<sup>492</sup>, soll der *Enforcement*-Prozess für das globale Intercompany-Abstimmungstool und die darin involvierten Parteien abgeleitet werden.

Der Finanzberichterstattungsprozess (siehe Abbildung 13) beginnt mit der Aufzeichnung von Transaktionen und Geschäftsvorfällen in den Büchern des Unternehmens verschiedener Hierarchiestufen. Damit tritt ein bedeutender Informationsfluss innerhalb des Unternehmens ein. Die Informationen werden für Zwecke der Berichterstattung und der Konsolidierung von Geschäftsbereichen benötigt. Auf einen Teil dieser Information werden bestimmte Rechnungslegungsstandards und andere Regelungen angewendet, sodass daraus der Finanzbericht und die statutarische Jahresrechnung resultieren. Die Jahresabschlüsse werden von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer geprüft und unterliegen damit der Vollstreckung (*Enforcement*) der zuständigen nationalen Behörde.<sup>493</sup> Andere Informationen wie Zwischenberichte oder publizierte Informationen in Übereinstimmung mit kontinuierlichen Berichterstattungsanforderungen werden nicht geprüft, unterliegen aber einem anderen *Enforcement*. Weitere Unternehmensinformationen wie für Pressekonferenzen werden weder geprüft noch sind diese Bestandteil eines *Enforcement*-Prozesses.<sup>494</sup>

---

<sup>490</sup> Vgl. Barrett, Konsynski (1982), S. 94.

<sup>491</sup> Der Begriff des *Enforcements* wird in der vorliegenden Dissertation als Synonym zu den Begriffen Vollstreckung, Umsetzung, Vollbringung, Ausführung und Durchführung verwendet (vgl. Bibliographisches Institut GmbH (2011)).

<sup>492</sup> Vgl. Di Piazza, Eccles (2002), S. 11 – 138.

<sup>493</sup> Für weitere Informationen zum regulatorischen Umfeld siehe Kapitel 2.2.2.

<sup>494</sup> Vgl. Wagenhofer (2007), S. 103.

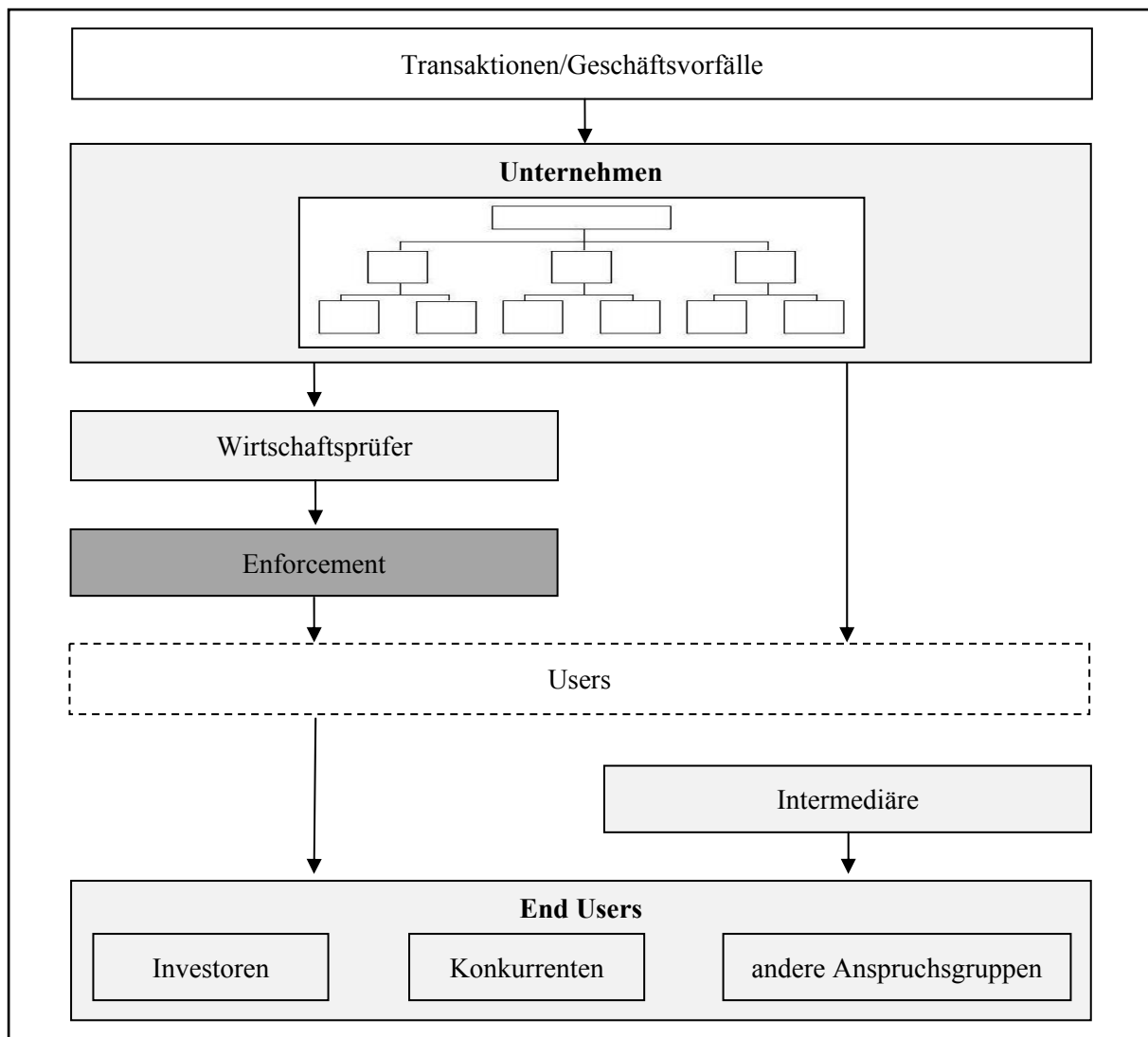
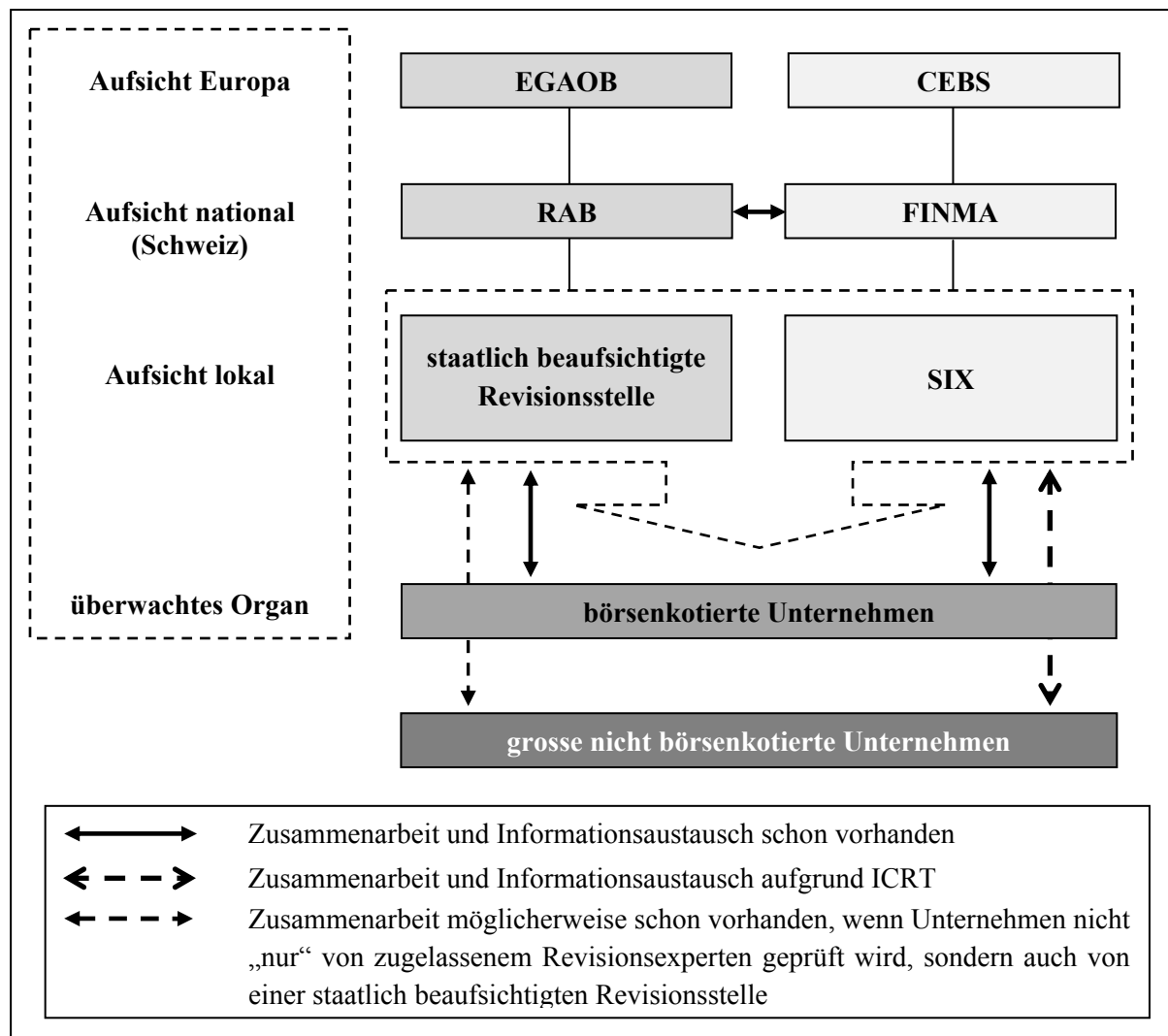


Abbildung 13: Finanzberichterstattungsprozess<sup>495</sup>

<sup>495</sup> Vgl. Di Piazza, Eccles (2002), S. 11 – 138.

Abbildung 14: Enforcement-Instanzen<sup>496</sup>

Anschliessend wird die Information an die Informationsempfänger (*Users*) kommuniziert. Entweder sind diese Informationsintermediäre, welche die Unternehmensinformationen benutzen, um andere Informationsempfänger (*End Users*) zu beraten, oder es sind direkt die *End User*, welche die Information für ihre eigene Entscheidungsfindung benötigen.<sup>497</sup>

Dieser erläuterte Berichterstattungsprozess wird im Folgenden auf das regulatorische Umfeld der Schweiz übertragen. Entsprechend werden die Instanzen aufgeführt, welche das *Enforcement* des Berichterstattungsprozesses heute tragen. Diese Instanzen könnten auch die Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools in Kraft

<sup>496</sup> Eigene Darstellung an die Ausführungen der Kapitel 2.2.2 (Regulatorisches Umfeld) und 3.3.1.2 (Organisatorische Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools).

<sup>497</sup> Vgl. Wagenhofer (2007), S. 103.

setzen (siehe Abbildung 14). Gemäss Art. 727b Abs. 1 OR müssen Publikumsgesellschaften<sup>498</sup> als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen<sup>499</sup> nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen.<sup>500</sup> Im Zusammenhang mit diesen neuen Vorschriften entstand die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), welche für die Überprüfungstätigkeit von Revisionsdienstleistungen zuständig ist.<sup>501</sup> Auf europäischer Ebene wurde am 14. Dezember 2005 von der Europäischen Kommission die „Europäische Gruppe aus Vertretern der Aufsichtsgremien für Abschlussprüfung“ (*European Group of Auditor's Oversight Bodies – EGAOB*) eingesetzt. Diese Gruppe soll eine wirksame Koordination der neuen öffentlichen Aufsichtssysteme für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in der EU gewährleisten. Zusätzlich soll sie fachlich zur Vorbereitung etwaiger Massnahmen der Kommission, zur Durchführung der 8. Gesellschaftsrechtsrichtlinie beitragen.<sup>502</sup>

Seitens der Finanzaufsicht regeln in der Schweiz zwei Verordnungen das Börsengeschäft auf der Grundlage des Bundesgesetzes über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG<sup>503</sup>). Einerseits gehört dazu die Verordnung über die Börsen und den Effektenhandel (BEHV<sup>504</sup>), welche die Bewilligungsvoraussetzungen für Effekthändler präzisiert. Darüber hinaus enthält sie Vorschriften über die Organisation und die Organe der Börsen.<sup>505</sup>

---

<sup>498</sup> Publikumsgesellschaften, als solche gelten Gesellschaften, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, Anleiheobligationen ausstehend haben oder mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft der beiden erst genannten Kriterien beitragen (Art. 727 Ziff. 1 OR).

<sup>499</sup> Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, bedürfen einer besonderen Zulassung und stehen unter staatlicher Aufsicht (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen), gemäss Art. 7 Abs. 1 RAG. Diese staatliche Aufsicht wird von der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) wahrgenommen.

<sup>500</sup> Vgl. Schneider, Stirnimann (2008), S. 856 und Art. 727b Abs. 1 OR.

<sup>501</sup> Für weitere Informationen zur Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde siehe Kapitel 2.2.2.1.4.

<sup>502</sup> Vgl. Europäische Kommission (2005).

<sup>503</sup> Vgl. SR 954.1. Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG).

<sup>504</sup> Vgl. SR 954.11. Verordnung vom 2. Dezember 1996 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung, BEHV).

<sup>505</sup> Vgl. Art. 10 BEHG.



Andererseits zählt dazu die Verordnung<sup>506</sup> der FINMA über die Börsen und den Effektenhandel (BEHV-FINMA<sup>507</sup>), welche Bestimmungen hinsichtlich der Meldepflicht beinhaltet.

Die SIX Gruppe betreibt die Infrastruktur für den Schweizer Finanzplatz. Ihre Geschäftsfelder umfassen den Wertschriftenhandel, die Wertschriftendienstleistungen, Finanzinformationen und den Zahlungsverkehr. Dazu gehören beispielsweise der Betrieb, die Regulierung und Überwachung des elektronischen Börsenhandels, die Berechnung von Indizes, die dem Wertschriftenhandel nachgelagerte Abwicklung und Verwahrung, die Abwicklung von bargeldlosen Zahlungen und elektronischen Rechnungen sowie der Interbank-Zahlungsverkehr. Die SIX Gruppe untersteht der konsolidierten Aufsicht der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA). Teile der durch sie betriebenen IT-Anwendungen werden wegen ihrer Systemrelevanz durch die Schweizerische Nationalbank (SNB) überwacht.<sup>508</sup>

Artikel 5 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes (FINMAG)<sup>509</sup> definiert die Ziele der FINMA folgendermassen: „Die Finanzmarktaufsicht bezweckt nach Massgabe der Finanzmarktgesetze den Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger, der Anlegerinnen und Anleger, der Versicherten sowie den Schutz der Funktionsfähigkeit der Finanzmärkte. Sie trägt damit zur Stärkung des Ansehens und der Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes Schweiz bei.“ Als staatliche Aufsichtsbehörde ist die FINMA mit hoheitlichen Befugnissen über Banken, Versicherungen, Börsen, Effekthändler sowie kollektive Kapitalanlagen ausgestattet.<sup>510</sup>

---

<sup>506</sup> Diese Verordnung enthält u. a. Aspekte der Journalführungs- und Meldepflichten für Effekthändler (Art. 15 BEHG), der Meldepflichten im Zusammenhang mit der Offenlegung von Beteiligungen (Art. 20 BEHG) und der Regeln zur Unterbreitung öffentlicher Kaufangebote (Art. 22 ff. BEHG).

<sup>507</sup> SR 954.193. Verordnung vom 25. Oktober 2008 der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung-FINMA, BEHV-FINMA).

<sup>508</sup> Vgl. SIX Gruppe (2011).

<sup>509</sup> SR 956.1. Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG). Die Prüfungsgesellschaften und die leitenden Prüfer von Organisationen, welche unter das FINMAG fallen, unterstehen auch dem FINMAG (vgl. Art. 3 FINMAG). Die FINMA führt nach Massgabe des Finanzmarktgesetzes die Prüfung selbst durch oder lässt sie durch von ihr beigezogene Dritte oder durch von den beaufsichtigten beauftragten Prüfungsgesellschaften durchführen (vgl. Treuhand-Kammer (2009)).

<sup>510</sup> Vgl. FINMA (2011).

Die Europäische Bankenaufsicht (*Committee of European Banking Supervisors, CEBS*) ist gerade mal sechs Jahre alt. Das unabhängige Gremium berät die EU-Kommission bei Regulierungen im Bankenbereich. Das CEBS überwacht die Umsetzung von EU-Richtlinien zur Regulierung der Banken und versucht, die Aufsichtspraxis in den verschiedenen EU-Ländern möglichst zu vereinheitlichen. Zudem fördert es den vertraulichen Informationsaustausch unter den nationalen Aufsichtsbehörden.<sup>511</sup>

Alle in Abbildung 14 dargestellten Parteien, welche in den finanziellen Berichterstattungsprozess involviert sind, müssten damit auch beim *Enforcement* der Implementierung des globalen Intercompany-Abstimmungstools beteiligt sein. Das Mitwirken dieser *Enforcement*-Instanzen könnte aus folgenden zwei Gründen erwartet werden. Einerseits könnte durch die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses das interne Kontrollsystem jedes einzelnen berichterstattungspflichtigen Unternehmens gestärkt und damit auch die Corporate Governance<sup>512</sup> jedes einzelnen Unternehmens verbessert werden. Andererseits könnte der globale Intercompany-Abstimmungsprozess eine Effizienzsteigerung bei der Prüfungsabwicklung erzielen und zur Beschleunigung des finanziellen Berichterstattungsprozesses<sup>513</sup> beitragen.

Der Prozess der globalen Intercompany-Abstimmung müsste sich, beginnend auf nationaler, über europäischer und letztendlich internationaler Ebene bewegen (siehe Abbildung 14). Das heisst, dass das globale Intercompany-Abstimmungstool (*Intercompany Reconciliation Tool, ICRT*) bei den nationalen Börsen<sup>514</sup> lokalisiert sein könnte. Bei der SIX Group wäre das Portal ICRT.CH verortet, in welches die rapportierenden Unternehmen ihre Informationen zur Abstimmung übermitteln. Jedes nationale Portal

---

<sup>511</sup> Vgl. Frankfurter Neue Presse (2010).

<sup>512</sup> Für weitere Informationen zur Corporate Governance siehe Kapitel 2.1.

<sup>513</sup> In einer immer kürzeren Zeitspanne sollen den Adressaten der Finanzberichterstattung die Informationen zur Verfügung gestellt werden. Es wird der Trend zum *Fast Close* forciert. Mit einem *Fast Close*-Abschluss verkürzt sich nicht nur der Zeitraum zur Aufstellung des Jahresabschlusses, sondern in der Regel auch die Zeitspanne der Prüfung nach dem Abschlussstichtag (vgl. Küting, Weber, Boecker (2004), S. 1 – 10). Für weitere Informationen zum Status quo des Abschlussprozesses siehe Kapitel 3.3.2.1.

<sup>514</sup> In Anlehnung an ein Clearing House beim Handel mit Derivaten könnten die einzelnen nationalen Börsen die Funktion eines Clearing Houses im globalen Intercompany-Abstimmungsprozess einnehmen. Das Clearing House beim Derivathandel steht als Partei zwischen dem Käufer und Verkäufer. Beim globalen Intercompany-Abstimmungsprozess könnte die nationale Börse ebenfalls diese Rolle wahrnehmen (vgl. Loader (2005), S. 35).

wäre an das einzig existierende internationale Portal ICRT.COM angeschlossen, welches die automatische Abstimmung durchführen würde (siehe Abbildung 15).

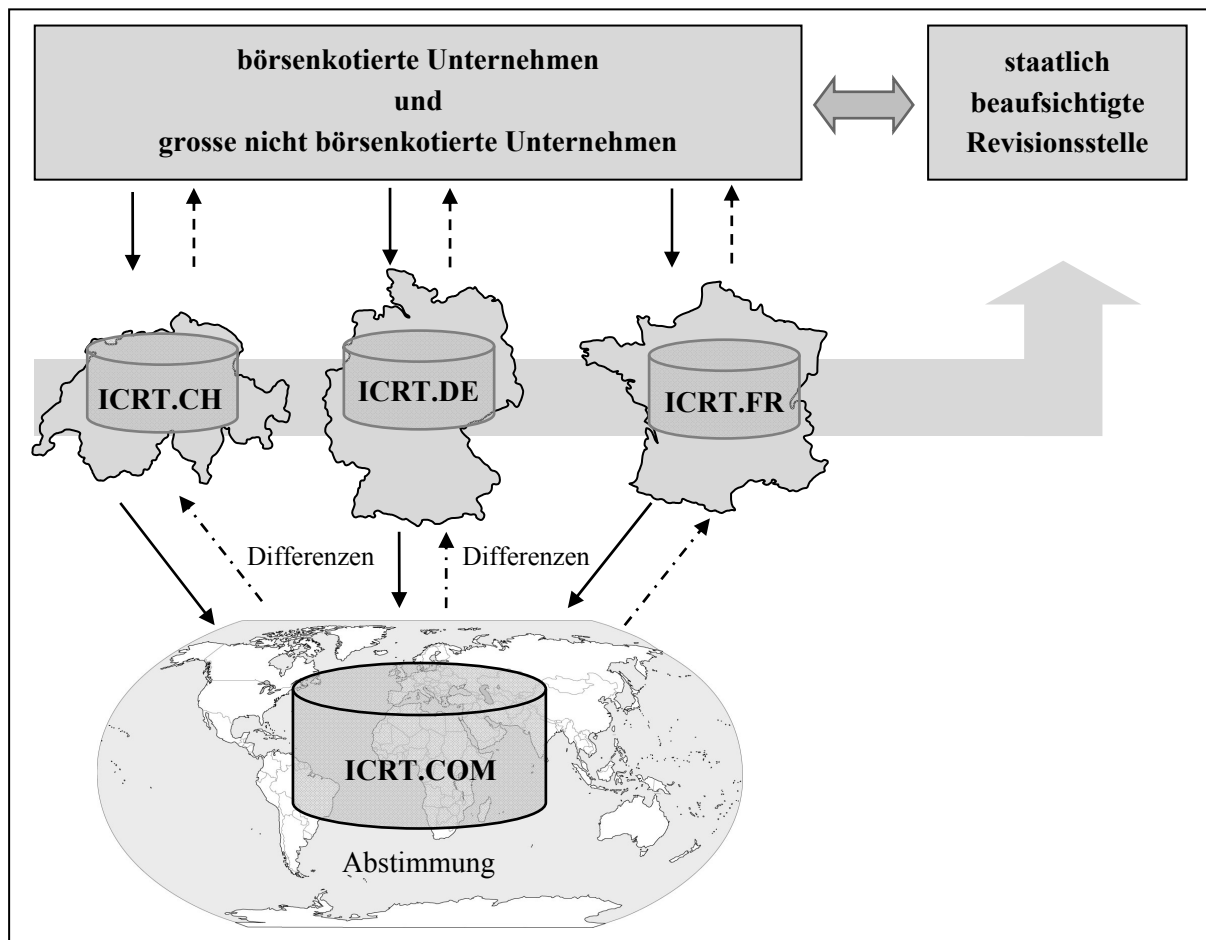


Abbildung 15: ICRT beim „Enforcement“

Da es sich um ein weltweites und nicht nur um ein europäisches oder schweizerisches Abstimmungstool handeln würde, wäre das *Enforcement* auf internationaler Ebene zu lancieren. Seitens der Börsenaufsicht wäre die internationale Organisation für Effektenhandels- und Börsenaufsichtsbehörden (*International Organization of Securities Commissions, IOSCO*)<sup>515</sup> zu erwähnen, welche im Jahre 1974 als panamerikanische Organisation gegründet wurde.<sup>516</sup> Seitens der Revisionsaufsicht gibt es kein einziges internationales Gremium. In den USA ist das *Public Company Accounting Oversight*

<sup>515</sup> Ihre Ziele sind vor allem der Anlegerschutz, die Sicherstellung von fairen, effizienten und transparenten Märkten, die Verhinderung systemischer Risiken, die internationale Zusammenarbeit sowie die Erarbeitung einheitlicher Standards für die Marktüberwachung (vgl. FINMA (2010)).

<sup>516</sup> Vgl. FINMA (2010).

*Board (PCAOB)*<sup>517</sup> bekannt und für sozusagen den Rest der Welt ist das *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*<sup>518</sup> zuständig.<sup>519</sup> Aufgrund der Ziele der drei gerade erwähnten internationalen Gremien wäre es denkbar, dass bei allen dreien das *Enforcement* für das globale Intercompany-Abstimmungstool initiiert werden könnte.

Auf europäischer Ebene müsste die CEBS sicherstellen, dass die nationalen Aufsichtsbehörden ihre Überwachungsfunktion bei den nationalen Börsen so vornehmen, dass die nationalen Börsen das ICRT den Anforderungen nach aufrechterhalten. Das EGAOB wäre verantwortlich, dass die lokalen Revisionsaufsichtsbehörden Kenntnis vom ICRT und den damit verbundenen Prüfungsstandards haben.

Auf lokaler Ebene wäre das Wirtschaftsprüfungunternehmen für die korrekte Umsetzung der Prüfungsstandards in Bezug des ICRT's verantwortlich. Zusätzlich müssten diese sicherstellen, dass die geprüften Unternehmen das ICRT sach- und zeitgerecht einsetzen. Demgegenüber stünde die lokale Börse, welche einerseits das ICRT unterhalten und andererseits sicherstellen würde, dass die Unternehmen die verlangten Informationen zeitgerecht ins Portal übermitteln und bei Differenzen in nützlicher Frist eine Rückmeldung erstatten.

Inwieweit das globale Intercompany-Abstimmungstool technisch umgesetzt werden könnte, wird im folgenden Kapitel (Kapitel 3.3.1.3) dargelegt.

---

<sup>517</sup> Das PCAOB ist eine private gemeinnützige Organisation, welche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften überwacht und damit die Interessen der Anleger und das öffentliche Interesse bezüglich der Vorbereitung der informativen, fairen und unabhängigen Audit-Berichte zu schützen hat (vgl. PCAOB (2010)). Für weitere Informationen zum PCAOB siehe Kapitel 2.2.2.1.1.

<sup>518</sup> Das Ziel des IAASB's ist, das öffentliche Interesse zu bedienen, indem es qualitativ hochstehende Prüfungsstandards erlässt und die Konvergenz von nationalen und internationalen Standards erleichtert (vgl. IAASB (2010)). Für weitere Informationen zum IAASB siehe 2.2.2.1.2.

<sup>519</sup> Für weitere Informationen zum IAASB siehe Kapitel 2.2.2.1.2. Für weitere Informationen zu diesen beiden internationalen *Enforcement* Instanzen siehe auch Kapitel 3.3.2.2.

### 3.3.1.3 Technische Umsetzung

XBRL<sup>520</sup> steht für „*eXtensible Business Reporting Language*“ und ist eine für den standardisierten Austausch von Geschäfts- und Finanzdaten vorgesehene Programmiersprache.<sup>521</sup> Der Kapitalmarkt fordert eine immer grössere Effizienzsteigerung im Bereich der Unternehmensberichterstattung nach der Maxime: schneller, kostengünstiger und gleichzeitig transparenter.<sup>522</sup> Das ist genau das Ziel von XBRL – nämlich Ineffizienzen im Prozess der Informationsvermittlung zu reduzieren und deren Vergleichbarkeit zu erhöhen.<sup>523</sup> Seit November 2005 übermitteln Firmen ihre Finanzdaten der *Securities & Exchange Commission* (SEC) in XBRL auf freiwilliger Basis.<sup>524</sup> Ende Januar 2009 kündigte die SEC die letzte Zeitdauer zur Anpassung an XBRL an. Das heisst, das Ziel der SEC war, dass die 500 grössten Firmen bis Ende Juni 2009 XBRL anwenden müssen. Entsprechend müssten mittelgrosse Firmen ihre finanzielle Berichterstattung mit XBRL per 2010 und die restlichen Firmen bis 2011<sup>525</sup> vornehmen können.<sup>526</sup> Dies gilt unter anderem auch für in den USA kotierte Schweizer Unternehmen wie ABB, Credit Suisse, Novartis, Syngenta und UBS. In der Schweiz steht XBRL erst am Anfang. XBRL ist hier noch wenig verbreitet und wird weder von der FINMA, der SIX noch von den Steuerbehörden verlangt.<sup>527</sup> Seit 2008 ist der Verein XBRL CH als nationale Jurisdiktion aktiv<sup>528</sup> und die Bankenaufsicht FINMA und die SIX haben auf Anfrage den Beobachterstatus bei XBRL CH erhalten.<sup>529</sup> Die CEBS empfiehlt seit 2005 die Anwendung von XBRL.<sup>530</sup> Verschiedene europäische Länder nehmen an diesem Harmonisierungsprozess teil und wenden XBRL als Format zur

---

<sup>520</sup> Als geistiger Vater der heutigen XBRL-Technologie kann Charles Hoffmann angesehen werden, welcher im Jahr 1998 die Idee einer global „*Business reporting language*“ auf der Basis von XML (eXtensible Markup Language) hatte (vgl. Kesselmeier, Leibfried (2008), S. 282).

<sup>521</sup> Vgl. Leibfried (2010), S. 10.

<sup>522</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>523</sup> Vgl. Leibfried (2010), S. 10.

<sup>524</sup> Vgl. Mascha, Janvrin, Plouff, Kruger (2009), S. 47.

<sup>525</sup> Diese Übermittlung hat stattgefunden, wobei die SEC erste allgemeine, technische Fehler dieser Übermittlung bekannt gegeben und um Vermeidung dieser Fehler aufgerufen hat (vgl. Ernst & Young (2011)).

<sup>526</sup> Vgl. Fang (2009), S. 70.

<sup>527</sup> Vgl. Altundag, Schill (2010), S. 7.

<sup>528</sup> Vgl. Leibfried (2010), S. 12.

<sup>529</sup> Vgl. Dreyer, Füglistaler, Leibfried (2010).

<sup>530</sup> Für weitere Informationen zu XBRL siehe Kapitel 3.3.1.3.

Berichterstattung an.<sup>531</sup> Die Regulatoren und Behörden in der Schweiz, die SIX und die FINMA, sind zurückhaltend und haben bis heute noch keine Pläne, Finanzberichte oder Steuererklärungen im XBRL-Format zu verlangen. Sie beobachten vielmehr die Entwicklung von XBRL aktiv. Ein koordiniertes Vorgehen ist mittelfristig nicht zu erwarten und die SIX sieht bisher keine Veranlassung, eine Vorreiterrolle einzunehmen.<sup>532</sup>

XBRL besteht nicht nur aus reiner Datentechnik, sondern auch aus einer grossen Portion Fachwissen aus den Bereichen Betriebswirtschaft und Rechnungswesen. Der logische Aufbau von XBRL kann als eine Abfolge von Schichten gesehen werden (siehe Abbildung 16): zuerst XML als Grundlage des Ganzen und dann XBRL als eine Art *Add-on* zu XML. Beide Schichten dienen vorwiegend der Ausrichtung auf die Datentechnik. Als Drittes folgt die Schicht der *Taxonomies*<sup>533</sup>, in welcher sich Datentechnik und betriebliches Fachwissen stark verzahnen. Schliesslich folgt die Schicht des *Instance Documents*, welche die eigentliche Nutzlast darstellt.<sup>534</sup>

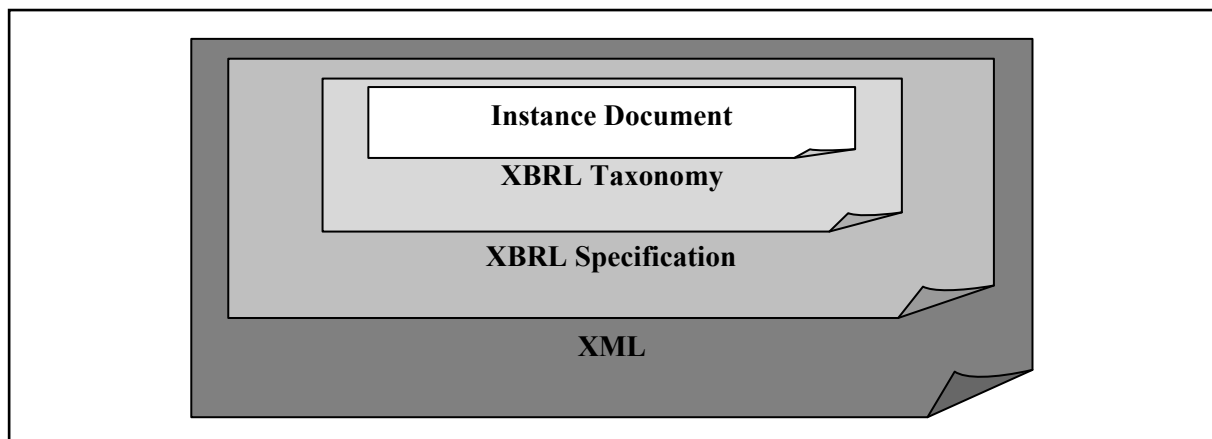


Abbildung 16: Die Schichten von XBRL<sup>535</sup>

XBRL bildet komplexe Strukturen, die so ausgestattet sind, dass sie sich für den angestrebten Zweck des *Financial Reporting's* besonders eignen.

<sup>531</sup> Vgl. XBRL (2009).

<sup>532</sup> Vgl. Welser, Dreyer (2010), S. 473.

<sup>533</sup> Unter Taxonomien versteht man eine vollständige und systematische Strukturierung eines Sachgebietes (vgl. Altundag, Schill (2010), S. 6).

<sup>534</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 24.

<sup>535</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 24.

Die Entwicklung von XBRL *Taxonomies*<sup>536</sup> ist eines der wichtigsten Aspekte von XBRL.<sup>537</sup> *Public-Taxonomies* werden üblicherweise von Institutionen bereitgestellt, die als Autorität für das jeweilige Fachgebiet bekannt und anerkannt sind. Beispiele sind:

- *Taxonomy* für US-GAAP: XBRL US, Inc. in Zusammenarbeit mit der SEC,
- *Taxonomy* für IAS/IFRS: das XBRL Team der IASC Foundation, London.<sup>538</sup>

Die Zuordnung einer Taxonomie auf Finanzinformationen wird *Tagging* genannt, wobei für jeden Datensatz ein elektronischer *Tag* vergeben wird. Ein elektronischer *Tag* enthält zusätzliche Informationen<sup>539</sup> oder Inhalte zum jeweiligen Element. Die mit einem *Tag* versehenen XBRL-Daten können dann mit Hilfe einer Software in ein sogenanntes *Instance Document*<sup>540</sup> konvertiert werden, das dem traditionellen Finanzbericht ähnlich ist.<sup>541</sup> Werden Finanzberichte in diesem Format übermittelt, so erlaubt es dem Empfänger, die Daten binnen Sekunden neu zu strukturieren, individuell auszuwerten oder weiterzuverarbeiten.<sup>542</sup>

Damit wäre schon ein erster wesentlicher Vorteil von XBRL genannt, nämlich der effiziente Datenaustausch aufgrund der Daten-Kompatibilität. Wichtige Empfänger<sup>543</sup> für die standardisierten Datenformate sind sowohl Investoren, Analysten und Wirtschaftsprüfer als auch Steuerämter, Handelsregisterämter, Börsen und Aufsichtsbehörden.

---

<sup>536</sup> Taxonomien enthalten Informationen über Abschlussposten, deren hierarchische Einordnung sowie das Verhältnis der Posten zueinander. Zudem enthält jeder Datensatz Referenzen auf die verschiedenen bilanzierungstechnischen Grundlagen. Dies kann bei der externen Berichterstattung der für dieses Element maßgebliche IFRS-Paragraf oder intern der entsprechende Abschnitt der unternehmensspezifischen Konsolidierungsrichtlinie sein (vgl. Altundag, Schill (2010), S. 6).

<sup>537</sup> Vgl. Debreceny, Felden, Ochocki, Piechocki Maciej, Piechocki Michael (2009), S. 51.

<sup>538</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 48 – 49.

<sup>539</sup> So liefert z.B. ein „*Tag*“ zur Position „Verkaufserlös“ Informationen zur Definition dieses Postens, Angaben zur Währung und Periode, in welcher der Umsatz erzielt wurde, sowie Referenzen zum relevanten Rechnungslegungsstandard und der Präsentationsweise in der Erfolgsrechnung.

<sup>540</sup> XBRL *Instance Documents* können beliebig umfangreich sein. Ein Bericht in der Form eines XBRL *Instance Documents* kann sich genau an seinem Verwendungszweck ausrichten. Massgeblich dabei ist, was der Ersteller beabsichtigt und wie die Absprachen mit seinen Adressaten oder deren Anforderungen aussehen (vgl. Flickinger (2009), S. 58).

<sup>541</sup> Vgl. Altundag, Schill (2010), S. 6.

<sup>542</sup> Vgl. Leibfried (2010), S. 11.

<sup>543</sup> Für weitere Informationen zu den Empfängern siehe Kapitel 3.3.1.2 und Abbildung 13.

den.<sup>544</sup> Da das sogenannte *Tagging* jedes Element der Berichterstattung mit Strukturinformationen versieht, die eine automatisierte Verarbeitung ermöglichen, können Daten zwischen unterschiedlichen Informationssystemen automatisch ausgetauscht werden.<sup>545</sup> Zumal die XBRL-Daten interaktiv sind, können Performancevergleiche erstellt werden und bspw. spanische Abschlüsse mit deutschen oder chinesischen positionsweise nach den genauen Richtlinien des jeweiligen Bilanzierungsstandards verglichen werden.<sup>546</sup> XBRL ermöglicht somit Unternehmensvergleiche über Zeiträume, Branchen und Ländergrenzen hinweg.<sup>547</sup> Das heisst, die erhöhte Analysequalität führt zu einer Vereinfachung der Analyse, Verarbeitung und Publizierung von Finanzdaten.<sup>548</sup> Ein weiterer Vorteil von XBRL ist die schnellere und bessere Informationssuche. Demnach erleichtert XBRL die Informationsgewinnung, denn Finanzdaten können einfach in ein Kalkulationsblatt übertragen werden (Medienbrüche vermeiden – keine erneuten Eingaben der Daten durch Nutzer<sup>549</sup>). Zudem können Informationen in Echtzeit bereitgestellt werden. Diese Faktoren führen zu einer erhöhten Transparenz der Finanzberichterstattung.<sup>550</sup> Damit verbunden, nimmt die Vergleichbarkeit von Unternehmensdaten zu und führt letztendlich zu einer effizienteren Kapitalmarktkommunikation.<sup>551</sup> Der Kapitalmarkt erhält damit qualitativ hochwertige Informationen, da die Unternehmensdaten selbstprüfend und identifizierbar sind. Da der Kapitalmarkt resp. die Kommunikation auf dem Kapitalmarkt durch XBRL positiv beeinflusst wird, entstehen auch neue Wege in der Unternehmensfinanzierung und es resultieren günstigere Kreditkosten durch elektronische Ratings.<sup>552</sup>

---

<sup>544</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>545</sup> Vgl. Altundag, Schill (2010), S. 6.

<sup>546</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>547</sup> Vgl. Brinkmann, Freisleben, Leibfried, Kesselmeyer (2007), S. 697.

<sup>548</sup> Vgl. Meall (2009), S. 55.

<sup>549</sup> Vgl. Brinkmann, Freisleben, Leibfried, Kesselmeyer (2007), S. 697.

<sup>550</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>551</sup> Vgl. Altundag, Schill (2010), S. 6.

<sup>552</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).



Vorteile	Nachteile
effizienter Datenaustausch aufgrund Daten-Kompatibilität	interne und externe Kosten
erhöhte Analysequalität	Einschränkung der Vergleichbarkeit durch Erweiterung der Taxonomie (Taxonomy extension)
schnellere (hohe Geschwindigkeit) und bessere Informationssuche	Herausforderung der rechtlichen Regulierung
erhöhte Transparenz und Vergleichbarkeit	„Erwartungslücke“ in der Wirtschaftsprüfung gewinnt an Bedeutung
qualitativ hochwertige Informationen	
<ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ <b>effizientere Kapitalmarkt-kommunikation</b></li> <li>⇒ <b>neue Wege in der Unternehmensfinanzierung</b></li> <li>⇒ <b>günstigere Kreditkosten durch elektronische Ratings</b></li> </ul>	

Tabelle 11: Vor- und Nachteile von XBRL<sup>553</sup>

Neben den erwähnten Vorteilen sind auch die Nachteile von XBRL zu erwähnen (siehe Tabelle 11). Als nachteilig sind vor allem die Kosten zu nennen. Erstens müssen interne Prozesse der neuen Berichtsform angepasst werden und zweitens steigt der Bedarf an spezialisiertem Personal, externer Beratung und Software.<sup>554</sup> Ein weiterer Nachteil ist in der Möglichkeit, eine bestehende Taxonomie (*Public-Taxonomy*) erweitern zu können, zu sehen.<sup>555</sup> So wird die Vergleichbarkeit eingeschränkt, wenn Unternehmen XBRL-Dokumente inkonsistent erstellen, eine uneingeschränkte unternehmensspezifische Erweiterbarkeit von Taxonomien zugelassen ist und XBRL-Taxonomien nicht global standardisiert sind.<sup>556</sup> Die XBRL-Technologie stellt zahlreiche technische Möglichkeiten bereit, um Unternehmensdaten im Standardformat, aber auch individuell zu berichten. Diese Alternativen müssen jedoch durch rechtliche Regelungen und Vorgaben begleitet werden. Soweit diese auf nationaler Ebene vorgenommen werden, erschweren die daraus resultierenden möglichen Unterschiede die

<sup>553</sup> Vgl. Flickinger (2009), Altundag, Schill (2010), Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010) und Brinkmann, Freisleben, Leibfried, Kesselmeyer (2007).

<sup>554</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>555</sup> Vgl. Mascha, Janvrin, Plouff, Kruger (2009), S. 49.

<sup>556</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 291.

internationale Vergleichbarkeit und es wird eine sogenannte *Taxonomy convergence* hervorgerufen. Neben den rechtlichen Fragen wird durch XBRL auch die Diskussion um die Erwartungslücke in der Wirtschaftsprüfung weiter an Bedeutung gewinnen. Wirtschaftsprüfer beziehen ihr Prüfungstestat auf den Jahresabschluss insgesamt, wobei XBRL bezweckt, Abschlusslesern Detailinformationen zur Verfügung zu stellen. Die praktische Bedeutung dieses Problems nimmt zu, je mehr Detaildaten, etwa durch automatisierte Rating-Systeme, dann auch tatsächlich genutzt werden.<sup>557</sup>

Ungeachtet aller berechtigten Einwände, entwickelt sich XBRL zur Schlüsseltechnologie in der Finanzberichterstattung<sup>558</sup> kapitalmarktorientierter Unternehmen und ist in vielen Ländern bereits erfolgreiche Praxis, wie dies zu Beginn dieses Kapitels schon erläutert wurde.<sup>559</sup> Aufgrund der vielfältigen und relevanten Vorteile von XBRL ist es die richtige Technologie für das globale Intercompany-Abstimmungstool. Damit es in diesem Bereich zur Anwendung kommen kann, müsste, basierend auf der schon bekannten *XBRL Specification* (siehe Abbildung 16), eine *XBRL Taxonomy* erstellt werden. Aus dem Zweck der *Taxonomy* ergibt sich, dass diese alle für das *Financial Reporting* nötigen Informationselemente enthalten muss, welche sich in zwei Teile gliedern lassen: einerseits den ersten und allgemeinen Teil (*Global Common Document*) mit den Daten zur Identifikation des Unternehmens (= *Identifiers*), zur Beschreibung des Unternehmens, zur Identifikation und Beschreibung des Reports, andererseits der zweite Teil, der die eigentlichen Finanzinformationen enthält. Er umfasst die in Geschäftsberichten üblichen Bestandteile<sup>560 561</sup>.

Wird diese Struktur der Informationselemente auf die zu erstellende *ICRT-Taxonomy* (= *Intercompany Reconciliation Tool – Taxonomy*) übertragen, so ist, beginnend mit dem *Global Common Document*, insbesondere die Identifikation des Unternehmens

---

<sup>557</sup> Vgl. Kesselmeier, Leibfried (2008), S. 292.

<sup>558</sup> Typische Berichte, die mit dem Einsatz von XBRL erstellt werden können, sind: Quartals- und Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse und konsolidierte Abschlüsse, Anhangsangaben, Steuerbilanzen. Darüber hinaus bietet XBRL auch die Möglichkeit, den internen Datenfluss effizienter zu gestalten. Das heisst, dass XBRL als Tool für unternehmensinternes Controlling und Reporting eingesetzt werden kann (vgl. Leibfried (2010), S. 11).

<sup>559</sup> Vgl. Dreyer, Galliker Guglielmetti (2010).

<sup>560</sup> Dazu gehören insbesondere Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnung, Anlagespiegel, Eigenkapitalspiegel, Kapitalflussrechnung und Anhang.

<sup>561</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 45.

und des Reports zu nennen. Die Identifikation des Unternehmens könnte je nach Bedarf die Wertpapierkennnummer, die Steuernummer oder Handelsregisternummer<sup>562</sup> sein.<sup>563</sup> Denkbar wäre auch die Verwendung der bekannten DUNS-Nummer von Dun & Bradstreet zur Identifikation von *Business-Partnern*<sup>564</sup>, welche einen neunstelligen digitalen Code darstellt, der einen universellen Standard bietet.<sup>565</sup> Der Umfang und der Inhalt der Berichte<sup>566</sup>, welche mit der *ICRT-Taxonomy* erstellt werden können, sind vielfältig. Nachdem die *ICRT-Taxonomy*, welche nur Meta-Daten<sup>567</sup> enthält, bekannt ist, müsste diese Anwendung auf die eigentlichen Geschäftsdaten übertragen werden. Diesen muss ein „Schild um den Hals gehängt werden“, das ihre jeweilige Bedeutung enthält (sogenannte „Tags“).<sup>568</sup> Das *XBRL Instance Document* ist schliesslich der eigentliche Träger von individuellen Informationen, da es einen konkreten Bericht verkörpert. Nachdem die *ICRT-Taxonomy* und die Parameter der *Instance Documents* definiert sind, kann auf die Erstellung des *Instance Documents* und auf den Prozess der Verarbeitung und Analyse des XBRL-Reports eingegangen werden.

Damit das *XBRL Instance Document* in den Verarbeitungsprozess beim globalen Intercompany-Abstimmungstool in die eigentliche Abstimmung (*Reconciliation*) übergehen kann, muss das *XBRL Instance Document* an den entsprechenden Ort, wo die Abstimmung stattfinden soll, übermittelt werden.

---

<sup>562</sup> Beim globalen Intercompany-Abstimmungstool könnte zur Identifikation die Handelsregisternummer dienen, da angenommen wird, dass Transaktionen rechtlich immer zwischen zwei rechtlichen Einheiten abgewickelt werden.

<sup>563</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 45.

<sup>564</sup> Zur Identifikation von *Consumer* oder *Government* als Partei kann natürlich nicht die Handelsregisternummer verwendet werden, da in diesem Fall gar keine existiert. Für diese beiden Parteien, welche auch am globalen Intercompany-Abstimmungsprozess teilnehmen, sind eindeutige und internationale Identifikationsnummern zu vergeben.

<sup>565</sup> Vgl. Dun & Bradstreet (2010).

<sup>566</sup> Die gängigsten Berichte sind beispielsweise Saldolisten für Positionen der Jahresrechnung wie Bank, Debitoren aus Lieferungen und Leistungen und Kreditoren aus Lieferungen und Leistungen.

<sup>567</sup> Meta-Daten sind Informationen über andere Daten.

<sup>568</sup> Vgl. Kesselmeier, Leibfried (2008), S. 281.

Diese Übermittlung oder der Versand des XBRL *Instance Document* kann über einen offenen<sup>569</sup> oder einen geschlossenen Kanal erfolgen.<sup>570</sup> Da die Finanzdaten zur Verarbeitung im globalen Intercompany-Abstimmungstool als sensitive Daten zu beurteilen sind, wird zur Übermittlung des XBRL *Instance Documents* ein geschlossener Kanal bevorzugt. Die Abstimmung würde automatisch<sup>571</sup> vom System erfolgen. Die Eigenschaften dieser und allgemein von automatisierten Abstimmungssystemen sind folgende:

- Fähigkeit zur Eingabe mehrerer Dateien aus unterschiedlichen Quellen,
- Fähigkeit, Daten der Dateien zu vergleichen, um gemeinsame Positionen zu identifizieren,
- Regeln bestimmen den Ablauf der Abstimmung und das Vorgehen bei identifizierten Ausnahmen,
- Output der Abstimmung kann im Berichts- oder Datei-Format (z. B. um Daten direkt ins Hauptbuch zu übertragen) erfolgen,
- Tools für die Identifizierung von Ausnahme wie ein automatischer E-Mail-Versand an eine Abteilung, um die Diskrepanz zu beschreiben und um Erläuterungen abzugeben.<sup>572</sup>

---

<sup>569</sup> Unter dem Versand über den offenen Kanal sind die allgemeinen Kommunikationswege wie z. B. der Versand des XBRL *Instance Document* auf einem Datenträger oder als Anhang zu einer E-Mail oder die Bereitstellung auf einer Website oder einem Server zum Downloaden zu verstehen. Dieser Typus eignet sich eher für gelegentliche Übermittlungen oder in Fällen ohne besondere Ansprüche auf Übermittlungssicherheit und Datenschutz (vgl. Flickinger (2009)).

<sup>570</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 86 – 87.

<sup>571</sup> Automatische Abstimmungen sind heute im Bankensektor verbreitet. Dabei werden die Positionen des Käufers und Verkäufers nach einem Handel von Derivaten oder anderen komplexen Finanzinstrumenten miteinander abgestimmt. Nicht nur die Finanzindustrie, sondern auch andere Industrien setzen automatische Abstimmungstools ein. Unternehmen des Gastronomiegewerbes wenden insbesondere *cash-reconciliation* und *credit-card-reconciliation* Module an, welche täglich und auf Transaktionsebene die Abstimmung durchführen. Auch Unternehmen der Detailhandelsindustrie setzen teilweise automatisierte Abstimmungssysteme ein (vgl. Curtis (2009) und Ritzer Ross (2006)).

<sup>572</sup> Vgl. Zang (2008), S. 107.

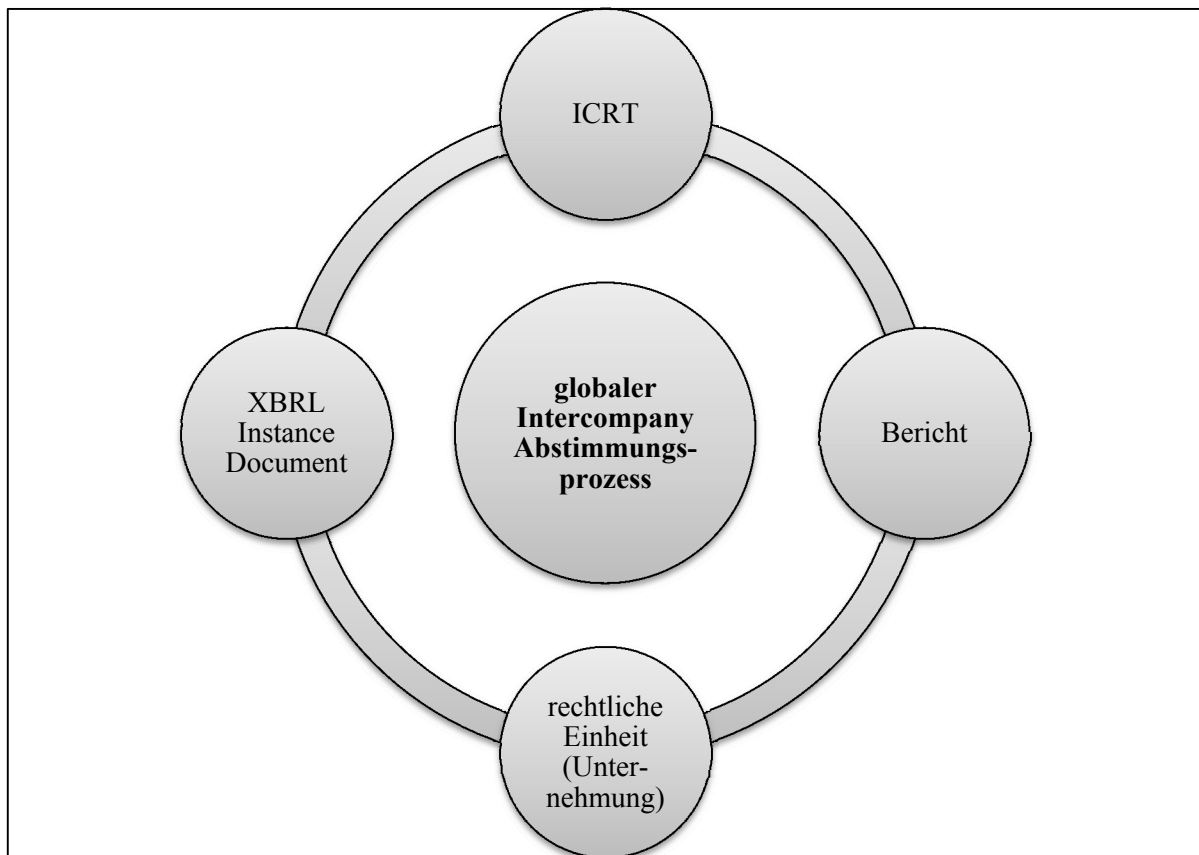


Abbildung 17: Globaler Intercompany-Abstimmungsprozess<sup>573</sup>

Das ICRT müsste diese aufgezählten Eigenschaften verkörpern. Hinzukommt, dass es auch die Währungsproblematik berücksichtigen müsste, indem es auf die aktuellen Devisenkurse zurückgreift. Die Abbildung 17 stellt den möglichen globalen Intercompany-Abstimmungsprozess<sup>574</sup> dar.

Das ICRT wäre web-basiert und als Portal ausgestaltet, in welches die rechtliche Einheit das *XBRL Instance Document* über den geschlossenen Kanal übermitteln würde. Das ICRT würde anschliessend die automatische Abstimmung durchführen und als Output einen Bericht generieren, welcher an die betroffene rechtliche Einheit weiter-

<sup>573</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an die Ausführungen im Kapitel 3.3.1.3.

<sup>574</sup> Im Finanzsektor besteht der sogenannte Clearing-Prozess beispielsweise beim Handel von Derivaten. Bei diesem Clearing-Prozess werden die zu kaufenden und verkaufenden Positionen in einem elektronischen *Matching*-System gegenübergestellt. Das Settlement kommt zustande, sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind. Die Handelspartner werden dabei jeweils über die ausgeführten und noch ausstehenden Verkäufe und Käufe informiert (vgl. Loader, (2005)). Der globale Intercompany-Abstimmungsprozess könnte sich hinsichtlich des Ablaufs an dem heute bestehenden Clearing-Prozess im Finanzsektor anlehnen.

geleitet würde. Dieser Bericht würde aufzeigen, welche Transaktionen abgestimmt werden konnten und bei welchen es noch Abstimmungsdifferenzen gibt.

Der Bericht würde von der rechtlichen Einheit bearbeitet und mögliche Korrekturen oder Erläuterungen würden im internen ERP-System angebracht. Entsprechend würde ein neues XBRL *Instance Dokument* erstellt und an das ICRT übermittelt werden.

### 3.3.2 Weltweit einheitlicher Kontenrahmen

#### 3.3.2.1 Status quo

In jedem Unternehmen ereignen sich laufend die verschiedenartigsten Vorfälle, von denen lediglich ein bestimmter Teil für das Rechnungswesen von direkter Bedeutung ist. Im Rechnungswesen sind alle jene geschäftlichen Ereignisse und Vorfälle zu erfassen, die eine Auswirkung auf die Grösse, die Zusammensetzung und die Entwicklung des Vermögens, der Schulden und des Eigenkapitals des Unternehmens haben. Die Daten müssen nach dem Grundsatz der Vollständigkeit und Richtigkeit festgehalten werden.<sup>575</sup> Monatsabschlüsse, Reportings und Konsolidierungen fassen die Finanzzahlen zusammen und stellen diese dar. Der Abschlussprozess ist vereinfacht in der Abbildung 18 wiedergegeben. Basierend auf der Buchhaltung der Einzelgesellschaft, wird der Einzelabschluss erstellt und an den Konzern gemeldet. Dieser fertigt den Konzernabschluss an, auf welchem das Konzern-Reporting erfolgt.<sup>576</sup>

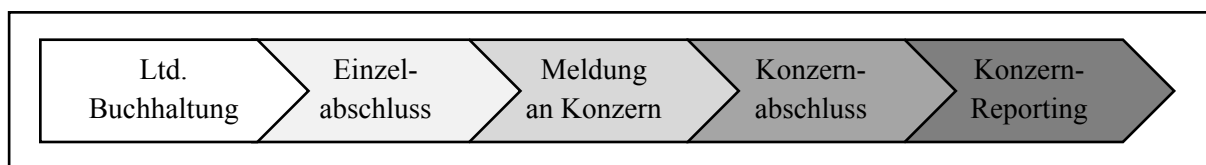


Abbildung 18: Abschlussprozess<sup>577</sup>

Die Notwendigkeit einer beschleunigten Finanzberichterstattung kommt aus verschiedenen Richtungen. In Zeiten von Shareholder-Value und der Ausrichtung auf neue Rechnungslegungsstandards gewinnen nicht nur Inhalt und Qualität der Abschlusszahlen, sondern auch der Zeitpunkt der Veröffentlichung der Jahres- und Quartals-

<sup>575</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 9 – 18.

<sup>576</sup> Vgl. Good, Szinyei-Burri (2004), S. 28.

<sup>577</sup> Vgl. Good, Szinyei-Burri (2004), S. 28.

abschlüsse zunehmend an Bedeutung.<sup>578</sup> Die SIX hat diesbezüglich mit ihren Börsenvorschriften ein „EU-kompatibles“ Kotierungssegment für Schweizer Blue Chips geschaffen. Mit der Anpassung an die europäischen Richtlinien hat die SIX ab dem Geschäftsjahr 2005 die Fristen für die Veröffentlichung und Einreichung von Geschäftsberichten ebenfalls von 180 Tagen auf 120 Tagen verkürzt.<sup>579</sup>

ERP- und Konsolidierungssysteme machen diese Arbeit leichter, weil sie zwar ausgeklügelt und professionell sind, jedoch aus Zeit- und Know-how-Gründen nie wirklich genutzt werden. Daraus folgen Excel-Tabellen und Grafiken, die kurzfristig überbrückend informieren, das Prozessproblem aber nicht lösen.<sup>580</sup> Die technologischen Prozesse zur Bewältigung der finanziellen Berichterstattung wirken deshalb oftmals wie Relikte aus einer vergangenen Zeit. Aus verschiedenen lokalen Umgebungen werden Zahlen mit manueller Hilfe in zentrale Konsolidierungssysteme übertragen. Der sich ergebende Konzernabschluss wird wieder von Hand in eine Word- oder Excel-Datei eingegeben, die von den dafür zuständigen Personen dann hoffentlich fehlerfrei in den Geschäftsbericht übernommen wird. In eine PDF-Datei konvertiert, stellt das Unternehmen seine Zahlen interessierten Anlegern und Analysten<sup>581</sup> zur Verfügung. Doch bevor diese mit den Zahlen etwas anfangen können, erfolgt meist die Stufe der Verarbeitung in Form von Eingaben in Datenbanken, Bewertungs- und Analyseprogrammen und Berichtsmodulen, die ironischerweise oftmals wieder Word- oder Excel-basiert sind.<sup>582</sup> Eine hohe Anzahl manueller Prozesse, unterschiedlicher Automatisierungsgrad, wiederholte manuelle Datenerfassung bereits systemseitig erfasster Daten und eine fehlende konzernübergreifende Gesamtkoordination des Abschlussprozesses sind zusammengefasst die Schwachstellen der heute bestehenden finanziellen Berichterstattung.<sup>583</sup>

Die Finanzfunktion hinkt insgesamt in technologischer und prozessualer Hinsicht den Anforderungen ihrer Stakeholder hinterher. Ein zentrales Problem stellen die zahl-

---

<sup>578</sup> Vgl. Ingerfurth (2006).

<sup>579</sup> Vgl. Zürcher, Vial (2006), S. 150.

<sup>580</sup> Vgl. Good, Szinyei-Burri (2004), S. 28.

<sup>581</sup> Für weitere Informationen zu Benutzern der Finanzberichterstattung siehe Kapitel 2.1.1 (insbesondere die Ausführungen zur Abbildung 2) und Kapitel 3.3.1.2 (insbesondere die Ausführungen zur Abbildung 13).

<sup>582</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 281.

<sup>583</sup> Vgl. Ingerfurth (2006).

reichen System- und Medienbrüche bei internen und externen Berichterstattungsprozessen dar, welche es zu überwinden gilt, um unter anderem den Berichterstattungsprozess im Interesse der Stakeholder effizienter und schneller zu gestalten.<sup>584</sup> Die Ausführungen sind in Abbildung 19 dargestellt.

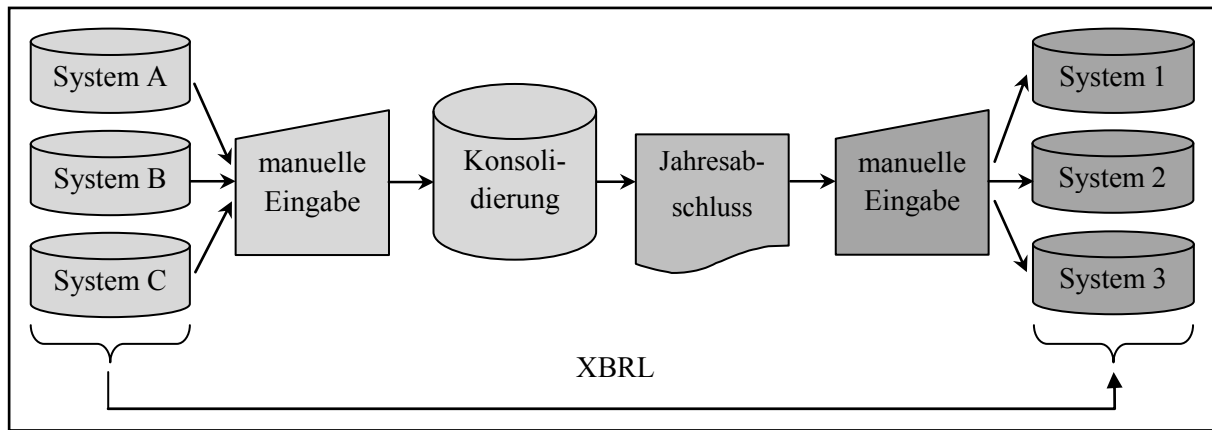


Abbildung 19: Technisch prozessualer Berichterstattungsprozess<sup>585</sup>

Abgesehen vom technischen Rückstand der Finanzfunktion insgesamt wirkt auch die Vielzahl der heute existierenden Rechnungslegungsstandards einer prozessualen Standardisierung entgegen. Es finden beispielsweise in allen lokalen Ländergesellschaften eines Grosskonzerns manuelle Überleitungen von einem internationalen Rechnungslegungsstandard auf die lokalen statutarischen Anforderungen statt (= *GAAP Conversion*).<sup>586</sup> Die fehlende Verzahnung zwischen lokalen und internationalen Rechnungslegungsstandards und die unzureichende Verzahnung zwischen Einzel- und Konzernabschluss sind weitere Schwachstellen des heutigen Abschlussprozesses.<sup>587</sup> Nicht einmal international existiert ein einheitlicher Rechnungslegungsstandard. Die seit Jahren diskutierte Konvergenz zwischen USGAAP und IFRS ist noch nicht zu Ende geführt, weil dabei nicht nur die Interessen der Stakeholder besprochen werden, sondern weil zusätzlich politische Anliegen verfolgt und disputiert werden.<sup>588</sup>

Im Ergebnis kann eine Finanzfunktion, welche von systemtechnischen Medienbrüchen und von einer Vielzahl von unterschiedlichen Regeln geprägt ist, nicht effizient funk-

<sup>584</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 281.

<sup>585</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008) und Ingerfurth (2006).

<sup>586</sup> Vgl. Miller, Bahnson (2009), S. 18.

<sup>587</sup> Vgl. Ingerfurth (2006).

<sup>588</sup> Vgl. Miller, Bahnson (2009), S. 18.



tionieren. Zur Steigerung der Effizienz und Transparenz für alle in den Finanzberichterstattungsprozess involvierten Parteien<sup>589</sup>, wozu auch der Wirtschaftsprüfer zählt, wäre ein weltweit einheitlicher Kontenrahmen anzustreben. Dieser müsste gemäss den gegebenen Ausführungen hinsichtlich des Rechnungslegungsstandards und seiner technischen Ausgestaltung verzahnt und integriert werden. Bevor im Kapitel 3.3.2.3 auf die technische Umsetzung eingegangen wird, wird im folgenden Kapitel 3.3.2.2 erläutert, wie ein weltweit einheitlicher Kontenrahmen aus organisatorischer Sicht umgesetzt werden könnte.

### 3.3.2.2 Organisatorische Umsetzung

Bei der organisatorischen Ausgestaltung des weltweit einheitlichen Kontenrahmens scheint es aufgrund der bestehenden Rechnungslegungsregulierung sinnvoll, die organisatorische Umsetzung bei den internationalen Gremien anzusiedeln, welche die internationalen Rechnungslegungsstandards ausformulieren und in Kraft setzen. Das sind einerseits das FASB<sup>590</sup> (*Financial Accounting Standards Board*) in den USA und andererseits das IASB<sup>591</sup> (*International Accounting Standards Board*). Diese beiden Gremien diskutieren unter anderem die Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen, welche aufgrund unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards erstellt wurden. In diesem Zusammenhang wird die schon im vorangegangenen Kapitel erwähnte Konvergenz von IFRS und USGAAP behandelt, um die Vergleichbarkeit internationaler Jahresabschlüsse zu verbessern. Im Jahr 2002 einigten sich das FASB und das IASB im sogenannten *Norwalk Agreement*<sup>592</sup>, alle neuen Rechnungslegungsstandards zu

---

<sup>589</sup> Für weitere Informationen zu involvierten Parteien in den Finanzberichterstattungsprozess siehe Kapitel 2.1 (Wirtschaftsprüfung als Teil der Corporate Governance).

<sup>590</sup> Seit 1973 hat das *Financial Accounting Standards Board* (FASB) die Aufgabe der Festlegung von Rechnungslegungsstandards, welche Anleitung zur Erstellung von Finanzberichten von nichtstaatlichen juristischen Personen geben. Diese Standards sind offiziell durch die *Securities and Exchange Commission* (SEC) und des *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) anerkannt (vgl. FASB (2012)).

<sup>591</sup> Das IASB ist das unabhängige *Standard-Setting*-Gremium der IFRS-Stiftung. Seine Mitglieder (derzeit 15 Vollzeit-Mitglieder) sind verantwortlich für die Entwicklung und Veröffentlichung der IFRS und für die Genehmigung von Interpretationen der IFRS, wie sie das IFRS *Interpretations Committee* (vormals IFRIC) entwickelt. Bei der Erfüllung dieser Pflichten verfolgt das IASB einen offenen und transparenten Prozess, bei welchem die Veröffentlichung von Dokumenten wie z. B. Diskussionspapiere und *Exposure Drafts* zur öffentlichen Stellungnahme eine wichtige Komponente ist (vgl. IASB (2012)).

<sup>592</sup> Das Abkommen wurde nach dem Unterzeichnungsort Norwalk, wo das FASB seinen Sitz hat, benannt.

harmonisieren. Damit ist eine Bewegung zu einem globalen Rechnungslegungsstandard in Gange.<sup>593</sup> Aufgrund der bereits erreichten Fortschritte beschloss die SEC 2007, dass ausländische Firmen, welche einen IFRS-Abschluss veröffentlichen, keine Überleitungsrechnung (*reconciliation*) mehr auf USGAAP machen müssen.<sup>594</sup> Ab 2014 sollen auch US-Emittenten IFRS benutzen dürfen.<sup>595</sup>

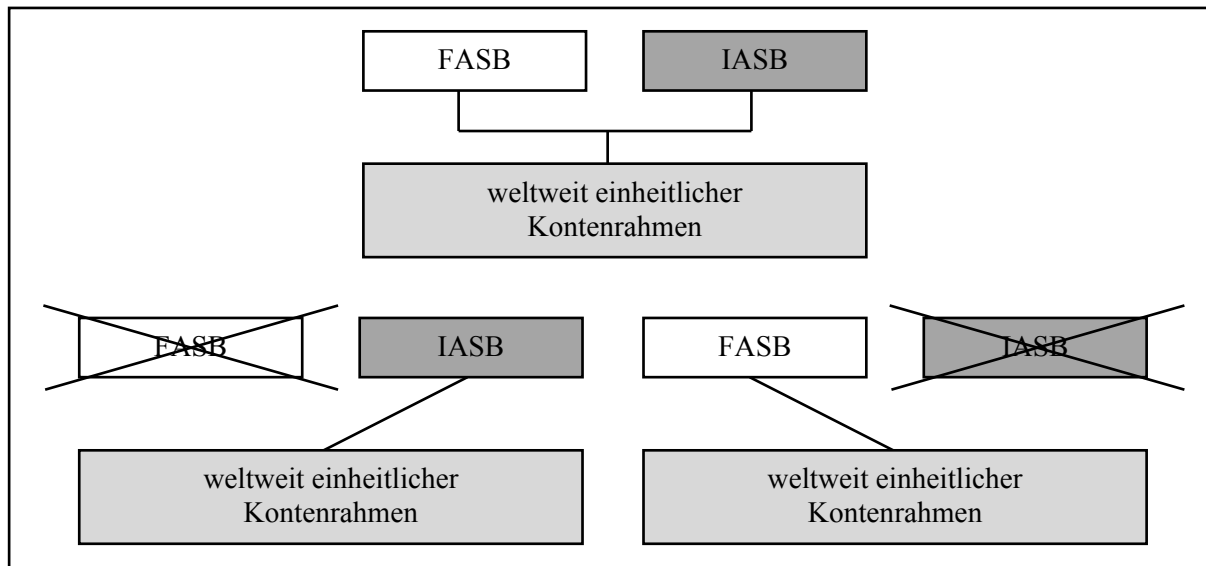


Abbildung 20: FIASB und/oder IASB als Enforcement-Instanz

Aus diesen Erläuterungen lassen sich fünf Möglichkeiten für die Vollstreckungsinstanz eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens ableiten. Die erste Möglichkeit wäre, dass das FIASB und das IASB in ihrer heutigen Form weiter bestehen bleiben und sich auf einen globalen Rechnungslegungsstandard und einen weltweit einheitlichen Kontenrahmen einigen würden (siehe obere Darstellung in Abbildung 20).

Die zweite und dritte Variante wäre, dass sich eines der beiden Gremien gegenüber dem anderen durchsetzt und somit das eine oder andere Gremium unterginge und die verbleibende Instanz (FIASB oder IASB) sich für die Entwicklung eines weltweit einheitlichen Rechnungslegungsstandards einsetzen würde (siehe untere Darstellungen in Abbildung 20).

<sup>593</sup> Vgl. Swanson, Durler, Remington (2007), S. 131 – 132.

<sup>594</sup> Vgl. SEC (2007).

<sup>595</sup> Vgl. SEC (2008).

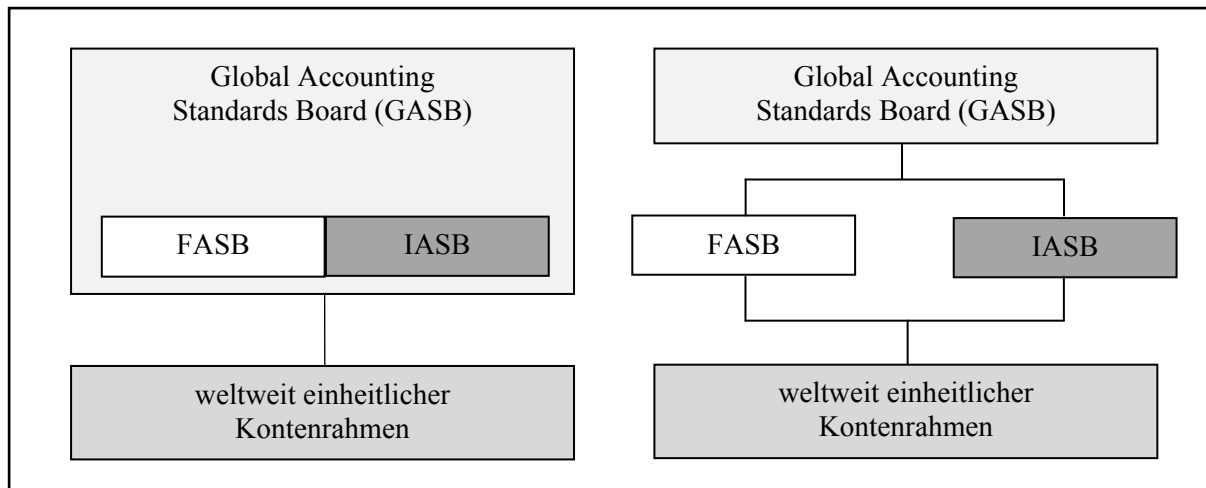


Abbildung 21: Global Accounting Standards Board (GASB)

Als vierte und fünfte Möglichkeit wäre die Entstehung eines *Global Accounting Standards Board (GASB)* denkbar. Das GASB wäre für die weltweite Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards und für deren Weiterentwicklung im öffentlichen Interesse verantwortlich. Entweder könnte das GASB aus der Fusion von FASB und IASB entstehen oder durch die Neugründung eines Gremiums, bestehend aus FASB- und IASB-Mitgliedern. Dieses könnte den beiden bestehenden *Boards* übergeordnet werden (siehe Abbildung 21).

### 3.3.2.3 Technische Umsetzung

Der weltweit einheitliche Kontenrahmen müsste der Anforderung der Flexibilität hinsichtlich der Abbildung von Spezifika in Bezug auf die Rechnungslegung<sup>596</sup> und die Industrie<sup>597</sup> erfüllen. Diese Flexibilität würde zulassen, dass seine gegebene Standardisierung nicht zu einer zu starken Einschränkung führen würde. Infolgedessen wären die beiden Parameter („Rechnungslegungsstandard“ und „Industrie“), bezüglich welcher der weltweit einheitliche Kontenrahmen Variationen aufzeigen sollte, gegeben. Weitere Parameter oder Abweichungen sollte dieser nicht zulassen, denn sonst würde vom Prinzip und der Idee des weltweit einheitlichen Kontenrahmens zu stark abgewichen.<sup>598</sup> Dieser Kontenrahmen müsste alle bekannten Rechnungsstandards abbilden können und für alle Unternehmen verschiedenster Industrien anwendbar sein. Dazu müssten alle bekannten Rechnungslegungsstandards identifiziert und anschließend definiert werden, welche von diesen vorhandenen Rechnungslegungsstandards in den weltweit einheitlichen Kontenrahmen Eingang finden sollen. Um den beiden Adjektiven „weltweit“ und „einheitlich“ gerecht zu werden, wäre es von Vorteil, wenn alle existierenden Rechnungslegungsstandards berücksichtigt würden. Entsprechend müsste auch eine endliche Zahl an Industrien definiert und deren spezifische Gegebenheiten identifiziert und evaluiert werden. Dabei könnte der Aufbau des weltweit

---

<sup>596</sup> In Anlehnung an die Ausführungen des Kapitels 3.3.2.1 (Status quo) zur Behebung der identifizierten Schwachstelle hinsichtlich der fehlenden oder unzureichenden Verzahnung zwischen lokalem und internationalem Rechnungslegungsstandard und zwischen dem Einzel- und dem Konzernabschluss (vgl. Ingerfurth (2006)).

<sup>597</sup> Die komplexen und aufwendigen Anforderungen von IFRS sind unabhängig von der Industrie- und Branchenzugehörigkeit des Unternehmens anzuwenden. Diese ist für Unternehmen einer bestimmten Branche eine Herausforderung. Die BIG4 Unternehmen bieten auf ihrer Homepage deshalb Unterstützung zur Anwendung der IFRS auf bestimmte Branchen. Es werden beispielsweise die folgenden Industrien unterschieden: Automotive, Consumer Products, Financial Services, Media und Entertainment, Mining und Metalle, Öl und Gas, Energie und Utilities, Immobilien, Technologie, Telekommunikation etc. (in Anlehnung an die entsprechenden Internetseiten der BIG4:

- Deloitte: [http://www.deloitte.com/view/en\\_GX/global/industries/index.htm](http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/industries/index.htm)
- EY: <http://www.ey.com/GL/en/Industries>
- KPMG: <http://www.kpmg.com/global/en/whatwedo/Pages/default.aspx>
- PwC: <http://www.pwc.com/gx/en/industry-sectors/index.jhtml>.

<sup>598</sup> In Anlehnung an das Ziel eines einzigen internationalen Rechnungslegungsstandards. Für weitere Informationen siehe Kapitel 3.3.2.1.

einheitlichen Kontenrahmens die Form einer Baumstruktur<sup>599</sup> (siehe Abbildung 22) oder einer Matrixstruktur<sup>600</sup> (siehe Abbildung 23) annehmen, sodass jeweils die beiden Parameter (Industrie und Rechnungslegungsstandard)<sup>601</sup> ihre Berücksichtigung finden.

Bei der Baumstruktur würde der erste Ast die Rechnungslegungsstandards darstellen. Nachdem der anzuwendende Rechnungslegungsstandard ausgewählt wurde, wäre die Industrie auszusuchen. Es wäre auch denkbar, dass zuerst die Industrie und erst im zweiten Schritt der Rechnungslegungsstandard bestimmt werden würde. Da jedoch primär der Rechnungslegungsstandard als zentraler Standardisierungsrahmen gilt und die zugehörige Industrie des Unternehmens eine sekundäre Rolle spielt, erscheint der gegebene Aufbau in Abbildung 22 sinnvoll zu sein.

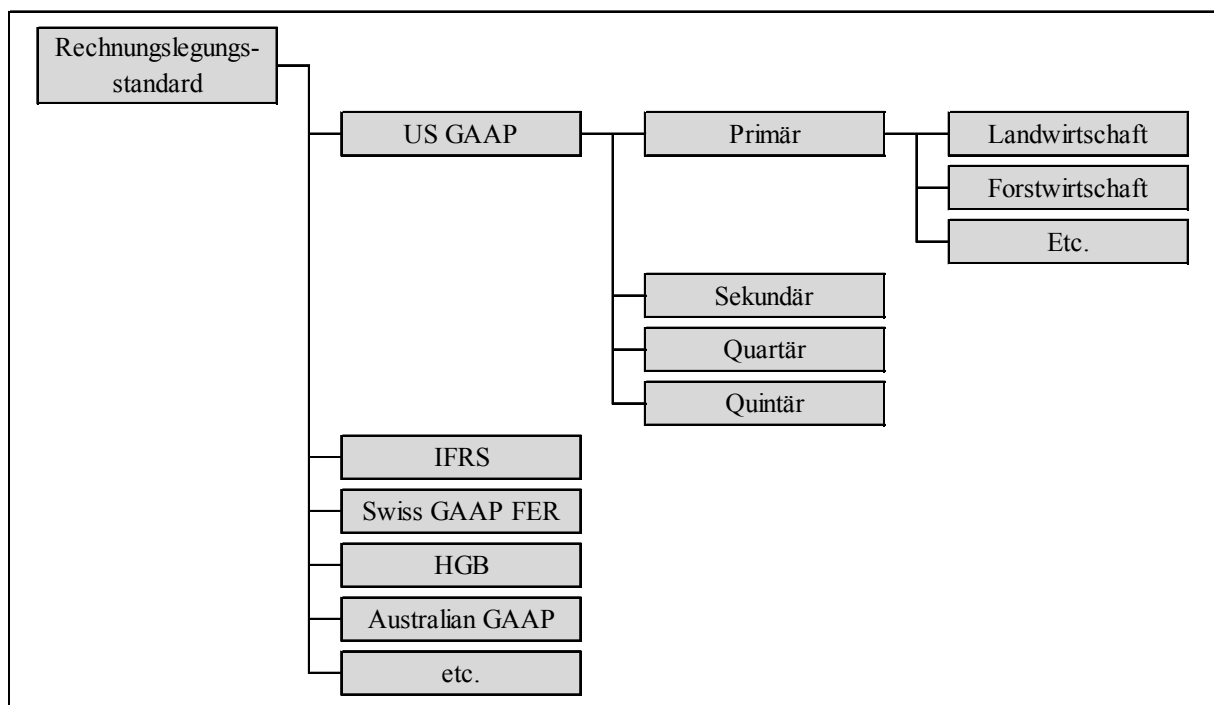


Abbildung 22: Weltweit einheitlicher Kontenrahmen mit Baumstruktur

Im Gegensatz zur vorgestellten Baumstruktur wäre auch eine Matrixstruktur denkbar, welche in Abbildung 23 beispielhaft dargestellt ist.

<sup>599</sup> Eine Baumstruktur ist eine (grafisch dargestellte) hierarchische Struktur, bei der sich ein Element an der Spitze und die ihm untergeordneten Elemente darunter befinden.

<sup>600</sup> Eine Matrixstruktur ist ein zweidimensionales Strukturmodell, in welchem sich zwei Systeme überlagern (vgl. Bleicher (2005)).

<sup>601</sup> Die Industrie und der Rechnungslegungsstandard wären die zwei Hierarchien bei der Baumstruktur oder die zwei Dimensionen der Matrixstruktur.

Weltweit einheitlicher Kontenrahmen (Matrixstruktur)		Industrie														
		Primär (Urproduktion)			Sekundär (Industrie)			Tertiär (Dienstleistung)			Quartär (Information)			Quintär (Entsorgung u. Gesundheit)		
		Landwirtschaft	Forstwirtschaft	etc.	Konsumgüterindustrie	Bauwirtschaft	etc.	Handel	Verkehr	etc.	Beratung	Informationstechnologie	etc.	Entsorgung	Gesundheit	etc.
Rechnungslegung	US GAAP															
	IFRS															
	Swiss GAAP FER															
	HGB															
	Australian GAAP															
	etc.															

Abbildung 23: Weltweit einheitlicher Kontenrahmen mit Matrixstruktur

Diese Matrixstruktur würde auf der horizontalen Ebene den Parameter „Industrie“ und auf der vertikalen Ebene den Parameter „Rechnungslegungsstandard“ aufweisen. Folglich könnte jedes Unternehmen nach diesen beiden Parametern einem Feld der Matrixstruktur zugeordnet werden.

Für das globale Intercompany-Abstimmungstool wurde XBRL als Basis für die technische Umsetzung vorgeschlagen.<sup>602</sup> Der weltweit einheitliche Kontenrahmen könnte ebenfalls auf dieser Technologie basieren, damit die Standardisierung beibehalten werden kann und keine technischen Schnittstellen geschaffen werden. Die Entwicklung von XBRL *Taxonomies* ist eine der wichtigsten Aspekte der XBRL Implementierung.<sup>603</sup> Es wird zwischen der *Public*<sup>604</sup> und der *Privat Taxonomies* und der Möglichkeit der Erweiterung der *Public Taxonomies (Extension)* unterschieden. Trotz dieser schon weitgehenden Standardisierung sind die folgenden zwei wesentlichen Nachteile zu erwähnen:

<sup>602</sup> Für weitere Informationen zur technischen Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools mit XBRL siehe Kapitel 3.3.1.3.

<sup>603</sup> Vgl. Debreceny, Felden, Ochocki, Piechocki Maciej, Piechocki Michael (2009), S. 51.

<sup>604</sup> Dabei ist festzuhalten, dass die *Public Taxonomies* schon einen einheitlichen Kontenrahmen innerhalb ihres Geltungsbereiches vorgeben. Die IFRS-Taxonomy verkörpert beispielsweise innerhalb des IFRS-Standards den Kontenrahmen mit ihrer Taxonomie.

- Eine *Public Taxonomy* ist mit einer anderen *Public Taxonomy* nicht zu vergleichen resp. dazu wird eine sogenannte Überleitung (*Conversion*) benötigt.
- Jede *Public Taxonomy* kann durch unternehmensspezifische Anforderungen<sup>605</sup> ergänzt und erweitert werden, wodurch die „ursprüngliche“ *Public Taxonomy* in bestimmten Bereichen von der eigentlichen Standardisierung abweicht (*Taxonomy Extension*).<sup>606</sup>

Beide Nachteile müssten mit dem weltweit einheitlichen Kontenrahmen, basierend auf XBRL, eliminiert oder so kontrolliert werden, dass eine Standardisierung erreicht würde, welche dennoch flexibel bezüglich der beiden Parameter „Industrie“ und „Rechnungslegungsstandard“ wäre. Es wäre denkbar, dass auf der Basis von XBRL eine den heute bekannten Taxonomien übergeordnete Taxonomie und zwar die *WI-Taxonomy* (= *Worldwide Industry Taxonomy*) erstellt werden würde. Das heisst, dass ausserhalb dieser keine *Taxonomy Extensions* mehr möglich und auch nicht mehr notwendig wären. Diese würden unternehmensspezifische Anforderungen mit den definierten Spezifika entweder des anzuwendenden Rechnungslegungsstandards oder der gewählten Industrie abdecken. Aufgrund des integrierten Aufbaus (Baumstruktur oder Matrixstruktur: siehe Abbildung 22 und Abbildung 23) des weltweit einheitlichen Kontenrahmens als *WI-Taxonomy* wäre die schnelle und einfache Überleitung von einem auf den anderen Rechnungslegungsstandard möglich. Zusätzlich würde die Vergleichbarkeit innerhalb einer Industrie durch die definierte und vorgegebene Anzahl von *Extensions* zunehmen. Mit dem weltweit einheitlichen Kontenrahmen würde es neu nur noch die *WI-Taxonomy* geben, welche alle heute existierenden Rechnungslegungsstandards vereinen und dabei industriespezifische Erweiterungen vergeben würde. Identische Anforderungen hinsichtlich der Hierarchiestufe oder Dimension Industrie und Rechnungslegungsstandard würden in der *WI-Taxonomy* nur einmal erfasst werden. Je nach Kombination des entsprechenden Rechnungslegungsstandards und Industrie würde auf diese Information zurückgegriffen werden.

---

<sup>605</sup> Unter diesen unternehmensspezifischen Anforderungen sind beispielsweise die spezifischen Gegebenheiten der Branche oder des Unternehmens zu verstehen, die mit eigenen Erweiterungen zu ergänzen sind (vgl. Welser, Dreyer (2010)).

<sup>606</sup> Vgl. Welser, Dreyer (2010).

### 3.4 Zusammenfassung

Die Studie von Eilifsen, Knechel, Wallage (2001) hat den traditionellen Revisionsansatz und den BRA Ansatz gegenübergestellt. Dieser Vergleich wurde hinsichtlich der vier Attribute Risikobeurteilung, Prüfungsnachweis, Audit Administration und Struktur des Revisionsteams vorgenommen.<sup>607</sup> Aus dieser Gegenüberstellung konnten die Schlüsselfaktoren abgeleitet werden, welche bei der Revisionstätigkeit für die Steigerung der Prüfungseffizienz eine wesentliche Rolle spielen. Daraus folgte, dass ein Fokus auf die Jahresrechnung, die Identifikation einer endlichen Anzahl von Risiken und ein adäquater Umfang an Dokumentation einen Einfluss auf die Revisionstätigkeit haben können. Zusätzlich ist ein klar strukturierter Revisionsprozess, welcher die Verbindung zwischen der Risikobeurteilung und der Prüfung der Jahresrechnung unterstützt, hilfreich.<sup>608</sup>

Basierend auf den identifizierten Schlüsselfaktoren wurden mögliche Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz identifiziert. Die vier internen Ansatzpunkte sind eine dreidimensionale Audit Planung, eine systemtechnische Audit Dokumentation, zusätzliche Dokumentationsmedien und ein vierdimensionales integriertes Audit Tool. Die dreidimensionale Audit Planung verfügt über eine inhaltliche, personelle und finanzielle Dimension. Die Planung könnte systemtechnisch in Form eines Planungswürfels dargestellt werden, welcher hinsichtlich des Detaillierungsgrades flexibel wäre. Der systemtechnische Matrix-Revisionsansatz soll den Fokus der zu prüfenden Jahresrechnung bei der Prüfungsdokumentation in den Vordergrund stellen. Zusätzlich soll dieses Revisionstool wie ein Radar aufzeigen, wie viel Prüfungsnachweise in den Phasen 1 bis 3 zu erlangen sind, um pro Prüfungsfeld ein Prüfungsurteil abgeben zu können. Die zusätzlichen Dokumentationsmedien beziehen sich auf den möglichen Einsatz von Ton-, Bild- oder Filmaufnahmen bei bestimmten Prüfungshandlungen. Das vierdimensionale integrierte Audit Tool kombiniert sozusagen den dreidimensionalen Planungswürfel und den systemtechnischen Matrix-Revisionsansatz.<sup>609</sup>

Die beiden externen Ansatzpunkte sind einerseits das globale Intercompany-Abstimmungstool und andererseits der weltweite einheitliche Kontenrahmen. Das

---

<sup>607</sup> Vgl. von Eilifsen, Knechel, Wallage (2001). Für weitere Informationen siehe auch Kapitel 3.1.1.

<sup>608</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 3.1.2 (Anforderungen an Ansatzpunkte).

<sup>609</sup> Für weitere Informationen zu den internen Ansatzpunkten siehe Kapitel 3.2.



---

globale Intercompany-Abstimmungstool soll den Ineffizienzen des manuellen Drittbestätigungsprozesses gemäss ISA 505 entgegenwirken. Der weltweit einheitliche Kontenrahmen mit den beiden Parametern der Rechnungslegung und der Industrie könnte den internen und externen Berichterstattungsprozess effizienter gestalten. Beide vorgeschlagenen externen Ansatzpunkte würden die organisatorische Umsetzung durch *Enforcement* erfahren und könnten auf der XBRL-Technologie basieren.<sup>610</sup>

Ausgehend von diesen Ausführungen und jenen des vorhergehenden Kapitels (Kapitel 2 Regulatorisches Umfeld und theoretische Grundlagen) wird im folgenden Kapitel die Forschungskonzeption vorgestellt. Dazu wird einleitend die Forschungslücke aufgezeigt.

---

<sup>610</sup> Für weitere Informationen zu den externen Ansatzpunkten siehe Kapitel 3.3.



### III. Empirische Untersuchung und Resultate

#### 4 Forschungskonzeption

##### 4.1 Forschungslücke

Hinsichtlich der Effizienz wurde im Jahr 1989 bei einer der damals BIG6 Revisionsfirmen in den USA eine Studie durchgeführt. Diese untersuchte die relative Effizienz. Es wurde eine Bandbreite von 74 % bis 100 % relativer Effizienz festgestellt und durchschnittlich konnte ein Level von 88 % relativer Effizienz identifiziert werden. Die Schlussfolgerung der Studie ist, dass eine moderate Ineffizienz<sup>611</sup> bei der Revisionsdurchführung vorhanden ist und das solche Ineffizienzen aus ökonomischer Sicht teuer für das Wirtschaftsprüfungsunternehmen sein können.<sup>612</sup> Diese Untersuchung wurde kurz vor dem Paradigmenwechsel<sup>613</sup> in den USA durchgeführt. Auf dem Schweizer Prüfungsmarkt erfolgte keine Untersuchung hinsichtlich der Entwicklung der Prüfungseffizienz in der Post-Enron-Ära. Daraus lässt sich das folgende Bedürfnis ableiten:

Es besteht das Bedürfnis, die Entwicklung der Prüfungseffizienz des Schweizer Prüfungsmarktes zu beurteilen.

Verschiedene Aspekte der Prüfungseffizienz wurden untersucht. Es wurde unter anderem festgestellt, dass die Revision von grossen Unternehmen effizienter ist, welche einen Abschluss per Ende Dezember und automatisierte Abläufe aufweisen. Es wurde weiter erkannt, dass Prüfungen weniger effizient sind, wenn sich der Revisor auf das interne Kontrollsystem stützt, die Steuerexperten zusätzlich involviert sind und das Unternehmen über mehrere Tochtergesellschaften verfügt.<sup>614</sup>

---

<sup>611</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungsineffizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

<sup>612</sup> Vgl. Dopuch, Gupta, Simunic, Stein (2003), S. 47.

<sup>613</sup> Für weitere Informationen zum Paradigmenwechsel siehe Kapitel 2.2.1, in welchem die Pre- und Post-Enron-Ära ausgeführt wird.

<sup>614</sup> Vgl. Knechel, Rouse, Schelleman (2009), S. 1607.

Es wurde zudem ermittelt, dass der Faktor Mensch hinsichtlich der Effizienz eine wesentliche Rolle spielt. Ein teamorientiertes Verhalten des Revisors, eine angenehme Atmosphäre, eine offene Kommunikation und Respekt innerhalb des Revisionsteams tragen zu einer effizienten Revision bei.<sup>615</sup> Das Verhalten und die Kompetenzen des Reviews wurden vertieft untersucht. Es wurde identifiziert, dass ein spezifischer Review ineffizienter ist als ein umfassender.<sup>616</sup> Zudem wurde auch der Einfluss des Reviews auf die Effektivität und Effizienz<sup>617</sup> der Revision untersucht, wenn dieser online durchgeführt wird oder mit persönlichem Kontakt stattfindet. *Preparer*, welchen ein Review mit persönlichem Kontakt bevorsteht, sind mehr auf die Prüfungseffektivität bedacht und sind damit ineffizienter bei ihrer Durchführung der Revision.<sup>618</sup> Die Interaktion vom *Reviewer* und *Preparer* durch persönlichen Kontakt beeinflusst die Effektivität positiv während der elektronische Review positiv auf die Effizienz wirkt. Letztgenannter Punkt wird als sehr praktisch und zweckmässig beurteilt.<sup>619</sup>

Untersuchungen, inwieweit die Technologie Einfluss auf die Prüfungseffizienz hat, wurden ebenso durchgeführt. Dabei wurde die Erkenntnis erlangt, dass neue Technologie die Prüfungseffizienz steigern kann.<sup>620</sup> Bei diesen Untersuchungen wurde es als hilfreich betrachtet, diese neuen Technologien in zwei Kategorien einzuteilen: erstens in Technologien, welche bestehende Prüfungshandlungen automatisieren, zweitens in Technologien, welche neue Ansätze zur Revision bieten.<sup>621</sup>

Die Ineffizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes entstehen vor allem bei der mangelnden Flexibilität des Revisionsansatzes<sup>622</sup>, der fehlenden Verbindung der Revi-

---

<sup>615</sup> Vgl. Urbancic (1985), S. 182 – 186.

<sup>616</sup> Vgl. Bamber, Ramsay (2000), S. 147.

<sup>617</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie und Definition der Begriffe Prüfungseffizienz und -effektivität siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>618</sup> Vgl. Brazel, Agoglia, Hatfield (2004), S. 949.

<sup>619</sup> Vgl. Agoglia, Brazel, Hatfield, Jackson (2010), S. 949.

<sup>620</sup> Vgl. Fischer (1996), S. 219.

<sup>621</sup> Vgl. Fischer, McAllister (1993).

<sup>622</sup> Vgl. Carscallen (1982), S. 21.

sionsphasen<sup>623</sup> und einer ungenügenden Planung<sup>624</sup> und Überwachung der Prüfung.<sup>625</sup>

Die Forschungsergebnisse zeigen auf, dass die Grösse des geprüften Unternehmens, der Wirtschaftsprüfer selbst und die Informationstechnologie eine Rolle bei der Prüfungseffizienz spielen.<sup>626</sup> Diese Ergebnisse basieren auf Studien, welche hauptsächlich in den USA durchgeführt wurden. Eine Untersuchung bezüglich der Prüfungseffizienz auf dem Schweizer Prüfungsmarkt konnte nicht gefunden werden.

Es besteht das Bedürfnis, die Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz des Schweizer Prüfungsmarktes zu beurteilen.

Keine andere Branche ist so stark globalisiert wie jene der Abschlussprüfer von Grossunternehmen. Betroffen sind die *Accounting*-Firmen mit ihren Dienstleistungen für börsenkotierte Gesellschaften. Diese Entwicklung hat namentlich in den letzten zwanzig Jahren stattgefunden und zur Führungsposition und weitgehend zu einem Oligopol für die Revision von börsenkotierten Unternehmen, der heutigen BIG4, geführt. Trotz der oligopolähnlichen Marktstruktur bei den BIG4 herrscht weiterhin ein grosser Wettbewerb in allen Marktsegmenten. Die Konkurrenz ist grösser denn je und der Preisdruck auf die Prüfungshonorare enorm.<sup>627</sup> Mit dem Wandel der Zeit hat sich die Wirtschaftsprüfung von der Selbstregulierung und -kontrolle verabschieden müssen. Das Revisionsaufsichtsgesetz, als eine Folge von regulatorischen Änderungen<sup>628</sup> im Ausland, welche aufgrund von Unternehmenszusammenbrüchen und Bilanzskandalen erfolgt sind, wurde in der Schweiz ins Leben gerufen.<sup>629</sup>

Aus einer Studie, welche im Sommer 2008 vom Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich und PricewaterhouseCoopers AG durchgeführt wurde, geht hervor, dass ein Viertel der Unternehmen eine effiziente Arbeitsweise sowie ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis der externen Revision als wichtig

---

<sup>623</sup> Vgl. Curtis, Turley (2007), S. 448 – 449.

<sup>624</sup> Vgl. Dennis (2000), S. 65 – 68.

<sup>625</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

<sup>626</sup> Für weitere Informationen zu den Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.4.

<sup>627</sup> Vgl. Helbling (2009), S. 201 – 203.

<sup>628</sup> Für weitere Informationen zum regulatorischen Umfeld siehe Kapitel 2.2.2.

<sup>629</sup> Vgl. Lengauer, Holdegger, Amstutz (2007), S. 9.

erachten.<sup>630</sup> Die Kunden beurteilen das Produkt „Jahresabschlussprüfung“ der verschiedenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als nahezu gleichwertig, das heisst, es hat *Commodity*-Charakter und differenziert sich hauptsächlich über den Preis.<sup>631</sup> Dies hat einerseits dazu geführt, dass die Prüfungsgesellschaften versuchen, sich gegenseitig Kunden abzuwerben und andererseits, dass die Kunden preisbewusster geworden sind. Sie streben danach, die Prüfungshonorare zu reduzieren.<sup>632</sup>

Folglich ist die Betrachtung der Effizienz und der Effektivität<sup>633</sup> lohnenswert, da ein nicht umfassendes Audit mögliche Fehler und Unregelmässigkeiten nicht aufdecken könnte. Ein ausserordentliches umfangreiches Audit kann jedoch ein sehr teures Projekt sein. Ein umfassendes und damit effektives Audit muss deshalb auch effizient durchgeführt werden.<sup>634</sup> Der erwähnte Marktdruck seitens der Konkurrenz und der geprüften Unternehmen und das mögliche Vorhandenseins von Ineffizienzen bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes<sup>635</sup> rufen folgendes Bedürfnis hervor:

Es besteht das Bedürfnis, Ansatzpunkte bei der Anwendung des BRA Ansatzes zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu beurteilen.

## 4.2 Forschungsfrage

Wie im vorangegangenen Kapitel erläutert wurde, ist es das Ziel dieser Dissertation, einen Beitrag zu leisten, um besser zu verstehen, wie sich die Prüfungseffizienz entwickelt hat, welche Einflussfaktoren auf sie wirken und mit welchen Ansatzpunkten diese möglicherweise gesteigert werden kann. Die vorangegangenen Kapitel (siehe Kapitel 2 und 3) haben in dem Sinne zur Erreichung des genannten Zieles beigetragen, als dass die theoretischen Grundlagen erläutert wurden. Die aus der Literaturrecherche

---

<sup>630</sup> Vgl. Ruud, Stebler (2008), S. 61.

<sup>631</sup> Vgl. Elliott (1994), S. 107.

<sup>632</sup> Vgl. Ruud, Beer (1999), S. 374.

<sup>633</sup> Für weitere Informationen zum Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffizienz und der Prüfungseffektivität siehe Kapitel 2.3.2.

<sup>634</sup> Vgl. Kneer (2001), S. 121 – 122.

<sup>635</sup> Für weitere Informationen zu Prüfungs(in)effizienzen bei der Anwendung des BRA Ansatzes siehe Kapitel 2.3.3.

hervorgegangene Forschungslücke<sup>636</sup> kann mit folgender Forschungsfrage präzisiert werden:

Wie wird die Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes auf dem Schweizer Prüfungsmarkt beurteilt?

Um diese primäre Forschungsfrage beantworten zu können, wird diese in die drei folgenden Fragen unterteilt.

- 1) *Wie hat sich die Prüfungseffizienz in den Jahren 2006 bis 2010 auf dem Schweizer Prüfungsmarkt entwickelt?*
- 2) *Wie wird die Prüfungseffizienz im Schweizer Prüfungsmarkt heute wahrgenommen?*
- 3) *Welche Ansatzpunkte sind zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu berücksichtigen?*

Die erste Frage hat das Ziel festzustellen, wie sich die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren auf dem Schweizer Prüfungsmarkt entwickelt hat. Gemäss den Ausführungen zur Literatur im Kapitel 2 hat der Honorardruck zugenommen und das regulatorische Umfeld wurde gestärkt. In der Schweiz wurde die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)<sup>637</sup> im Zusammenhang mit der Revision des Obligationenrechts sowie der Schaffung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG)<sup>638</sup> vom 16. Dezember 2005 ins Leben gerufen.<sup>639</sup> Wie sich die Prüfungseffizienz in den Jahren 2006 bis 2010 unter den veränderten Marktbedingungen entwickelt hat, soll ermittelt werden.

Die zweite Frage möchte die heutige Beurteilung der Wahrnehmung der Prüfungseffizienz erheben. Basierend auf dem literarischen Hintergrund zum Business Risk

---

<sup>636</sup> Für weitere Informationen zur Forschungslücke siehe Kapitel 4.1.

<sup>637</sup> Für weitere Informationen zur Revisionsaufsichtsbehörde siehe Kapitel 2.2.2.1.4 (Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)).

<sup>638</sup> Für weitere Informationen zur schweizerischen Gesetzgebung siehe Kapitel 2.2.2.2.4.

<sup>639</sup> Vgl. Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (2011).

Audit Ansatz<sup>640</sup> und zur Prüfungseffizienz<sup>641</sup> soll diese zweite Frage die Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz identifizieren.

Die dritte Frage verfolgt das Ziel, mögliche Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu erkennen. Im Zentrum dieser Frage steht die Identifikation von Ansatzpunkten bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes. Zusätzlich soll festgestellt werden, ob die im Kapitel 3 erläuterten Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz geeignet wären.

Mit welchem Forschungsansatz diese Forschungsfragen beantwortet werden sollen, wird im folgenden Kapitel erläutert.

### 4.3 Forschungsansatz

#### 4.3.1 Erkenntnisprogramm empirischer Wissenschaft

In der sozial-/kulturforschenden Wissenschaft lassen sich vor allem zwei paradigmatische Erkenntnis- und Forschungspositionen, mit einer jeweils ausdifferenzierten Theorietradition, unterscheiden:<sup>642</sup>

- das qualitative Wissenschaftsparadigma,
- das quantitative Wissenschaftsparadigma.

Bei der qualitativen Forschungsmethode handelt es sich bei den Daten nicht um „Zahlen“, sondern um „Wörter“.<sup>643</sup> Qualitative Methoden werden auf die Messung von Qualitäten, das heisst non-metrischen Eigenschaften von Personen, Produkten und Diensten reduziert.<sup>644</sup> Das qualitative Paradigma hat das Ziel des Verstehens menschlichen Verhaltens und „Verstehen“ ist nach diesem Ansatz nur möglich, wenn die Kontextabhängigkeit sozialen Handelns berücksichtigt wird. Diese qualitativen

---

<sup>640</sup> Für weitere Informationen zum Business Risk Audit Ansatz siehe Kapitel 2.2.3.

<sup>641</sup> Für weitere Informationen zur Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.

<sup>642</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 11.

<sup>643</sup> Vgl. Miles, Hubermann (1994), S. 1.

<sup>644</sup> Vgl. Lamnek (2005), S. 3.



Methoden nähern sich Daten mit interpretativen Verfahren, um den Prozess zu rekonstruieren.<sup>645</sup>

Die quantitative Forschungsmethode betreibt empirische Forschung, bei welcher die Daten in Form von „Zahlen“ bestehen.<sup>646</sup> Das Ziel des quantitativen Paradigmas ist das Erklären der kulturell-sozial geschaffenen Wirklichkeit. Mit Hilfe quantifizierender Methoden werden Strukturen über individuelle Zusammenhänge und Regeln zwischen Begebenheiten aufgedeckt.<sup>647</sup>

Der zentrale Vergleich zwischen der qualitativen und der quantitativen Methode ist einerseits zwischen der „vordefinierten“ (geplanten, angekündigten, vorbestimmten) und andererseits der „entfaltenden“ (entstehenden, entwickelnden, erweiterbaren) Forschung.<sup>648</sup> Die Abbildung 24 veranschaulicht die Positionierung der beiden Forschungsmethoden.

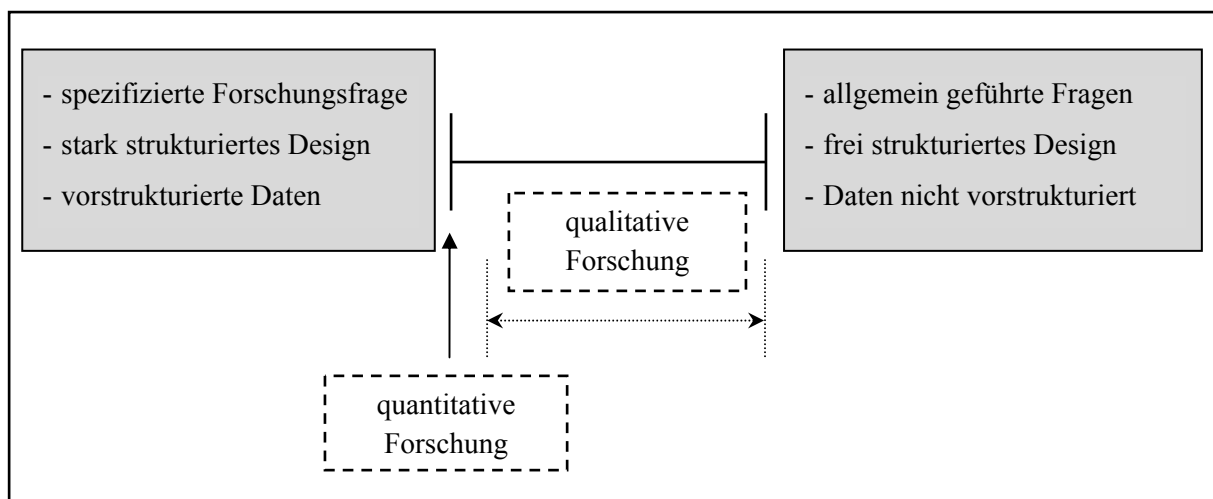


Abbildung 24: Quantitative versus qualitative Forschungsmethode<sup>649</sup>

Innerhalb des quantitativen Wissenschaftsparadigmas lassen sich prinzipiell zwei Erkenntnisprogramme unterscheiden.<sup>650</sup>

- Empirismus, Positivismus,
- kritischer Rationalismus.

<sup>645</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 11.

<sup>646</sup> Vgl. Punch (2005), S. 3.

<sup>647</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 11.

<sup>648</sup> Vgl. Punch (2005), S. 22.

<sup>649</sup> Vgl. Punch (2005), S. 23.

<sup>650</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 12.

Im Empirismus/Positivismus wird als erkenntnistheoretische Methode die Induktion angewandt. In Erfahrungswissenschaften sind nur induktive Schlüssel möglich. Die Induktion ist das logische Schliessen vom Besonderen (Einzelfall bzw. Protokollausagen) zum Allgemeinen (Allsatz, Gesetz, Theorie).<sup>651</sup> Der Einsatz empirischer Methoden vollzieht sich somit im Spannungsfeld zwischen Theorie und Praxis.<sup>652</sup> Das Problem der induktiven Logik aufgrund der Konklusion auf Basis von Erfahrung wird auch Induktionsproblem genannt.<sup>653</sup>

Die Kritiker des Induktionsprinzips gehen vielmehr davon aus, dass am Anfang jeglicher Wissenschaft die Theorie steht und sich jede Beobachtung nur im Lichte der Theorie vollzieht. Auf reiner Erfahrungsgrundlage können keine neuen Erkenntnisse gewonnen werden, sondern nur durch Aufstellung von Theorien. Die Gewinnung von Hypothesen aus Theorien (durch Deduktion) und die empirische Prüfung der Hypothesen und damit der Theorie ist der Normalfall theoretischer-empirischer Wissenschaft (deduktiv-empirisches Wissenschaftsmodell).<sup>654</sup>

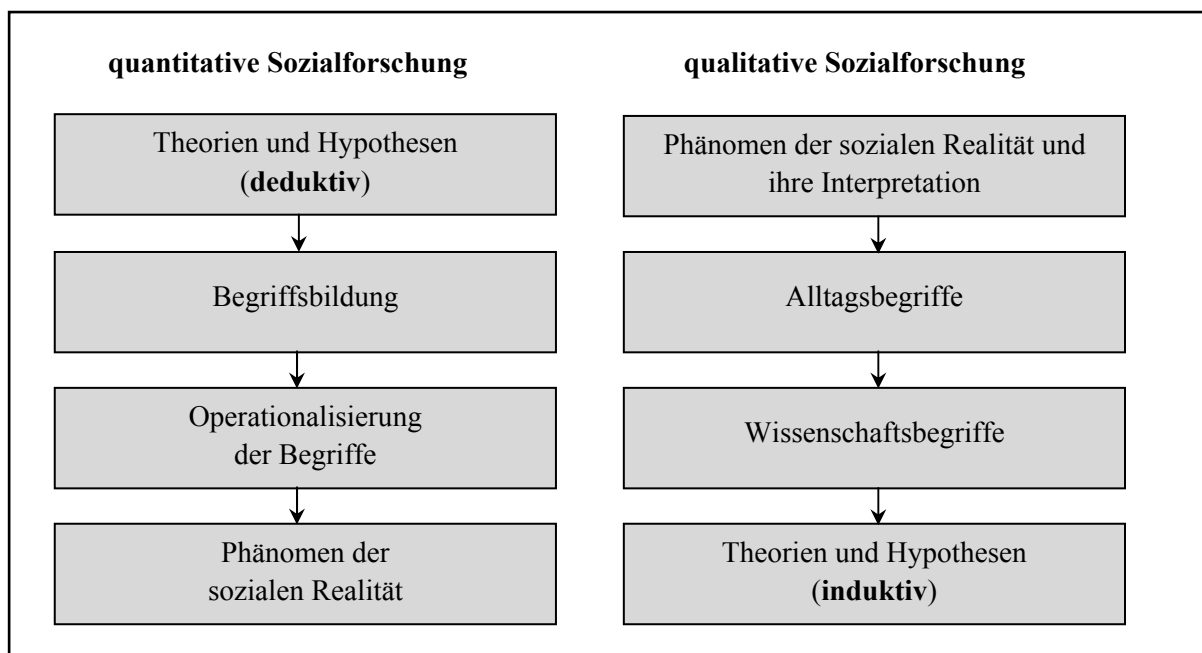


Abbildung 25: *Begriffsbildung in der quantitativen und qualitativen Sozialforschung*<sup>655</sup>

<sup>651</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 12.

<sup>652</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 6.

<sup>653</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 12.

<sup>654</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 13.

<sup>655</sup> Vgl. Lamnek (2005), S. 128.

Die Abbildung 25 verdeutlicht, dass die quantitative Sozialforschung von Theorien ausgeht und daher deduktiv vorgeht. Die qualitative Sozialforschung hingegen, von der Realität ausgehend, induktiv einen Begriff bildet. Folglich stehen bei der quantitativen Sozialforschung die Theorien und Hypothesen am Beginn der Forschung, während bei der qualitativen Sozialforschung Theorien und Hypothesen die Endprodukte der Forschung bilden.<sup>656</sup>

Der gesamte Forschungsvorgang ist ein Prozess, bei dem qualitative und quantitative Kriterien in steter Interaktion stehen, in welchem Masse hängt vom Gegenstand der Forschung ab. Der Zugang zum Erforschenden kann entscheidend sein, ob qualitative Methoden allein praktikabel und sinnvoll sind.<sup>657</sup> In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass in der Sozialforschung mit dem Begriff *Triangulation* die Betrachtung eines Forschungsgegenstandes von mindestens zwei Punkten aus bezeichnet wird. Dies wird in der Regel durch die Verwendung von verschiedenen methodischen Zugängen realisiert.<sup>658</sup>

#### 4.3.2 Folgerung für die vorliegende Dissertation

Die Forschungsfrage gibt vor, welche Forschungsmethode zur Anwendung kommt.<sup>659</sup> Ebenso setzen verwertbare Ergebnisse eine der Forschungsfrage angemessene Methode voraus.<sup>660</sup> Das Ziel der Forschungsfrage ist es zu verstehen, wie die Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes auf dem Schweizer Prüfungsmarkt beurteilt wird. Das Ziel wurde in drei Teil-Forschungsfragen unterteilt.

Für die Folgerung aus dem Erkenntnisprogramm der empirischen Wissenschaft soll das Modell von Punch (2005) (siehe Abbildung 26) für die vorliegende Dissertation zur Anwendung kommen.<sup>661</sup>

---

<sup>656</sup> Vgl. Lamnek (2005), S. 128.

<sup>657</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 13.

<sup>658</sup> Vgl. Flick (2010), S. 309.

<sup>659</sup> Vgl. Corbin, Strauss (2008), S. 12.

<sup>660</sup> Vgl. Riesenhuber (2009), S. 5.

<sup>661</sup> Vgl. Punch (2005), S. 40.

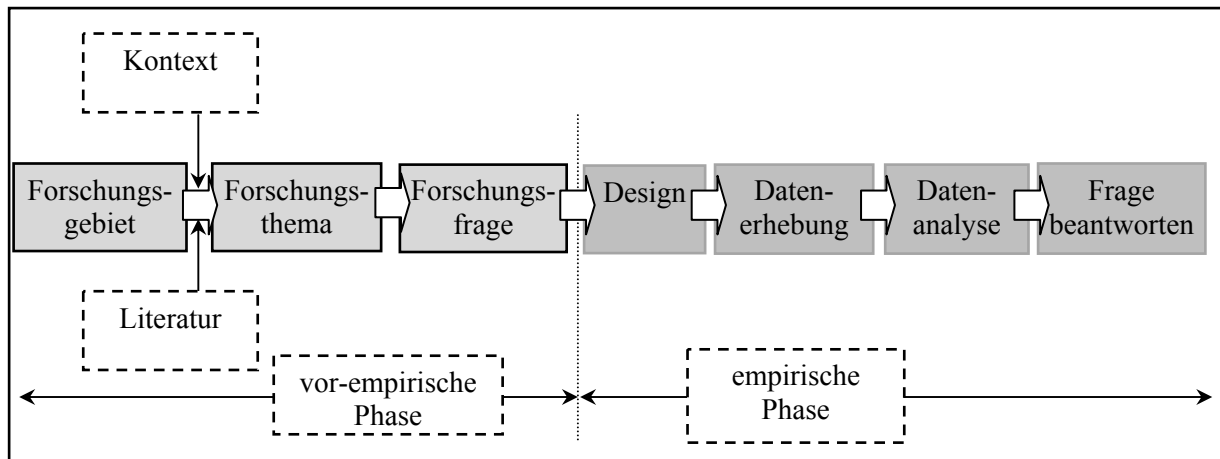


Abbildung 26: Forschungsmodell<sup>662</sup>

Dieses Modell gemäss Abbildung 26 sieht eine vor-empirische Phase vor. Diese Phase ist in der vorliegenden Dissertation in den Kapiteln 1 bis 3 festgehalten. Die empirische Phase ist in den Kapiteln 4 bis 6 dargestellt.

Die erste Teil-Forschungsfrage blickt in die Vergangenheit zurück. Zur Beantwortung dieser Forschungsfrage scheint die Aufarbeitung von Archivsätzen und Datenquellen, die über quantitative Informationen verfügen, geeignet zu sein.<sup>663</sup> Es wird auf die Verwendung von Sekundärdaten und im engeren Sinne auf externe, öffentlich verfügbare Daten für die Datenerhebung zurückgegriffen.<sup>664</sup>

Unter Berücksichtigung der Gegebenheiten der zweiten Teil-Forschungsfrage, welche explorativer Natur ist, scheint eine standardisierte schriftliche Befragung (Fragebogen) angemessen zu sein.

Die dritte Teil-Forschungsfrage ist ebenfalls explorativer Natur, da diese den Zweck verfolgt, Ideen und Hypothesen zu generieren. Die standardisierte schriftliche Befragung (Fragebogen) scheint sich ebenfalls für die Erarbeitung von Ideen und Aspekten im Zusammenhang mit der Steigerung der Prüfungseffizienz zu eignen.

Die erhobenen Daten werden mit der Datenanalyse der deskriptiven Statistik untersucht.

<sup>662</sup> Vgl. Punch (2005), S. 40.

<sup>663</sup> Vgl. Yin (2009), S. 105.

<sup>664</sup> Vgl. Kaya (2009), S. 50.

Teil-Forschungsfrage <sup>665</sup>	Perspektive	Daten-	
		Erhebungsmethode	Analyse
1	Vergangenheit	externe Sekundärdaten	deskriptive Statistik
2	Gegenwart	standardisierte schriftliche Befragung	deskriptive Statistik
3	Zukunft	standardisierte schriftliche Befragung	deskriptive Statistik

Tabelle 12: Datenerhebungsmethoden und -analyse

Die Tabelle 12 stellt dar, mit welcher Datenerhebungsmethode und -analyse den drei verfassten Teil-Forschungsfragen grundsätzlich gegenübergetreten wird. Die Spalte „Perspektive“ hält fest, welchen Blickwinkel die Teil-Forschungsfrage einnimmt.

## 4.4 Forschungsdesign

### 4.4.1 Stichprobengrösse und -wahl

Für die Auswahl der externen Sekundärdaten zur Beantwortung der ersten Teil-forschungsfrage wurde folgender Argumentation Folge geleistet. Der BRA Ansatz ist vorwiegend für grosse Unternehmen vorgesehen und konzipiert.<sup>666</sup> Deshalb ist für die Festsetzung der Auswahl und des Umfangs die Grösse eines Unternehmens von zentraler Bedeutung. Folgende Grössen-Kriterien sollen kumuliert zur Anwendung kommen:

- Kotierung an der Schweizer Börse SIX
- Listung im Swiss Market Index (SMI)

Zusätzlich werden nur die Industrieunternehmen berücksichtigt und nicht die Banken und Versicherungen (Finanzdienstleistung), weil Letztgenannte einer noch stärkeren Regulierung<sup>667</sup> unterworfen sind als die Erstgenannten. Eine weitere Eingrenzung soll der Rechnungslegungsstandard bilden. Da der BRA Ansatz in den *International Stan-*

<sup>665</sup> Für weitere Informationen zur Forschungsfrage und zu den Teil-Forschungsfragen siehe Kapitel 4.2.

<sup>666</sup> Vgl. Rittenberg, Schwiager, Johnstone (2008), S. 238.

<sup>667</sup> Diese stärkere Regulierung (insbesondere Auflagen und Gesetzgebungen der FINMA) könnte einen Einfluss auf die Resultate haben, weshalb diese zusätzliche Regulierung bei Banken und Versicherungen als Ausschlusskriterium für Auswahl der Stichprobe angesetzt wird.

*dards on Auditing* (ISA) stark verankert ist<sup>668</sup> und die Unternehmen, welche ihre Rechnungslegung nach den *International Financial Reporting Standards* (IFRS) führen, auch nach ISA geprüft werden, sollen nur Unternehmen berücksichtigt werden, die einen Jahresabschluss in Übereinstimmung mit den IFRS publizieren.<sup>669</sup>

<b>SMI-Titel 2010<sup>670</sup> (an SIX kotiert)</b>	<b>Industrie/Finanzdienstleistung</b>	<b>Rechnungslegungsstandard</b>	<b>Revisionsstelle</b>
ABB	Industrie	US GAAP	Ernst & Young
Actelion	Industrie	US GAAP	Ernst & Young
Adecco	Industrie	US GAAP	Ernst & Young
Credit Suisse	Finanzdienstleistung	US GAAP	KPMG
Holcim	Industrie	IFRS	Ernst & Young
Julius Bär	Finanzdienstleistung	IFRS	KPMG
Lonza	Industrie	IFRS	KPMG
Nestlé	Industrie	IFRS	KPMG
Novartis	Industrie	IFRS	PwC
Richemont	Industrie	IFRS	PwC
Roche	Industrie	IFRS	KPMG
SGS	Industrie	IFRS	Deloitte
Swatch	Industrie	IFRS	PwC
Swiss Life	Finanzdienstleistung	IFRS	PwC
Swiss Re	Finanzdienstleistung	US GAAP	PwC
Swisscom	Industrie	IFRS	KPMG
Syngenta	Industrie	IFRS	Ernst & Young
Synthes	Industrie	US GAAP	Ernst & Young
UBS	Finanzdienstleistung	IFRS	Ernst & Young
Zurich	Finanzdienstleistung	IFRS	PwC

*Tabelle 13: Übersicht SMI Unternehmen*

<sup>668</sup> Der BRA Ansatz ist auch in den USGAAS stark verankert. Jedoch sind die Rechnungslegungsanforderungen (USGAAP) in bestimmten Gebieten umfassender (bspw. Sarbanes-Oxley Act) als jene nach IFRS (siehe Kapitel 2.2.2.1 und 2.2.2.2). Diese Regulierungsunterschiede könnten die Ergebnisse der Analyse als nicht vergleichbar gestalten, weshalb für die Stichprobe solche Unternehmen ausgeschlossen werden.

<sup>669</sup> Der Umfang der Prüfung hängt von der Branche, der wirtschaftlichen Ausrichtung und vor allem von den Geschäftsprozessen sowie von der Komplexität des zu prüfenden Unternehmens ab. Je nach Geschäftstätigkeit sind die Prüfungsgebiete nach unterschiedlichen Kriterien zu bilden und zu gewichten (vgl. Treuhandskammer (2009), S. 178). Eine Eingrenzung der auszuwählenden Unternehmen nach Branche, Rechnungslegungsstandard und Grösse erscheint deshalb als zweckmässig.

<sup>670</sup> Stichtag 26. März 2010.

Die Tabelle 13 zeigt alle SMI Unternehmen, die in die beiden Kategorien Industrie- und Finanzdienstleistungsunternehmen eingeteilt wurden. Zusätzlich wurde der angewandte Rechnungslegungsstandard gemäss dem zuletzt publizierten Jahresabschluss und der Name der Revisionsstelle identifiziert. Die zehn grau markierten SMI Unternehmen und die BIG4 Unternehmen (Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers) fallen gemäss der zuvor gegebenen Argumentation in den Stichprobenumfang zur Auswahl der externen Sekundärdaten der vorliegenden Dissertation. Nach der ersten Analyse der Geschäftsberichte der BIG4 Prüfungsunternehmen<sup>671</sup>, musste festgestellt werden, dass Deloitte Schweiz keinen separaten Geschäftsbericht publiziert. Die Geschäftstätigkeit von Deloitte Schweiz ist in der Finanzberichterstattung von Deloitte Group, zu welcher im Wesentlichen UK und andere Länder (inkl. Schweiz) zählen, enthalten.<sup>672</sup> Deshalb fällt Deloitte Schweiz aus der Stichprobe, da keine verwertbaren Ergebnisse<sup>673</sup> zur Verfügung stehen. Folglich beschränkt sich die Kennzahlenanalyse bei den Prüfungsunternehmen der Schweiz auf die BIG3.

Die zweite Teilforschungsfrage möchte die Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz<sup>674</sup> in Erfahrung bringen. Die dritte Teilforschungsfrage hat zum Ziel, Ansatzpunkte bei der Anwendung des BRA Ansatzes zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu identifizieren. Da sich die Dissertation einerseits auf die grossen Industriefirmen der Schweiz, welche ihre Jahresrechnung nach IFRS abschliessen, und andererseits auf die grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften fokussiert, sollen in den Stichprobenumfang natürliche Personen fallen, welche bei einer der BIG5<sup>675</sup> angestellt sind und grundsätzlich Prüfungen nach den ISA durchführen. Wie schon im Kapitel 2.2.2.1.3 (Schweizer Treuhand-Kammer) erläutert wurde, verkörpert die Treuhand-Kammer die Berufs-

---

<sup>671</sup> Für die Ergebnisse dieser ersten Umsatzanalyse der BIG4 Prüfungsunternehmen siehe die Ausführungen zu Beginn des Kapitels 5.2.2 (Umsatzentwicklung der BIG3 Unternehmen in der Schweiz) und insbesondere die Ausführungen zu der Tabelle 25 bis Tabelle 27.

<sup>672</sup> Vgl. Deloitte (2010).

<sup>673</sup> Vgl. Riesenhuber (2009), S. 5.

<sup>674</sup> Für weitere Informationen zu den Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.4.

<sup>675</sup> Zu den BIG5 zählen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften BDO Visura, Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers. Es werden die BIG5 und nicht nur die BIG3 berücksichtigt, da das viert- und fünftgrösste Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Deloitte und BDO Visura, wichtige Marktteilnehmer auf dem Schweizer Prüfungsmarkt darstellen.

organisation der Wirtschaftsprüfer in der Schweiz. Auf der Homepage der Treuhand-Kammer kann auf die Mitgliedunternehmen und die Einzelmitglieder zugegriffen werden. Am 10. August 2011 wurden von 5'621 Einzelmitgliedern<sup>676</sup> jene herausgefiltert, welche bei den BIG5 arbeiten. Diese Filterung erfolgte, indem die Stichworte „bdo“, „deloitte“, „ey“, „kpmg“ und „pwc“ in das entsprechende Suchfeld eingefügt wurden. Die Tabelle 14 zeigt die identifizierte Anzahl der Einzelmitglieder pro Stichwort.

	„bdo“	„deloitte“	„ey“	„kpmg“	„pwc“	total
<b>Anzahl Einzelmitglieder</b>	58	50	268	112	158	<b>646</b>

Tabelle 14: BIG5 Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer (vor Bearbeitung)

Bei der Auswahl fällt auf, dass die Anzahl der Einzelmitglieder mit dem Stichwort „ey“ in der Überzahl sind, was entgegen der Erwartung ist, dass die Einzelmitglieder mit dem Stichwort „ey“, „kpmg“ und „pwc“ in etwa der gleichen Grössenordnung entsprechen. Dies kommt daher, dass bei der Suche nach dem Stichwort „ey“ auch jene Einzelmitglieder angezeigt wurden, welche in der Adresse oder im Nachname „ey“ hatten. Entsprechend wurden die „ey“-Einzelmitglieder einzeln überprüft, ob diese tatsächlich bei Ernst & Young arbeiten oder nicht.

	„bdo“	„deloitte“	„ey“	„kpmg“	„pwc“	total
<b>Anzahl Einzelmitglieder</b>	58	50	113	112	158	<b>491</b>

Tabelle 15: BIG5 Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer (nach Bearbeitung)

Nach der Bereinigung konnten noch 113 „ey“-Einzelmitglieder und damit insgesamt 491 Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer, welche bei den BIG5 angestellt sind, gezählt werden (siehe Tabelle 15). Der Stichprobenumfang beträgt somit 491 natürliche Personen für die standardisierte schriftliche Befragung.

#### 4.4.2 Datenerhebung

##### 4.4.2.1 Externe Sekundärdaten

Sekundärdaten bestehen aus internen und externen Daten. Zu den internen Datenquellen der Sekundärforschung gehören etwa Buchhaltungsunterlagen, Unterlagen der

<sup>676</sup> Die Einzelmitglieder der Treuhand-Kammer sind unter folgendem Link zu finden: <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=87946>.



Kostenrechnung, Kundenstatistiken und allgemeine interne Statistiken (Umsätze nach Produktgruppen, Kunden, Gebieten etc.).<sup>677</sup> Der Zugriff auf solche Daten der grossen Prüfungsunternehmen der Schweiz wäre ideal für die Untersuchung, wie sich die Prüfungseffizienz in den vergangenen Jahren entwickelt hat. Jedoch ist es nicht möglich, auf diese internen Daten zuzugreifen, da diese Informationen sehr vertraulich sind und nicht veröffentlicht werden. Folglich muss auf externe Datenquellen<sup>678</sup> zurückgegriffen werden.

Für die Gewinnung dieser externer Sekundärdaten, welche publiziert sind, wurde einerseits auf die publizierten Geschäftsberichte der zehn ausgewählten SMI Firmen<sup>679</sup> der Jahre 2006 bis 2010 (Zeitraum = 5 Jahre) zurückgegriffen. Andererseits dienten für denselben Zeitraum die Geschäftsberichte der betroffenen BIG3 Unternehmen als Grundlage. Zur Erstellung der Datengrundlage für die Analyse wurden die Bilanz und die Erfolgsrechnung aus den Finanzberichten in ein Excel-Dokument eingegeben.<sup>680</sup> Dasselbe Verfahren wurde mit den ausgewiesenen Revisionshonoraren, welche jeweils im Corporate Governance Teil des Geschäftsberichts des SMI Unternehmens zu finden waren, angewendet. Dem ANHANG 1 ist die Datengrundlage, welche aus den genannten Sekundärdaten der zehn SMI Unternehmen gewonnen wurde, zu entnehmen.

#### 4.4.2.2 Standardisierte schriftliche Befragung

In der Regel wird unter einer schriftlichen Befragung der postalische Versand und Rücklauf eines Fragebogens verstanden.<sup>681</sup> In der vorliegenden Umfrage wurde anstelle des postalischen Versandes der elektronische Versand in Form einer Online-Umfrage gewählt. Unter Online-Befragungen werden Erhebungen verstanden, bei

---

<sup>677</sup> Vgl. Kaya (2009), S. 50.

<sup>678</sup> Externe Datenquellen sind z. B. Statistiken öffentlicher Institutionen, Veröffentlichungen von Wirtschaftsverbänden, Veröffentlichungen von Banken und Sonderdiensten sowie Informationsmaterial von Adressverlagen und Marktforschungsinstituten (vgl. Kaya (2009), S. 50).

<sup>679</sup> Für weitere Informationen zu den ausgewählten SMI Unternehmungen siehe Kapitel 4.4.1 (Stichprobengrösse und -wahl).

<sup>680</sup> Sofern ein Jahr ein *Restatement* erfuhr, wurden die „*restated*“ Finanzzahlen verwendet. Der Gewinn vor Steuern wurde für die Analyse jeweils um Gewinne aus Veräusserungen von Tochtergesellschaften bereinigt, sofern solche vorhanden waren.

<sup>681</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 157.

denen die Befragten den bei einem Server abgelegten Fragebogen im Internet online ausfüllen, ihn von einem Server herunterladen und per E-Mail zurücksenden.<sup>682</sup>

Bei der Entwicklung des standardisierten schriftlichen Fragebogens wurde darauf Acht gegeben, dass die Konstruktionskriterien<sup>683</sup> beachtet wurden. Der Fragebogen wurde in der Zeitperiode von Juni 2011 bis November 2011 entworfen, erstellt, geprüft und versendet. Im Oktober 2011 wurde ein Pretest<sup>684</sup> bei ausgewählten Personen durchgeführt, um die Eignung des Fragebogens und seine Länge zu überprüfen. Der Fragebogen wurde am 2. November 2011 versendet. Die Reaktivität wurde erhöht, indem zwei Erinnerungsnachrichten den Teilnehmern<sup>685</sup> nach dem Versand des Fragebogens zugestellt wurden.<sup>686</sup>

Der Fragebogen ist dem ANHANG 2 zu entnehmen. Es wurden 18 Fragen formuliert, welche in der Regel als offene Frage ausgedrückt wurden. Bei der Erstellung der Antwortvorgaben wurden die üblichen Anforderungen<sup>687</sup> an Kategoriensystemen berücksichtigt. Es wurde insbesondere die Intervallskala angewendet. Bei der Intervallskala<sup>688</sup> sind die Abstände der aufeinanderfolgenden numerischen Werte gleich gross. Die Intervalle besitzen die gleiche Grösse und dementsprechend besteht zwischen den Zahlen stets dieselbe Differenz.<sup>689</sup> Dabei wurde das Verfahren der summierten Einschätzung nach Likert eingesetzt.<sup>690</sup> Es wurde meistens eine Skalenreihe von 1 bis 6 gewählt, um den Befragten aufzufordern, sich für eine Tendenz zu entscheiden

---

<sup>682</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 166.

<sup>683</sup> Zu den Konstruktionskriterien gehörten „Formen, Struktur und Funktion von Fragen“, „Formulierung der Fragen“ und „Aufbau des Befragungsinstruments“ (vgl. Raithel (2008), S. 67).

<sup>684</sup> Der Pretest diente dazu, um zu überprüfen, ob die Fragen einfach zu verstehen sind, neutral und eindeutig formuliert sind und relevant für den Untersuchungsgegenstand sind (vgl. Kaya (2009), S. 54).

<sup>685</sup> Die Erinnerungsnachricht ging an jene Personen, welche zum Zeitpunkt des Versands der Erinnerungsnachricht noch nicht an der Umfrage teilgenommen haben.

<sup>686</sup> Die erste Erinnerungsnachricht wurde am 7. November 2011 und die zweite Erinnerungsnachricht am 15. November 2011 versendet.

<sup>687</sup> Die Kategorien sollen hinreichend präzise, disjunkt (nicht überlappend) und erschöpfend sein (vgl. Raithel (2008), S. 69).

<sup>688</sup> Diese Skala erlaubt dem Forscher die Feststellungen der Intensität der Merkmalsausprägung eines Untersuchungsobjektes im Vergleich zu anderen (vgl. Cleff (2011), S. 19 – 23).

<sup>689</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 42 – 44.

<sup>690</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 236 – 237.

und deshalb wurde ihm kein Mittelwert der Skala angeboten.<sup>691</sup> Die Skalenreihe 1 bis 5 wurde bei jenen Fragen eingesetzt, bei welchen bewusst ein Mittelwert resp. eine neutrale Position<sup>692</sup> zur Verfügung gestellt werden sollte.<sup>693</sup>

Beim Aufbau des Fragebogens wurde zum einen auf die inhaltliche Gestaltung (Konstruktionskriterien) und zum anderen auf dessen optische Aufbereitung (Layout) geachtet.<sup>694</sup> Entsprechend wurden zwei thematische Blöcke, die Prüfungseffizienz und die Angaben zur Person, festgelegt. Wesentliche Begriffe wurden mit zusätzlichen Erläuterungen erklärt oder mit Darstellungen veranschaulicht.<sup>695</sup> Insgesamt enthielten die Fragen einfache Worte, waren kurz formuliert und konkret auf den Sachverhalt ausgerichtet. Dadurch sollte sichergestellt werden, dass der Fragebogen verständlich ist und die Fragen für die Teilnehmer einfach zu beantworten sind.<sup>696</sup>

---

<sup>691</sup> Die Skalenreihe 1 bis 6 wurde bei den Fragen 2 bis 4 und 6 bis 8 gewählt (siehe ANHANG 2).

<sup>692</sup> Unter einer neutralen Position einer Rating-Skala werden zwei verschiedene Konstruktionen verstanden. So kann die mittlere Kategorie einer Skala mit einer ungeraden Anzahl von Kategorien als neutrale Position interpretiert werden. Diese Art der neutralen Kategorie beinhaltet das Problem, dass diese einerseits aus Bequemlichkeitsgründen genutzt wird, um die Frage möglichst schnell zu beenden, oder andererseits aus Unkenntnis gewählt wird. Ein fauler kann nicht von einem unentschiedenen Umfrageteilnehmer unterschieden werden (vgl. Greving (2009), S. 71).

<sup>693</sup> Diese Skalenreihe (1 bis 5) mit dem Mittelwert 3 wurde bei den Fragen 1 und 10 eingesetzt (siehe ANHANG 2).

<sup>694</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 67 – 80.

<sup>695</sup> Die gegebenen Begriffserläuterungen oder Grafiken sind dem ANHANG 3 zu entnehmen.

<sup>696</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 73 – 75.

### 4.4.3 Datenanalyse

#### 4.4.3.1 Kennzahlenanalyse

Wie aus der Tabelle 12 (Datenerhebungsmethoden und -analyse) hervorgeht, wird für die Datenanalyse die Methode der *deskriptiven Statistik*<sup>697</sup> angewendet. Die deskriptive Statistik beinhaltet alle Verfahren, mit denen sich durch die Beschreibung von Daten einer Grundgesamtheit Informationen gewinnen lassen. Zu diesen Verfahren gehören unter anderem die Erstellung von Grafiken, Tabellen und die Berechnung von deskriptiven Kennzahlen und Parametern.<sup>698</sup>

Die externen Sekundärdaten wurden mit der Berechnung von Kennzahlen ausgewertet. Unter Kennzahlen werden Zahlen verstanden, die quantitativ messbare Sachverhalte und Tatbestände in konzentrierter Form zahlenmässig erfassen.<sup>699</sup> Bei der Kennzahlenanalyse erfolgt oftmals ein Kennzahleneinsatz im Zusammenhang mit der Bilanzanalyse. Es sind dabei jene Daten des Jahresabschlusses auszuwählen, welche die beste Erklärungskraft besitzen und als Ausgangspunkt für Entscheide dienen können.<sup>700</sup> Bei der vorliegenden Dissertation ist es das Ziel, mit der Analyse von Kennzahlen aus den Geschäftsberichten der ausgewählten zehn SMI Unternehmungen und der BIG3 Unternehmen über die Zeitperiode 2006 bis 2010 über die Entwicklung der Prüfungseffizienz eine Schlussfolgerung zu ziehen. Dazu wurden die folgenden zwei Analysen durchgeführt:

- 1) SMI/BIG3-Analyse
- 2) Input/Output-Analyse bei den BIG3 Unternehmen

Diese beiden Analyseverfahren werden nachstehend einzeln erläutert:

#### 1) SMI/BIG3-Analyse

Der *ersten Analyse (SMI/BIG3-Analyse)* wurde das modulare Kennzahlensystem zugrunde gelegt, bei welchem die Erfolgssplattung nach Umsatz und Kosten sowie de-

---

<sup>697</sup> Aufgabe der deskriptiven Statistik ist es, die erhobenen Daten übersichtlich und zusammenfassend zu beschreiben (vgl. Holling, Gediga (2011), S. 33).

<sup>698</sup> Vgl. Cleff (2011), S. 3 – 5.

<sup>699</sup> Vgl. Reichmann (2011), S. 18ff.

<sup>700</sup> Vgl. Peemöller (2003), S. 205f.

ren Einflussgrössen erfolgt. Dieses Kennzahlensystem basiert auf folgendem Zusammenhang:<sup>701</sup>

<b>Δ Ergebnis</b>	=	<b>Δ Umsatz</b>	-	<b>Δ Kosten</b>
Einflussgrössen	}	Marktvolumen		Beschäftigung
		Marktanteil		Inputpreis
		Outputpreis		<i>Effizienz</i> <sup>702</sup>

Für die Durchführung der Kennzahlenanalyse werden alle Einflussgrössen der Veränderung des Umsatzes und der Kosten ausser die Effizienz als konstant angenommen. Wird die obige Gleichung so angepasst, dass die Veränderung der Kosten das Resultat ist, resultiert nachstehende Rechnung:

<b>Δ Umsatz</b>	-	<b>Δ Ergebnis</b>	=	<b>Δ Kosten</b>
-----------------	---	-------------------	---	-----------------

Bleibt der Umsatz bei verbessertem Ergebnis gleich, so konnten Kosten eingespart werden. Diese Kosteneinsparung ist auf die Effizienzsteigerung zurückzuführen, da wie zuvor erwähnt, die anderen Einflussgrössen als konstant angenommen wurden. Die verschiedenen möglichen Szenarien sind in der Tabelle 16 aufgelistet.

Δ Umsatz (Revisionshonorar SMI)	Δ Ergebnis (Ergebnis BIG3)		Δ Kosten	Δ Effizienz (Prüfungseffizienz)
steigt	steigt		sinkt, bleibt gleich ODER steigt <sup>703</sup>	
steigt	bleibt gleich		steigt	sinkt
steigt	sinkt		steigt	sinkt
bleibt gleich	steigt		sinkt	steigt
bleibt gleich	bleibt gleich		bleibt gleich	
bleibt gleich	sinkt		steigt	sinkt
sinkt	steigt		sinkt	steigt
sinkt	bleibt gleich		sinkt	steigt
sinkt	sinkt		sinkt, bleibt gleich ODER steigt <sup>704</sup>	

Tabelle 16: Szenarien der SMI/BIG3-Analyse

<sup>701</sup> Vgl. Dellmann, Pedell (1994), S. 149.

<sup>702</sup> Eine gesteigerte Effizienz resultiert mit grosser Wahrscheinlichkeit in einer nachhaltigen und fortwährenden Profitabilität, was mit Studien verschiedener Industrien und Branchen bestätigt wurde (vgl. Mostafa (2010)).

<sup>703</sup> Steigt das Ergebnis überproportional im Vergleich zum Umsatz, so ist dies auf eine gestiegene Effizienz zurückzuführen. Steigt der Umsatz mehr als das Ergebnis, ist dies in der gesunkenen Effizienz begründet. Verändert sich der Umsatz und das Ergebnis im gleichen Mass, blieb die Effizienz gleich hoch.

<sup>704</sup> Sinkt der Umsatz im gleichen Masse wie das Ergebnis, ist die Prüfungseffizienz weder gesunken noch gestiegen. Sinkt das Ergebnis jedoch stärker als der Umsatz, ist die Prüfungseffizienz gesunken. Trifft der umgekehrte Effekt ein, ist die Prüfungseffizienz gestiegen.

Zur Berechnung der Veränderung des Umsatzes ( $\Delta$  Umsatz) und der Veränderung des Ergebnisses ( $\Delta$  Ergebnis) der BIG3 Prüfungsunternehmen wurden folgende beiden Annahmen getroffen.

### **1. Annahme**

*$\Delta$  Umsatz: Die Entwicklung des Umsatzes aus ordentlichen Revisionen der BIG3 Prüfungsunternehmen auf dem Schweizer Prüfungsmarkt wird durch die Entwicklung der Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen (RH SMI) repräsentiert.*

Diese Annahme lässt sich wie folgt begründen:

Die BIG3 Prüfungsunternehmen erzielen 92% des Revisionshonorars mit ordentlichen Revisionen<sup>705</sup> und 8% mit eingeschränkten Revisionen<sup>706</sup>. 32% des Umsatzes aus Wirtschaftsprüfung werden mit ordentlichen Revisionen bei börsenkotierten Unternehmen<sup>707</sup> erwirtschaftet.<sup>708</sup> Die zehn ausgewählten SMI Unternehmen stehen stellvertretend für die 32% erzielten Revisionshonorare durch ordentliche Revisionen bei börsenkotierten Unternehmen.

<sup>705</sup> Zum Prüfungsumfang der ordentlichen Revision zählen insbesondere die Jahresrechnung, die Gewinnverwendung und die Existenz des internen Kontrollsystems. Die Berichterstattung beinhaltet einerseits einen Kurzbericht an die Generalversammlung und einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat (vgl. Stenz (2006), S. 347). Die ordentliche Revision wird nach den Schweizer Prüfungsstandards durchgeführt. (vgl. Treuhand-Kammer (2010)).

<sup>706</sup> Die eingeschränkte Revision wird nach dem Standard zur eingeschränkten Revision durchgeführt. Der Prüfungsumfang beschränkt sich auf die Jahresrechnung und die Gewinnverwendung. Die Berichterstattung erfolgt in Form eines Kurzberichtes an die Generalversammlung (vgl. Stenz (2006), S. 347).

<sup>707</sup> Gemessen an der Anzahl Mandate beträgt der Anteil der vier grössten Revisionsunternehmen der Schweiz an der Prüfung von Publikumsgesellschaften 88 % (Deloitte: 5 %, Ernst & Young: 24 %, KPMG: 21 %, PricewaterhouseCoopers: 38 %) (vgl. Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (2011)).

<sup>708</sup> Diese Ergebnisse basieren auf der einer Studie, welche bei Mitgliedunternehmen der Treuhand-Kammer im Frühling 2010 durchgeführt wurde. Die Studie hält fest, dass die BIG5 insgesamt einen Umsatz von ca. 1.7 Mrd. CHF im Jahr 2009 erwirtschafteten, wovon 1 Mrd. CHF aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfung stammt. Die 1 Mrd. CHF Umsatz aus Wirtschaftsprüfung teilt sich wie folgt auf: Eingeschränkte Revision = 87 Mio. CHF (8 %), Ordentliche Revision (ohne börsenkotierte Gesellschaften) = 611 Mio. CHF (60 %), Ordentliche Revision (nur börsenkotierte Gesellschaften) = 328 Mio. CHF (32 %) (vgl. Schüle, Wyss (2010), S. 67). Diese Grössenordnung, welche für die BIG5 gilt, gilt auch für die BIG3, da Deloitte und BDO Visura zu den kleinsten Prüfungsunternehmen der BIG5 zählen.

Für die Entwicklung der Revisionshonorare (RH SMI) der zehn ausgewählten SMI Unternehmen wurde die klassische Kennzahlenanalyse angewendet. Sie unterscheidet die Analyse von absoluten und von relativen Zahlen.<sup>709</sup> In einem ersten Schritt wurde die Entwicklung der Revisionshonorare (RH SMI) absolut betrachtet, in einem zweiten Schritt die relative Entwicklung analysiert. Dazu musste die Relationsgrösse bestimmt werden, die eine Grösse darstellt, welche einen Einfluss auf die Bestimmung des Revisionshonorars<sup>710</sup> haben könnte. Die Begründung für die Verwendung der Relationsgrössen Aktiven, Umsatz und Gewinn vor Steuern ist folgende: In Kapitel 2.2.3 zum Revisionsprozess wurde das Prinzip der Wesentlichkeit erläutert. In der Praxis werden oft als Basis zur Berechnung der Wesentlichkeit die Aktiven, der Umsatz oder der Gewinn vor Steuern herangezogen. Die Wesentlichkeitsgrenze bestimmt mit, wie viel der Revisor prüfen muss.<sup>711</sup> Die Revision eines grossen Unternehmens im Vergleich zur Revision eines kleineren Unternehmens ist aufwändiger. Die Grösse eines Unternehmens wird mit den Kennzahlen Aktiven, Umsatz und Gewinn vor Steuern definiert.<sup>712</sup>

## **2. Annahme**

*Δ Ergebnis: Die Entwicklung des Ergebnis der BIG3 Prüfungsunternehmen (E BIG3) spiegelt sich in der Entwicklung des Umsatzes der BIG3 aus Revisionsdienstleistungen wider.*

Diese Annahme lässt sich wie folgt begründen:

Das kurzfristige Erfolgsziel wird in dem buchhalterisch zu ermittelnden Periodenergebnis gemessen. Dessen Höhe wird durch die Auswirkung der Sachzielerfüllung auf die positive Erfolgskomponente Erlös (oder Umsatz) und die negative Erfolgskomponente Kosten (oder Aufwand) beeinflusst.<sup>713</sup> Daraus kann abgeleitet werden, dass ein

---

<sup>709</sup> Vgl. Gleich (2011), S. 9 – 17.

<sup>710</sup> Die Grösse des geprüften Unternehmens ist der bedeutendste Einflussfaktor der Prüfungsstunden (vgl. Bell, Doogar, Solomon (2008), S. 732).

<sup>711</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009), S. 168 – 169.

<sup>712</sup> Vgl. Treuhand-Kammer (2009).

<sup>713</sup> Vgl. Gladen (2011), S. 71.

positiver Zusammenhang zwischen der Entwicklung des Umsatzes und des Ergebnis besteht.

Studienergebnisse haben gezeigt, dass das Umsatzwachstum einen signifikanten und positiven Einfluss auf den Ertrag des Unternehmens hat.<sup>714</sup> Die Steigerung des Umsatzes führt zur Zunahme des Periodengewinns.<sup>715</sup>

Für die Entwicklung des Ergebnis der BIG3 Unternehmen (E BIG3) wurde die Entwicklung des absoluten Umsatzes aus Revisionsdienstleistungen berechnet. Um diese Entwicklung in Relation zu setzen, wurde der erwirtschaftete Umsatz aus Revisionsdienstleistungen dem gesamten erzielten Umsatz gegenübergestellt.

Zusammenfassend bedeutet dies unter der Anwendung des modularen Kennzahlensystems und den getroffenen Annahmen, dass folgende Argumentationskette für die Durchführung der *ersten Analyse (SMI/BIG3-Analyse)* folgt:

$\Delta$ RH SMI	>	$\Delta$ E BIG3	Prüfungseffizienz sinkt
	=		Prüfungseffizienz bleibt gleich
	<		Prüfungseffizienz steigt

<sup>714</sup> Vgl. Tahir, Anuar (2011), S. 371 und Akinlo (2011), S. 134 – 135.

<sup>715</sup> Vgl. Tahir, Anuar (2011), S. 371.



## 2) *Input/Output-Analyse bei den BIG3 Unternehmen*

Die Begriffe Produktivität und Effizienz<sup>716</sup> werden oft als Synonym verwendet.<sup>717</sup> Die Effizienz wird dabei als Verhältnis zwischen Output und Input gemessen.<sup>718</sup>

$\frac{\text{Output}}{\text{Input}} = \text{Effizienz}$
---

Für die Festlegung des Outputs auf Unternehmensebene kommt es darauf an, ob das Unternehmen einen oder mehrere Outputs besitzt.<sup>719</sup> Die BIG3 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften führen Revisions- und andere Beratungsdienstleistungen durch. Für die Quantifizierung der Prüfungseffizienz wird als Output das Revisionshonorar (RH BIG3) festgelegt. Die allgemein verwendete Klassifizierung von Inputfaktoren berücksichtigt fünf Kategorien: Kapital, Arbeit, Energie, Material-Input, eingekaufte Dienstleistungen.<sup>720</sup> Die Wirtschaftsprüfung ist eine Dienstleistung, bei welcher der Inputfaktor Arbeit eine wesentliche Rolle spielt. Die anderen Inputfaktoren Kapital, Energie, Material-Input und eingekaufte Dienstleistungen spielen bei der Erbringung der Revisionsdienstleistung eine zweitrangige Rolle. Deshalb wird ihr Inputfaktor Arbeit mit der Anzahl der beschäftigten Personen im Bereich Wirtschaftsprüfung (AAM = Anzahl Audit-Mitarbeiter) festgelegt.

Daraus ergibt sich folgende Formel für die Berechnung der Prüfungseffizienz:

$\frac{\text{RH BIG3}}{\text{AAM}} = \text{Prüfungseffizienz}$
--

Die Entwicklung der Prüfungseffizienz über die Zeitperiode 2006 bis 2010 wird mit dem Vergleich der definierten Kennzahl über diese Zeitspanne dargestellt. Steigt diese Kennzahl an, so hat die Prüfungseffizienz zugenommen, da mit einer geringeren oder gleichen Anzahl Audit-Mitarbeiter mehr Revisionshonorare erzielt werden konnten. Ist der umgekehrte Effekt zu verzeichnen, so ist dies ein Mass für eine Abnahme der

<sup>716</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie und Definition des Begriffs der Effizienz siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>717</sup> Vgl. Coelli, Rao, O'Donnel, Battese (2005), S. 1.

<sup>718</sup> Vgl. Daraio, Simar (2007), S. 13.

<sup>719</sup> Vgl. Coelli, Rao, O'Donnel, Battese (2005), S. 135f.

<sup>720</sup> Vgl. Coelli, Rao, O'Donnel, Battese (2005), S. 1.

Prüfungseffizienz. Die verschiedenen möglichen Szenarien sind in der Tabelle 17 dargestellt.

<b>Output</b> (Audit-Umsatz BIG3)	<b>Input</b> (Anzahl Audit-Mitarbeiter)	<b>Effizienz</b> (Prüfungseffizienz)
steigt	steigt	sinkt, bleibt gleich ODER steigt <sup>721</sup>
steigt	bleibt gleich	steigt
steigt	sinkt	steigt
bleibt gleich	steigt	sinkt
bleibt gleich	bleibt gleich	bleibt gleich
bleibt gleich	sinkt	steigt
sinkt	steigt	sinkt
sinkt	bleibt gleich	sinkt
sinkt	sinkt	sinkt, bleibt gleich ODER steigt <sup>722</sup>

Tabelle 17: Szenarien der Input/Output-Analyse bei den BIG3 Unternehmen

#### 4.4.3.2 Deskriptive Statistik

In der deskriptiven Statistik geht es um die Beschreibung der aus einer empirischen Studie resultierenden Daten. Aufgabe der deskriptiven Statistik ist es, die erhobenen Daten übersichtlich und zusammenfassend zu beschreiben.<sup>723</sup> Bei der Datenanalyse wurde die univariate Statistik angewendet, bei welcher jede Variable separat betrachtet wird.<sup>724</sup>

Zur Analyse der gewonnenen Daten aus der standardisierten schriftlichen Befragung wurden vor allem Häufigkeitsverteilungen in tabellarischen und grafischen Verfahren dargestellt. Eine zusätzliche Beschreibung der Daten wurde gegeben, um die Darstellungen zu erläutern.<sup>725</sup> Zusätzlich wurden für bestimmte Daten, welchen eine Intervallskala zugrunde lag, statistische Masszahlen zur Beschreibung der Verteilung der Daten

<sup>721</sup> Steigt der Umsatz überproportional im Vergleich zu der Anzahl Audit-Mitarbeiter, so steigt die Prüfungseffizienz. Steigt die Anzahl Audit-Mitarbeiter mehr als der Umsatz, ist dies in der gesunkenen Effizienz begründet. Verändert sich der Umsatz und die Anzahl Audit-Mitarbeiter im gleichen Mass, bleibt die Effizienz unverändert.

<sup>722</sup> Sinkt der Umsatz im gleichen Masse wie die Anzahl Audit-Mitarbeiter, ist die Prüfungseffizienz weder gesunken noch gestiegen. Sinkt der Umsatz jedoch stärker als die Anzahl Audit-Mitarbeiter, ist die Prüfungseffizienz gesunken. Trifft der umgekehrte Effekt ein, ist die Prüfungseffizienz gestiegen.

<sup>723</sup> Vgl. Cleff (2011), S. 31 – 39.

<sup>724</sup> Vgl. Holling, Gediga (2011), S. 61 – 86.

<sup>725</sup> Vgl. Cleff (2011), S. 31 – 39.

berechnet. Dazu gehören insbesondere der Mittelwert, die Standardabweichung und das Minimum und Maximum.<sup>726</sup> Der Mittelwert ist das Mass zur Beschreibung der zentralen Tendenz und die Standardabweichung gibt die Streuung um den Mittelwert an. Je grösser die Streuung um den Mittelwert ist, desto grösser ist auch die Standardabweichung.<sup>727</sup>

Bei der tabellarischen Darstellung von Häufigkeitstabellen wurden entweder die relativen oder die kumulativen Häufigkeiten angegeben – dies in Abhängigkeit davon, welche Aussage mit der Datenanalyse gestützt werden soll. Für die grafische Darstellung der Häufigkeitsverteilungen wurden Kreis- oder Balkendiagramme verwendet. Bei den Balkendiagrammen wurde darauf geachtet, dass eine adäquate Klassenbreite gewählt wird, welche die geeignetste Form zur Interpretation der Ergebnisse darstellt.<sup>728</sup> Zusätzlich wurde berücksichtigt, dass in den meisten Balkendiagrammen beim Nullpunkt begonnen wird, um die Botschaft aus der grafischen Darstellung nicht zu beeinflussen.<sup>729</sup>

#### 4.4.4 Grenzen des Forschungsdesigns

In diesem Kapitel werden die Grenzen des gewählten Forschungsansatzes aufgezeigt. Gemäss dem zeitlichen Ablauf der durchgeführten Datengewinnung und -analyse wird zuerst auf die Grenzen der Verwendung der Sekundärdaten und der Kennzahlenanalyse eingegangen. Darauf folgend werden die Grenzen der standardisierten schriftlichen Befragung aufgezeigt.

Der Nachteil bei Sekundärdaten kann zum einen die nicht immer inhaltliche Eignung für das aktuelle Forschungsproblem und zum anderen die fehlende Kenntnis über die Art der Datengewinnung und deren Auswertung sein, welche gegebenenfalls kein

---

<sup>726</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 306 – 307.

<sup>727</sup> Vgl. Holling, Gediga (2011), S. 90 – 120.

<sup>728</sup> Vgl. Holling, Gediga (2011), S. 64.

<sup>729</sup> Durch Abschneiden der y-Achse werden die Grössenverhältnisse verändert. Damit wird dem Sachverhalt der Flächentreue widersprochen. Das Gesetz der Flächentreue besagt, dass der Anteil der für eine bestimmte Klasse abgebildete Fläche im Verhältnis zur gesamten Fläche aller Klassen der relativen Häufigkeit der bestimmten Klasse entspricht (vgl. Cleff (2011), S. 31 – 39). Eine solche verzerrende Wahrnehmung wurde teilweise in Kauf genommen, um alle darzustellenden Informationen in einer einzigen Abbildung aufzeigen zu können.

abschliessendes Urteil über die Datenqualität zulassen. Sind Sekundärdaten hinsichtlich der gewünschten Informationsqualität nicht ausreichend, so müssen Primärdaten erhoben werden.<sup>730</sup>

Zum ersten Nachteil der inhaltlichen Eignung der gewählten Sekundärdaten für das aktuelle Forschungsproblem ist Folgendes festzuhalten. Zur Beurteilung der Entwicklung der Prüfungseffizienz über die Jahre 2006 und 2010 wäre die Kennzahlenanalyse von Daten ausgewählter Prüfungsmandate am geeignetsten gewesen. Aufgrund der Vertraulichkeit dieser Daten, über welche jedes Prüfungsunternehmen verfügt, konnte darauf nicht zurückgegriffen werden. Die einzig zur Verfügung stehenden und publizierten Daten, welche eine Approximation erlaubten, waren die Daten der Geschäftsberichte der ausgewählten zehn SMI Unternehmen und der BIG3 Unternehmen. Damit dieser Nachteil etwas eingegrenzt werden kann, wurde neben der Kennzahlenanalyse der Sekundärdaten zusätzlich die Methode der standardisierten schriftlichen Befragung eingesetzt.<sup>731</sup>

Zum zweiten Nachteil der Datenqualität ist festzuhalten, dass die verwendeten publizierten Finanzberichte der SMI Unternehmen nach IFRS von hoher Datenqualität zeugen. Kritisch anzumerken ist, dass die Aussagekraft von Kennzahlen durch legale Manipulationsmöglichkeiten<sup>732</sup> eingeschränkt sein kann. Dies gilt vor allem für Kennzahlen, welche auf dem Gewinn basieren.<sup>733</sup>

Die Sekundärdaten der BIG3 Unternehmen sind von unterschiedlicher Qualität. Die höchste Datenqualität wiesen die Geschäftsberichte von Ernst & Young aus, da über die Jahre 2006 bis 2010 jeweils ein geprüfter Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER vorlag. PricewaterhouseCoopers und KPMG legten in ihrem Geschäftsbericht bestimmte Kennzahlen offen, jedoch ohne Angabe des angewendeten Rechnungs-

---

<sup>730</sup> Vgl. Kaya (2009), S. 50.

<sup>731</sup> Im Sinne der Triangulation wurde die Frage 1 in der standardisierten schriftlichen Befragung ergänzend zu den Sekundärdaten berücksichtigt. Siehe ANHANG 2.

<sup>732</sup> In den letzten Jahren gewinnt im Rahmen der internationalen Rechnungslegung die Bewertung der Vermögenswerte zum Fair Value zunehmend an Bedeutung. Es ist zu hinterfragen, inwieweit die finanziellen Indikatoren auf Basis der externen Rechnungslegung nach IAS/IFRS die Anforderungen an Performance-Grössen erfüllen resp. inwieweit die Fair-Value-Bewertung auf die Güte der bilanziellen Kenngrössen Einfluss hat (vgl. Gleich (2011), S. 41 – 48).

<sup>733</sup> Vgl. Gleich (2011), S. 11.

legungsstandards. Die Erstellung der Datengrundlage ist damit unterschiedlicher Natur. Jedoch haben die den Sekundärdaten zugrunde liegenden unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards keinen wesentlichen Einfluss auf die errechneten Kenngrössen wie Umsatz aus Revisionsdienstleistungen, Gesamtumsatz und Anzahl Audit-Mitarbeiter.

Zur Verwendung des Umsatzes der BIG3 der Jahre 2006 bis 2010 für die Kennzahlenanalyse ist festzuhalten, dass genau in der Mitte dieses Zeitraums eine Gesetzesänderung auf dem Schweizer Prüfungsmarkt eintrat. Per 1. Januar 2008 traten neue Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Gesellschaftsrecht (OR, ZGB) in Kraft. Kernpunkt der Neuerung war die Unterscheidung der Abschlussrevision in eine ordentliche Revision für Publikums- und volkswirtschaftlich bedeutende Unternehmen bzw. eine eingeschränkte Revision für kleinere Organisationen.<sup>734</sup> Eine Untersuchung der Treuhand-Kammer hat ergeben, dass das Revisionshonorar im Jahr 2009 im Vergleich zum Jahr 2008 um 2.6% zugenommen hat.<sup>735</sup>

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Berichte der Prüfungsunternehmen ist Folgendes zu erwähnen. Die Geschäftstätigkeit von Deloitte Schweiz ist in der Finanzberichterstattung von Deloitte Group, zu welcher im Wesentlichen UK und andere Länder (inkl. Schweiz) zählen, enthalten. Da aus den Finanzberichten der Deloitte Group nicht der Anteil von Deloitte Schweiz identifiziert werden konnte, beschränkte sich der Grossteil der Analyse auf jene der BIG3 Unternehmen und nicht wie vorgesehen war auf die BIG4 Unternehmen.

Nachdem die Grenzen der Sekundärdaten aufgezeigt wurden, wird im Weiteren die Methode der standardisierten schriftlichen Befragung beurteilt.

In der konventionellen, standardisiert ausgerichteten Sozialforschung ist es für die Beurteilung von Methoden und Techniken entscheidend, inwieweit sie den Gütekriterien Gültigkeit (Validität), Zuverlässigkeit (Reliabilität), Generalisierbarkeit und Repräsentativität genügen.<sup>736</sup> Ein Hauptkritikpunkt von standardisierten schriftlichen Befragungen ist die tiefe Rücklaufquote, welche durchschnittlich zwischen 20 % und 30 %

---

<sup>734</sup> Vgl. Stöckli, Spiess (2007), S. 927.

<sup>735</sup> Vgl. Schüle, Wyss (2010), S. 67.

<sup>736</sup> Vgl. Lamnek (2005), S. 145.

liegt.<sup>737</sup> In der vorliegenden Dissertation wird die externe Validität mit einer genügend grossen Stichprobe sichergestellt.

Ein weiterer Kritikpunkt ist das Problem fehlender Werte. Die Probanden antworten nicht auf alle gestellten Fragen, sodass Lücken in den für die Auswertung vorgesehenen Datenmatrizen verbleiben. Dabei wird nach *Unit-Non-Response* und *Item-Non-Response* unterschieden.<sup>738</sup> Wie mit fehlenden Werten bei der Datenanalyse der standardisierten schriftlichen Befragung umgegangen wird, wird im Kapitel 5.1.2 erläutert.

Zur Prüfung der Zuverlässigkeit (Reliabilität) eines Forschungsergebnisses wird in der quantitativen Sozialforschung das Kriterium der „Wiederholbarkeit“ genannt.<sup>739</sup> Die Zuverlässigkeit und Stabilität der externen Sekundärdaten ist bei der Wiederholungsreabilität gegeben, da bei einer zweiten Analyse der Sekundärdaten dasselbe Resultat erzielt werden würde. Die Wiederholungsreabilität wird bei einer standardisierten schriftlichen Befragung selten angewendet.<sup>740</sup>

Bei einer grosszahligen quantitativen Untersuchung wird idealerweise ein Repräsentationsschluss von der Stichprobe auf die Grundgesamtheit angestrebt.<sup>741</sup> Inwieweit die Resultate aus der standardisierten schriftlichen Befragung repräsentativ sind, wird im Kapitel 5.1.4 erläutert.

Trotz der hier erwähnten Grenzen des gewählten Forschungsansatzes scheint die Kennzahlenanalyse der externen Sekundärdaten und die Durchführung der schriftlichen standardisierten Befragung mit der anschliessenden Anwendung der Methode der deskriptiven Statistik zur Datenanalyse die angemessenste und praktikabelste Forschungsstrategie zu sein.

---

<sup>737</sup> Vgl. Black (1999).

<sup>738</sup> Vgl. Göthlich (2009), S. 119.

<sup>739</sup> Vgl. Strübing (2008), S. 81.

<sup>740</sup> Vgl. Himme (2009), S. 487.

<sup>741</sup> Vgl. Borchardt, Göthlich (2009), S. 44.

#### 4.5 Zusammenfassung

Zu Beginn dieses Kapitels wurde die Forschungslücke, basierend auf dem zuvor gegebenen Literaturüberblick, wiedergegeben. Daraus resultierte das Bedürfnis, die Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes auf dem Schweizer Prüfungsmarkt zu beurteilen.

Aufgrund der Forschungslücke wurde im Anschluss die Forschungsfrage formuliert, welche wiederum in drei Teilfragen untergliedert wurde. Zuerst soll die Entwicklung der Prüfungseffizienz in der Zeitperiode 2006 bis 2010 in Erfahrung gebracht werden. Danach werden die Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz beurteilt. Zuletzt erfolgt die Evaluation von Ansatzpunkten zur Steigerung der Prüfungseffizienz.

Im darauf folgenden Kapitel wurde der Forschungsansatz erläutert. Es wurde die quantitative Forschungsmethode mit einer deskriptiven Analyse methode gewählt. Die Ausführungen zum detaillierten Forschungsdesign wurden im Kapitel 4.4 wiedergegeben. Für die Beantwortung der ersten Forschungsfrage wurden externe Sekundärdaten, das heisst Geschäftsberichte von zehn ausgewählten SMI Unternehmen und den BIG3 Unternehmen in der Schweiz herangezogen. Für die Datenanalyse wurde die Kennzahlenanalyse ausgewählt. Die Beantwortung der zweiten und dritten Forschungsfrage soll mit der Analyse methode der deskriptiven Statistik der Daten aus dem standardisierten schriftlichen Fragebogen erfolgen. Dieser wurde an 491 Mitglieder der Treuhand-Kammer, welche bei einem der BIG5 Prüfungsunternehmen angestellt sind, gesendet. Abschliessend zum Kapitel wurden die Grenzen des gewählten Forschungsansatzes aufgezeigt.

Im folgenden Kapitel werden die Ergebnisse der empirischen Untersuchung dargestellt.





## 5 Ergebnisse der empirischen Untersuchung

### 5.1 Beschreibung der Stichprobe

#### 5.1.1 Rücklaufquote

Die Tabelle 18 stellt die Berechnung der Rücklaufquote dar. Von den 491<sup>742</sup> per E-Mail angeschriebenen Mitgliedern der Treuhand-Kammer konnten 214 nicht zugestellt werden. 44 % der ursprünglichen Stichprobe wurden nicht erreicht.

Rücklaufquote	Anzahl	Prozent
<b>Anzahl angeschriebener Personen (Stichprobe)</b>	<b>491</b>	
Personen, bei denen E-Mail nicht angekommen ist	-214	
Personen (mindestens), welche die Anforderung an die Untersuchung nicht erfüllen	-21	
<b>bereinigte Stichprobe</b>	<b>256</b>	<b>100 %</b>
<b>Rücklauf</b>		
Fragebogen geöffnet, aber keine Antwort gegeben	20	8 %
an Umfrage teilgenommen (mindestens eine Frage beantwortet)	108	42 %
<b>Rücklauf (reagiert auf Einladung zur Umfrage)</b>	<b>128</b>	<b>50 %</b>
<b>Anzahl Antworten</b>		
weniger als acht Fragen beantwortet	6	2 %
acht oder mehr Fragen beantwortet <sup>743</sup>	102	40 %

Tabelle 18: Rücklaufquote der Befragten

21 Personen haben per Mail angegeben, dass sie nicht als Wirtschaftsprüfer, sondern als Steuerexperte oder zum Zeitpunkt der Umfrage nicht mehr als Wirtschaftsprüfer tätig sind. Es handelt sich somit um mindestens 21 angeschriebene Personen, welche nicht die Anforderungen an die Untersuchung erfüllten. Im Anschreiben<sup>744</sup> wurde die

<sup>742</sup> Zu weiteren Informationen der Stichprobenauswahl siehe Kapitel 4.4.1.

<sup>743</sup> 102 Personen resp. befragte Wirtschaftsprüfer gelten in der weiteren Analyse und deren Darstellung als Basis und Vergleichsgröße.

<sup>744</sup> Das Anschreiben ist im ANHANG 2 wiedergegeben.

Zielgruppe definiert. Es wird davon ausgegangen, dass weitere Personen, welche nicht in die Zielgruppe gehören, den Fragebogen nicht beantwortet haben.

Die bereinigte Stichprobe beläuft sich auf 256 Personen. Von diesen 256 Personen haben 128 (50 %) auf die Umfrage reagiert. 20 Personen (8 %) haben den Fragebogen geöffnet, aber keine Antwort gegeben. 108 Personen haben an der Umfrage teilgenommen und mindestens eine Frage beantwortet.

### 5.1.2 Umgang mit fehlenden Werten

Das *Non-Response*-Problem liegt vor, wenn Befragte nicht antworten bzw. nicht die Möglichkeit zum Antworten haben, was Repräsentativitätsprobleme zur Folge hat. Unterschieden wird dabei zwischen *Fragebogen-Non-Response* und *Item-Non-Response*. Der *Fragebogen-Non-Response* liegt vor, wenn die Person nicht erreichbar ist oder die Teilnahme an der Umfrage ablehnt.<sup>745</sup> Bei der durchgeführten Umfrage zur Prüfungseffizienz wurden 214 von 491 Personen per E-Mail nicht erreicht, da die E-Mail-Adresse ungültig war oder nicht zugestellt werden konnte. Daraus muss auf eine schlechte Qualität der Datenbasis geschlossen werden, welche vom Mitgliederverzeichnis der Treuhand-Kammer gewonnen wurde. Einer der Hauptgründe für die mangelnde Qualität der Datenbasis könnte vor allem das Nicht-Aktualisieren der Adressdaten bei einem Stellenwechsel vom Einzelmitglied selbst sein.

Das *Item-Non-Response* Problem entsteht dadurch, dass die Auskunftsperson eine bestimmte Frage nicht versteht, möglicherweise die Frage nicht kennt oder nicht beantworten möchte.<sup>746</sup>

Von den in der Umfrage erhaltenen 108 Antworten haben sechs Personen weniger als acht Fragen beantwortet. Deren Resultate wurden deshalb von der Auswertung ausgeschlossen, sodass die Anzahl der Teilnehmer auf 102 festgesetzt wurde. Bei der Auswertung der persönlichen Angaben der Teilnehmer wurden die *Non-Response-Items*

---

<sup>745</sup> Vgl. Kaya (2009), S. 55.

<sup>746</sup> Vgl. Kaya (2009), S. 55.

als „Keine Angabe“<sup>747</sup> ausgewertet. Dasselbe Verfahren wurde bei fehlenden Werten bei Einzelantwortrastern angewendet.

Bei Tabellenfragen, bei welchen nicht alle 102 Teilnehmer eine Frage beantwortet haben, wurde eine Toleranzgrenze von 1 % akzeptiert. Wurde bei einer Tabellenfrage eine Antwortmöglichkeit von 102 und eine andere nur von 101 Wirtschaftsprüfern beantwortet, so wurde keine Datenbereinigung vorgenommen. Dieses Vorgehen wurde gewählt, weil durch eine Abweichung von 1 % keine andere Aussage aus dem Resultat hervorgeht, als wenn diese Abweichung nicht bestünde. War die Abweichung grösser als 1 %, wurden dem arithmetischen Mittelwert die fehlende Anzahl Antworten zugeordnet, um die minimale Anzahl der Teilnehmer von 101 zu erreichen. Dieses Verfahren wird Mittelwertergänzung genannt. Es hat den Vorteil der einfachen Anwendung und den Nachteil der Verzerrung der Verteilungsmasse.<sup>748</sup> Haben bei einer Tabellenfrage insgesamt weniger als 102 Personen teilgenommen, so wurde die Anzahl der Teilnehmer angegeben und die Toleranzgrenze von 1 % gegenüber der maximalen Teilnehmeranzahl angewendet.

### 5.1.3 Persönliche Angaben der Teilnehmer

Für die zugrunde liegende Untersuchung wurden folgende persönliche Angaben der Befragten ermittelt:

- Arbeitgeber
- Weiterbildung
- Position
- Geschlecht
- Erfahrung
- Jahrgang
- Grundausbildung

Von den 102 Teilnehmern, welche mehr als acht Antworten gegeben haben, arbeiten 34 % (35) bei PricewaterhouseCoopers, 21 % (21) bei einem Nicht-BIG4-Unternehmen, 19 % (19) bei KPMG, 12 % (12) bei Ernst & Young und 7 % (7) bei Deloitte. 8 % äusserten sich nicht zu ihrem Arbeitgeber (siehe Abbildung 27). Beim

---

<sup>747</sup> Bei den Personen, welche keine Antwort zu ihren persönlichen Angaben gemacht haben, könnte es sich um Personen handeln, welche diese Angaben einerseits nicht mitteilen möchten oder andererseits nicht mitteilen können. Letztgenannte Variante wäre möglich, wenn es sich um eine Person handelt, welche nicht Wirtschaftsprüfer ist. Für weitere Informationen zur Repräsentativität siehe Kapitel 5.1.4.

<sup>748</sup> Vgl. Göthlich (2009), S. 124 – 125.

Nicht-BIG4-Unternehmen handelt es sich um das Wirtschaftsprüfungsunternehmen BDO, da die Umfrage an Personen der BIG5<sup>749</sup> gerichtet war.

Fast die Hälfte (45 %) der Befragten gaben die Position Senior Manager an. Ein Fünftel der Befragten (21 %) waren zum Zeitpunkt der Umfrage als Manager tätig. Weitere 28 % der Befragten hielten fest, die Position eines Partners oder Direktors innezuhaben. 7 % machten keine Angaben zu ihrer Position zum Zeitpunkt der Umfrage (siehe Abbildung 28).

Im Durchschnitt verfügen die Probanden über 12.2 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung. Knapp die Hälfte (48 %) hat zum Zeitpunkt der Umfrage fünf bis zehn Jahre Berufserfahrung in diesem Bereich. 34 % haben elf bis 20 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung angegeben und 10 % teilten mit, mehr als 20 Jahre Berufserfahrung zu besitzen. 8 % machten hierzu keine Angaben.

Bei Antritt einer Arbeitsstelle als Wirtschaftsprüfer brachten 37 % der Befragten einen Master-Universitätsabschluss und ebenfalls 37 % einen Fachhochschulabschluss mit. 7 % traten ihre Arbeitsstelle mit einem Fachausweis für Treuhänder und weitere andere 7 % mit einem kaufmännischen Abschluss an. Die grafische Darstellung dazu ist der Abbildung 29 zu entnehmen. Die Mehrheit (83 %) hat danach die Ausbildung als Wirtschaftsprüfer in Angriff genommen und das Diplom zum dipl. Wirtschaftsprüfer erlangt (siehe Abbildung 30).

Mehr als zwei Drittel (67 %) waren zum Zeitpunkt der Umfrage zwischen 30 und 40 Jahre alt. 17 % waren zwischen 41 und 50 Jahre, 9 % unter 30 Jahre und 6 % waren über 50 Jahre alt. Das Durchschnittsalter der Befragten betrug zum Zeitpunkt der Umfrage 38 Jahre.

84 % Männer und 6 % Frauen sind unter den 102 Teilnehmern der Umfrage, wobei 10 % keine Angaben zu ihrem Geschlecht machten.

---

<sup>749</sup> Zu den BIG5 Wirtschaftsprüfungsunternehmen zählen BDO, Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers. Für weitere Informationen zur Stichprobengröße und -wahl siehe Kapitel 4.4.1.

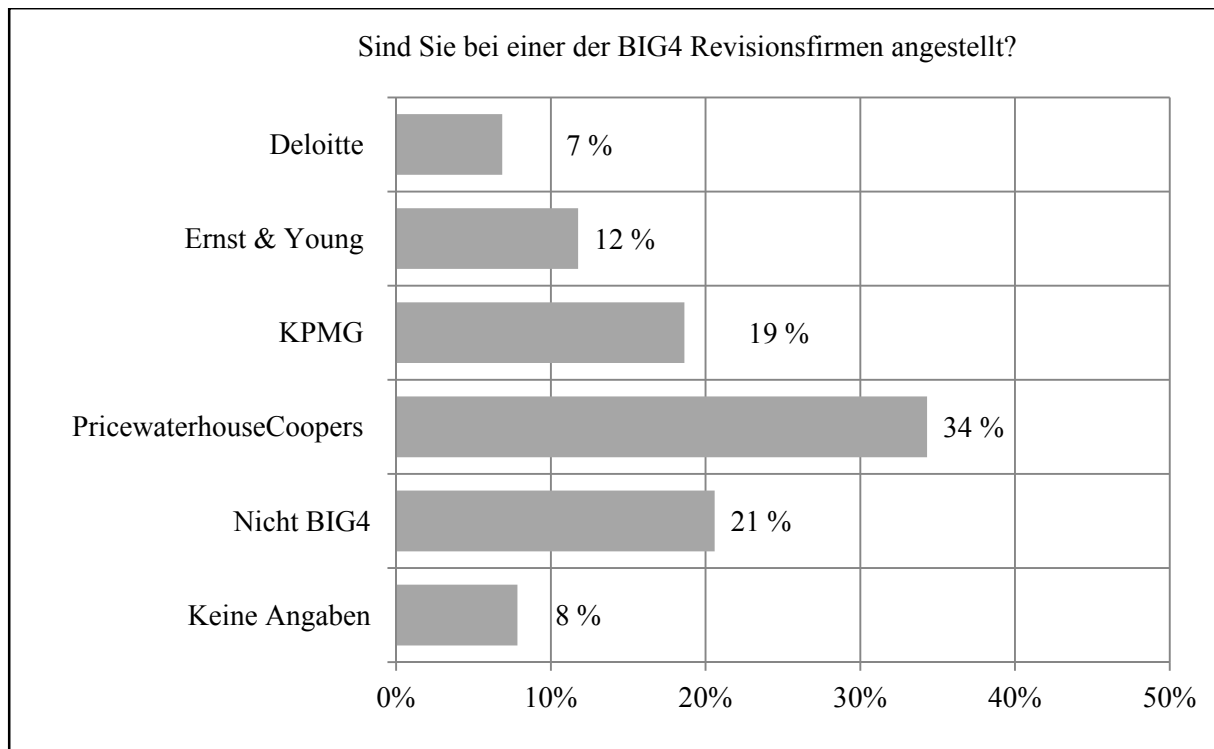


Abbildung 27: Arbeitgeber der Probanden

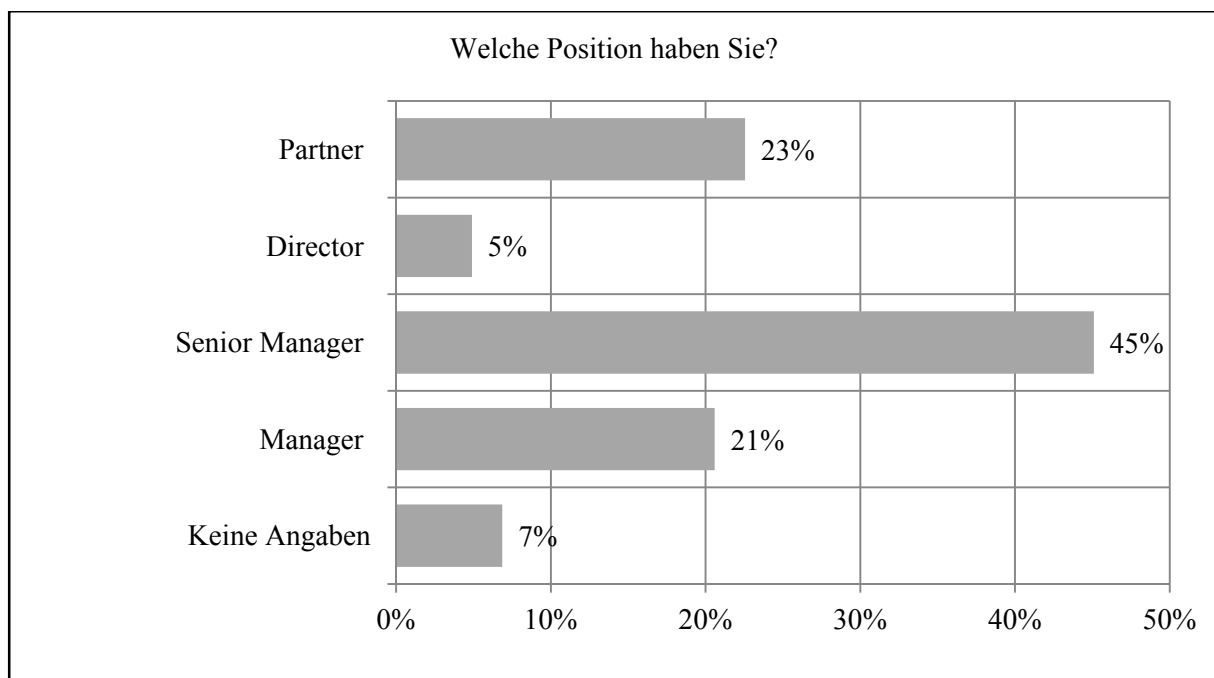


Abbildung 28: Position der Probanden

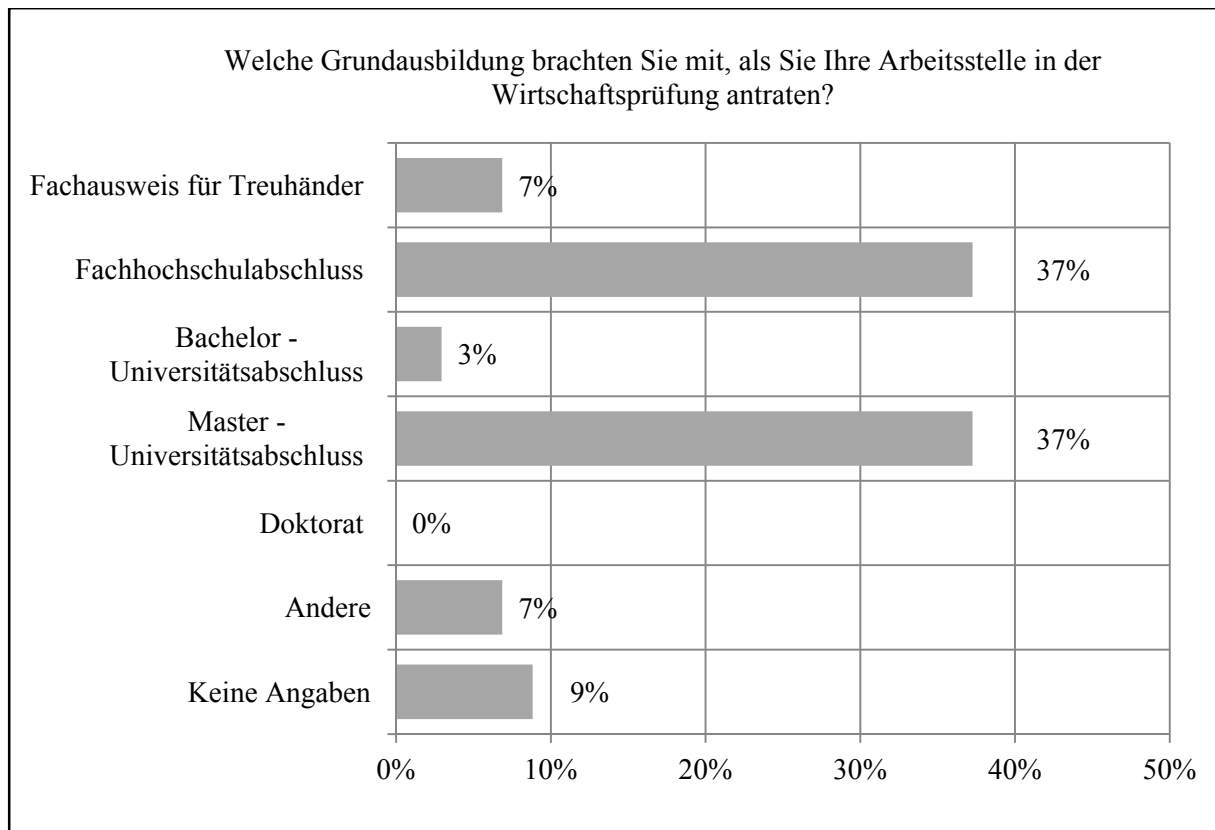


Abbildung 29: Grundausbildung der Probanden zu Beginn der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer

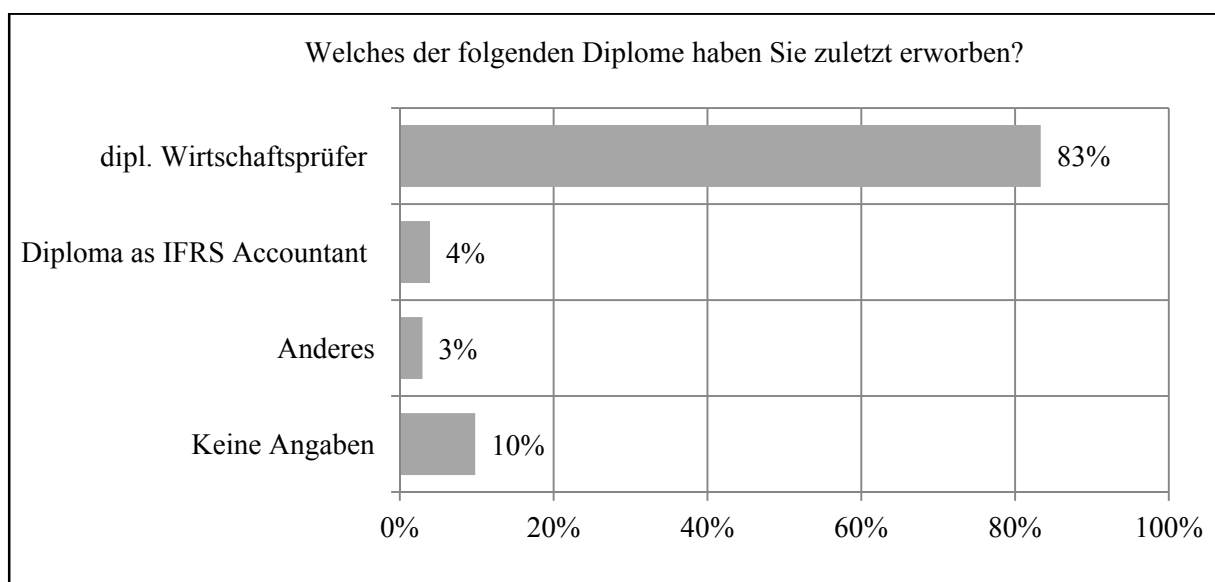


Abbildung 30: Weiterbildung der Probanden

#### 5.1.4 Repräsentativität

Erheben Untersuchungen den Anspruch, Aussagen über die gesamte Gesellschaft zu leisten, wird Repräsentativität vorausgesetzt.<sup>750</sup> Je stärker eine Stichprobe in ihrer Zusammensetzung der Grundgesamtheit entspricht, desto grösser ist ihre Repräsentativität. Als wesentliche Voraussetzung für eine repräsentative Erhebung gilt neben einer bekannten und abgrenzbaren Grundgesamtheit, dass die Auswahl der Erhebungseinheiten nach dem Zufallsprinzip erfolgt und jede Erhebungseinheit die gleiche Wahrscheinlichkeit besitzt, ausgewählt zu werden.<sup>751</sup>

Bei der durchgeführten Umfrage lagen als Grundgesamtheit die tätigen Wirtschaftsprüfer bei den BIG5 in der Schweiz vor. Es wurde, das nicht zufällige Auswahlverfahren, das Quotenverfahren, angewendet. Der Grundgedanke des Quotenverfahrens besteht darin, die Repräsentativität der Stichprobe dadurch herzustellen, dass die Verteilung bestimmter Merkmale (Quotenmerkmale) in der Stichprobe mit der Verteilung der Merkmale in der Grundgesamtheit übereinstimmt.<sup>752</sup>

Da die Treuhand-Kammer die Schweizer Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten in der Schweiz ist,<sup>753</sup> werden die ausgewählten Mitglieder der Treuhandkammer, welche bei den BIG5 angestellt sind, für den Zweck dieser Umfrage als repräsentativ erachtet. Wird zusätzlich berücksichtigt, dass in der Schweiz per 31. Dezember 2010 5'121<sup>754</sup> Revisionsexperten zugelassen waren, so beträgt der Anteil der Befragten mindestens 9.6 % (= 491 / 5'121), da nicht davon auszugehen ist, dass alle 5'121 Revisionsexperten bei einem BIG5 Unternehmen arbeiten. Der Repräsentativität wirkte jedoch die Unmöglichkeit entgegen, bei der Stichprobe von 491 Personen die Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten zu identifizieren. Die Umfrage wurde an alle 491 ausgewählten Mitglieder der Schweizer Treuhand-Kammer versendet, unter welchen sich neben den Wirtschaftsprüfern auch Steuerexperten befanden. Mit Fragen zu persönlichen Angaben der Teilnehmer wurde sichergestellt, dass nur Wirtschaftsprüfer an der Umfrage teilnehmen.

---

<sup>750</sup> Vgl. Atteslander (2010), S. 66.

<sup>751</sup> Vgl. Kaya, Himme (2009), S. 80.

<sup>752</sup> Vgl. Hammann, Erichson (2006), S. 134.

<sup>753</sup> Für weitere Informationen zur Schweizer Treuhand-Kammer siehe Kapitel 2.2.2.1.3.

<sup>754</sup> Vgl. Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (2011).

Die Umfrage erhebt zusätzlich den Anspruch der Repräsentativität für die ganze Schweiz. Der Fragebogen wurde auf Deutsch versendet, weshalb Rückmeldungen per E-Mail mit der Frage kamen, ob der Fragebogen auch in der Sprache Französisch, Italienisch oder Englisch vorhanden sei. Da dies nicht der Fall war, wurde ausgewertet, inwieweit die Umfrage den Anspruch erheben kann, für die gesamte Schweiz zu gelten. Aufgrund der Auswertung der Antworten nach der Postleitzahl<sup>755</sup> konnte festgestellt werden, dass 19 % der nicht bereinigten Stichprobe aus nicht deutschsprachigen Regionen der Schweiz den Fragebogen beantwortet haben (siehe Tabelle 19). Aufgrund dieser relativ hohen Quote (19 %) im Vergleich zur gesamten Quote (22 %) wird der Anspruch erhoben, dass die Resultate für die gesamte Schweiz repräsentativ sind.

<b>Sprachregion</b>	<b>nicht bereinigte Stichprobe</b>	<b>Anzahl Antworten</b>	<b>prozentualer Anteil</b>
französische oder italienische Sprachregion	211	41	19 %
deutsche Sprachregion	280	67	24 %
<b>total</b>	<b>491</b>	<b>108</b>	<b>22 %</b>

*Tabelle 19: Rücklauf nach Sprachregion in der Schweiz*

<sup>755</sup> Folgender Grundsatz wurde zugrunde gelegt: deutsche Sprachregion = Postleitzahl beginnend mit 3, 4, 5, 7, 8 oder 9, französische oder italienische Sprachregion = Postleitzahl beginnend mit 1, 2 oder 6.



## 5.2 Entwicklung der Prüfungseffizienz

### 5.2.1 Revisionshonorare der SMI Unternehmen

Die Tabelle 20 stellt die Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010 dar. Es ist festzuhalten, dass Richemont das einzige Unternehmen ist, welches den Stichtag nicht auf den 31. Dezember, sondern den 31. März festgesetzt hat. Hinzukommt die Darstellung der finanziellen Berichterstattung in einer anderen Währung als Schweizer Franken (CHF). Richemont hat die Darstellungswährung Euro gewählt. Novartis und Syngenta erstatten Bericht in USD. Die Revisionshonorare in einer anderen Währung<sup>756</sup> wurden in CHF umgerechnet.

SMI	Stichtag	Währung	in Mio. CHF				
			2006	2007	2008	2009	2010
Holcim	31.12.	CHF	11.00	13.40	15.30	11.90	12.40
Lonza	31.12.	CHF	2.01	2.23	2.33	2.35	2.05
Nestle	31.12.	CHF	50.00	56.00	54.00	52.00	49.00
Novartis	31.12.	USD	24.11	23.91	26.35	25.28	22.27
Richemont	31.03.	EUR	9.49	9.78	9.08	9.22	7.35
Roche	31.12.	CHF	19.70	26.50	25.10	24.10	23.00
SGS	31.12.	CHF	5.10	5.60	5.50	5.90	5.70
Swatch	31.12.	CHF	4.60	5.10	5.10	4.90	4.70
Swisscom	31.12.	CHF	9.70	6.00	4.90	4.83	4.32
Syngenta	31.12.	USD	9.75	10.13	10.56	9.03	7.34

Tabelle 20: Revisionshonorare der zehn SMI Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010

<sup>756</sup> Zur Umrechnung wurde der Stichtagkurs verwendet, welcher auf der Website [www.oanda.com](http://www.oanda.com) publiziert ist. Es handelt sich hierbei um folgende Kurse:

Währung	2006	2007	2008	2009	2010
CHF/USD (Stichtag 31.12.)	1.21877	1.12566	1.05562	1.03779	0.94055
CHF/EUR (Stichtag 31.03.)	1.60867	1.65771	1.48819	1.4875	1.24645

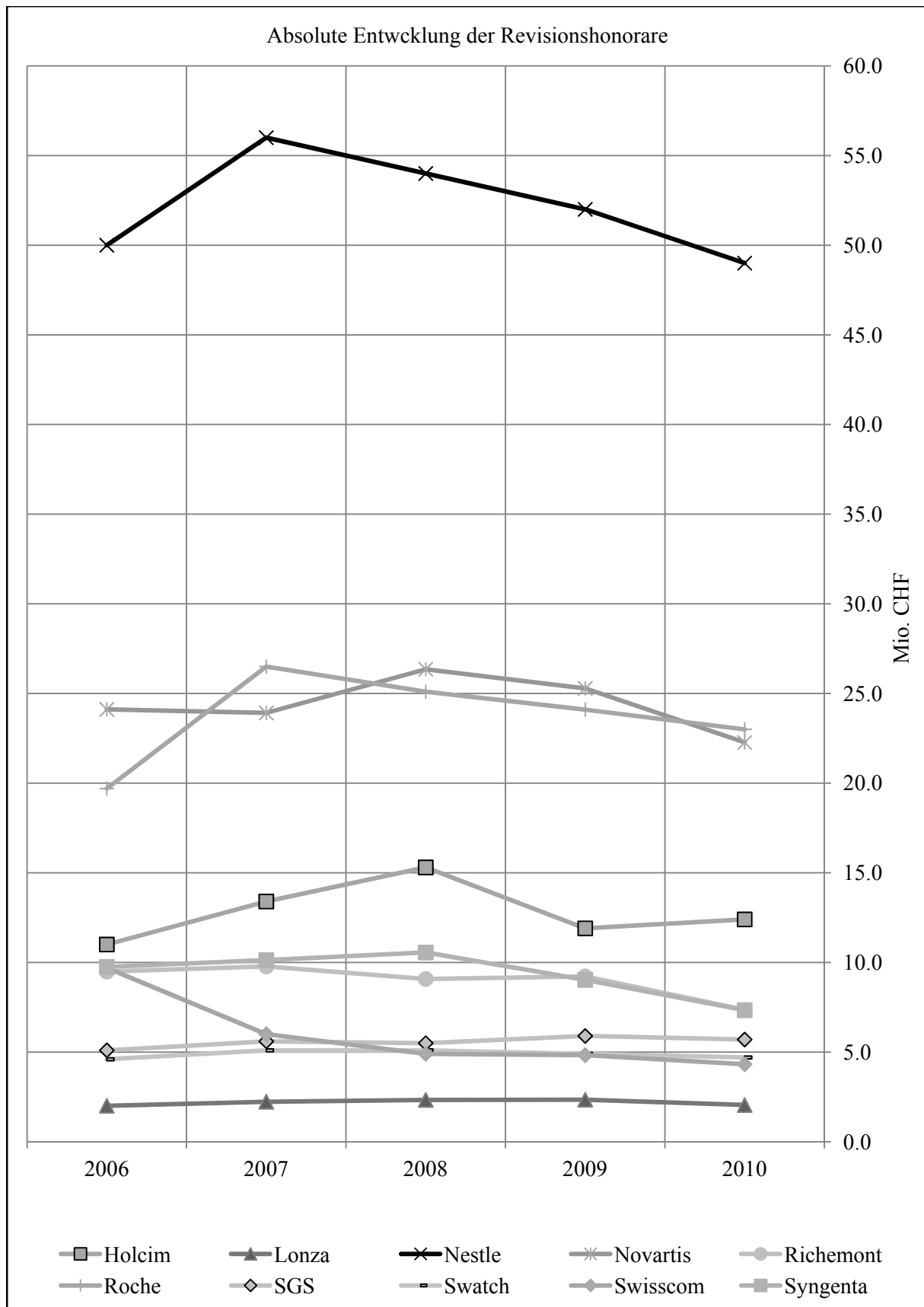


Abbildung 31: Absolute Entwicklung der Revisionshonorare

Die absolute Entwicklung des Revisionshonorars der genannten SMI Unternehmen zeigt sich in der Abbildung 31. Es ist zu erkennen, dass die Revisionshonorare der meisten SMI Unternehmen, absolut betrachtet, vom Jahr 2006 bis zum Jahr 2007 zugenommen haben, wovon Swisscom die Ausnahme bildet. Dies wird auch aus der Tabelle 21 ersichtlich, welche die absolute Veränderung des Revisionshonorars im Vergleich zum Vorjahr zeigt. Als Beispiel zur Veranschaulichung der Tabelle 21 ist das Revisionshonorar der Swisscom zu erwähnen, welches eine Abnahme vom Jahr 2006 zum Jahr 2007 von -3.7 Mio. CHF<sup>757</sup> verzeichnete.

SMI	Stichtag	Währung	2006	2007	2008	2009	2010
Holcim	31.12.	CHF	→ 2.40	→ 2.40	→ 1.90	↓ -3.40	↘ 0.50
Lonza	31.12.	CHF	↘ 0.07	↘ 0.23	↘ 0.10	↘ 0.01	↘ -0.30
Nestle	31.12.	CHF	↑ 5.00	↑ 6.00	↓ -2.00	↓ -2.00	↓ -3.00
Novartis	31.12.	USD	↘ -0.34	→ 1.46	↗ 3.72	↘ -0.60	↘ -0.68
Richemont	31.03.	EUR	→ 0.70	↘ 0.00	↘ 0.20	↘ 0.10	↘ -0.30
Roche	31.12.	CHF	→ 1.30	↑ 6.80	↘ -1.40	↘ -1.00	↘ -1.10
SGS	31.12.	CHF	→ 0.70	↘ 0.50	↘ -0.10	↘ 0.40	↘ -0.20
Swatch	31.12.	CHF	↘ 0.30	→ 0.50	↘ 0.00	↘ -0.20	↘ -0.20
Swisscom	31.12.	CHF	↗ 3.80	↓ -3.70	↘ -1.10	↘ -0.07	↘ -0.51
Syngenta	31.12.	USD	↘ 0.00	→ 1.00	→ 1.00	↘ -1.30	↘ -0.90

Tabelle 21: Absolute Veränderung der Revisionshonorare der zehn SMI Unternehmen

Ab dem Jahr 2009 ist bei den zehn ausgewählten SMI Unternehmen eine absolute Abnahme der Revisionshonorare festzustellen. Die grösste Abnahme vom Jahr 2008 zum Jahr 2009 ist beim Unternehmen Holcim erkennbar. Die Revisionshonorare haben um -3.4 Mio. CHF abgenommen. Im darauf folgenden Jahr führt Novartis die Spitze an, mit einer Senkung der Revisionshonorare um -3.0 Mio. CHF.

Die getroffene Aussage, dass das Revisionshonorar im Allgemeinen bis zum Jahr 2007 zugenommen und anschliessend abgenommen hat, kann mit einer zusätzlichen Darstellung untermauert werden. Dazu wurde der mathematische Durchschnitt der Revisionshonorare der zehn untersuchten SMI Unternehmungen pro Jahr gebildet. Die Entwicklung dieses Durchschnitts ist der Abbildung 32 zu entnehmen. Der Abwärtstrend der Revisionshonorare ist mit der linearen Trendlinie veranschaulicht.

<sup>757</sup> Die Swisscom wies im Jahr 2006 9.7 Mio. CHF und im Jahr 2007 6.0 Mio. CHF Revisionshonorare aus, was zu einer Abnahme von -3.6 Mio. CHF führt. Siehe Tabelle 20 und ANHANG 1.1i.

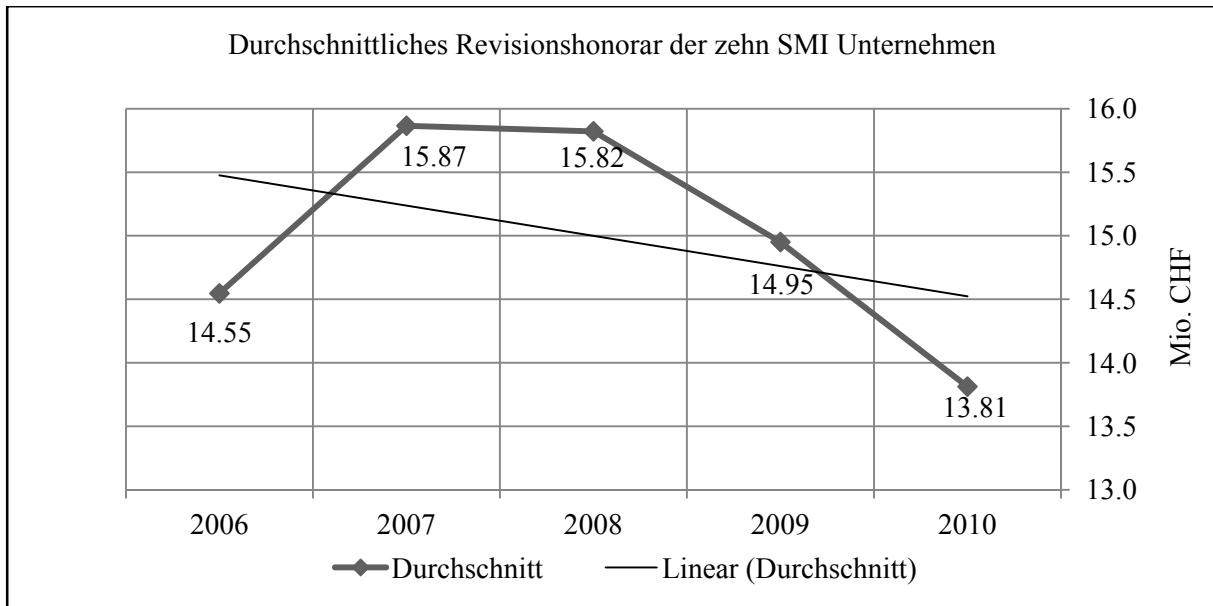


Abbildung 32: Durchschnittliches Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen

Wird die jährliche absolute Veränderung der durchschnittlichen Revisionshonorare berechnet und von diesen vier wiederum der Durchschnitt genommen, so resultiert eine Abnahme von  $-0.19$  Mio. CHF<sup>758</sup>. Dies entspricht einer durchschnittlichen Abnahme von  $-1.09\%$ <sup>759</sup>.

Im Weiteren werden die Revisionshonorare in Relation betrachtet. Beginnend mit der Bilanzgrösse, der Aktiven, kann der Tabelle 22 die Prozentzahl entnommen werden, welche sich bei der Division des Revisionshonorars und der Aktiven des ausgewählten Unternehmens ergibt.<sup>760</sup>

<sup>758</sup> Berechnung:  $((15.87 - 14.55) + (15.82 - 15.87) + (14.95 - 15.85) + (13.81 - 14.95)) / 4 = -0.185$ .

<sup>759</sup> Berechnung:  $((15.87 - 14.55) / 14.55 + (15.82 - 15.87) / 15.87 + (14.95 - 15.85) / 15.85 + (13.81 - 14.95) / 14.95) / 4 = -1.092\%$ .

<sup>760</sup> Für Informationen zu den einzelnen verwendeten Daten für die Analyse siehe ANHANG 1.

SMI	2006	2007	2008	2009	2010
Holcim	<b>0.025%</b>	0.028%	0.034%	0.024%	0.028%
Lonza	0.051%	0.045%	0.041%	0.047%	0.043%
Nestle	0.049%	0.049%	0.051%	0.047%	0.044%
Novartis	0.029%	0.028%	0.032%	0.026%	<b>0.019%</b>
Richemont	0.069%	0.063%	0.063%	0.084%	0.076%
Roche	0.026%	0.034%	0.033%	0.032%	0.038%
SGS	<b>0.179%</b>	<b>0.168%</b>	<b>0.154%</b>	<b>0.158%</b>	<b>0.143%</b>
Swatch	0.067%	0.068%	0.070%	0.064%	0.055%
Swisscom	0.062%	<b>0.025%</b>	<b>0.022%</b>	<b>0.022%</b>	0.021%
Syngenta	0.067%	0.068%	0.071%	0.054%	0.045%

Tabelle 22: Revisionshonorar in Prozent der Aktiven

Das Revisionshonorar bewegt sich zwischen 0.019 % und 0.179 % der Aktiven des geprüften Unternehmens über die Jahre 2006 bis 2010. In der Tabelle 22 sind die minimalen und maximalen Werte pro Jahr jeweils mit fetter Markierung hervorgehoben.

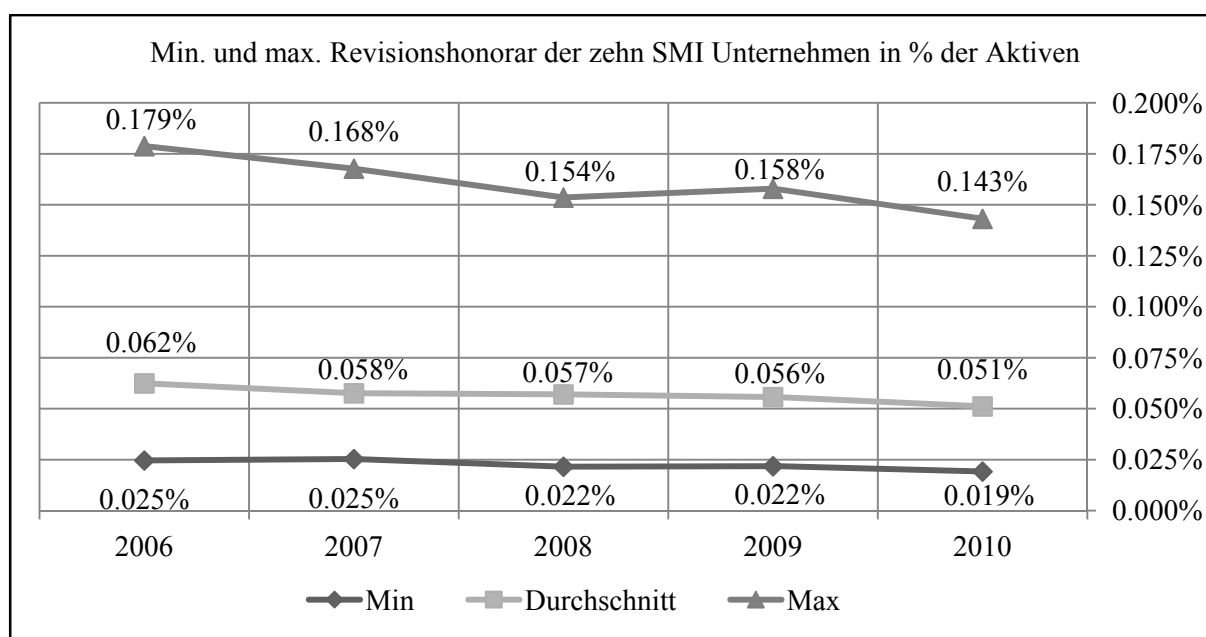


Abbildung 33: Min. und max. Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen in Prozent der Aktiven

Die Abbildung 33 stellt den minimalen und den maximalen Prozentanteil der Revisionshonorare an den Aktiven der zehn ausgewählten SMI Unternehmungen pro Jahr dar. Es ist ein Rückgang der minimalen, der maximalen und der Durchschnittswerte zu erkennen. Im Jahr 2006 betrug der Anteil der Revisionshonorare durchschnittlich 0.062 % der Aktiven des geprüften Unternehmens. Im Jahr 2010 sank dieser Wert auf 0.051 %. Wird die jährliche Veränderung des Durchschnitts und der Mittelwert dieser

errechnet, so resultiert eine Abnahme der Revisionshonorare in Prozent der Aktiven von durchschnittlich  $-4.72\%$ <sup>761</sup>.

Die Abbildung 34 zeigt grafisch – pro ausgewähltes SMI Unternehmen – die Entwicklung der Revisionshonorare in Prozent der Aktiven an. Aus dieser detaillierten Darstellung lässt sich auch ein allgemeiner Abwärtstrend mit Ausnahme der Revisionshonorare der Unternehmen Richemont und Roche erkennen. Die zwei genannten Unternehmen zeigen ein stabiles oder zunehmendes Verhältnis des Revisionshonorars zu den Aktiven über die fünf Jahre auf. Dies ist u. a. auf die Abnahme der Aktiven<sup>762</sup> zurückzuführen und nicht auf die Zunahme der Revisionshonorare (siehe Tabelle 20 und Tabelle 21).

---

<sup>761</sup> Berechnung:  $((0.058 - 0.062) / 0.062) + ((0.057 - 0.058) / 0.058) + ((0.056 - 0.057) / 0.057) + ((0.051 - 0.056) / 0.056) / 4 = -4.715\%$ .

<sup>762</sup> Siehe ANHANG 1.1e (Richemont) und ANHANG 1.1f (Roche).

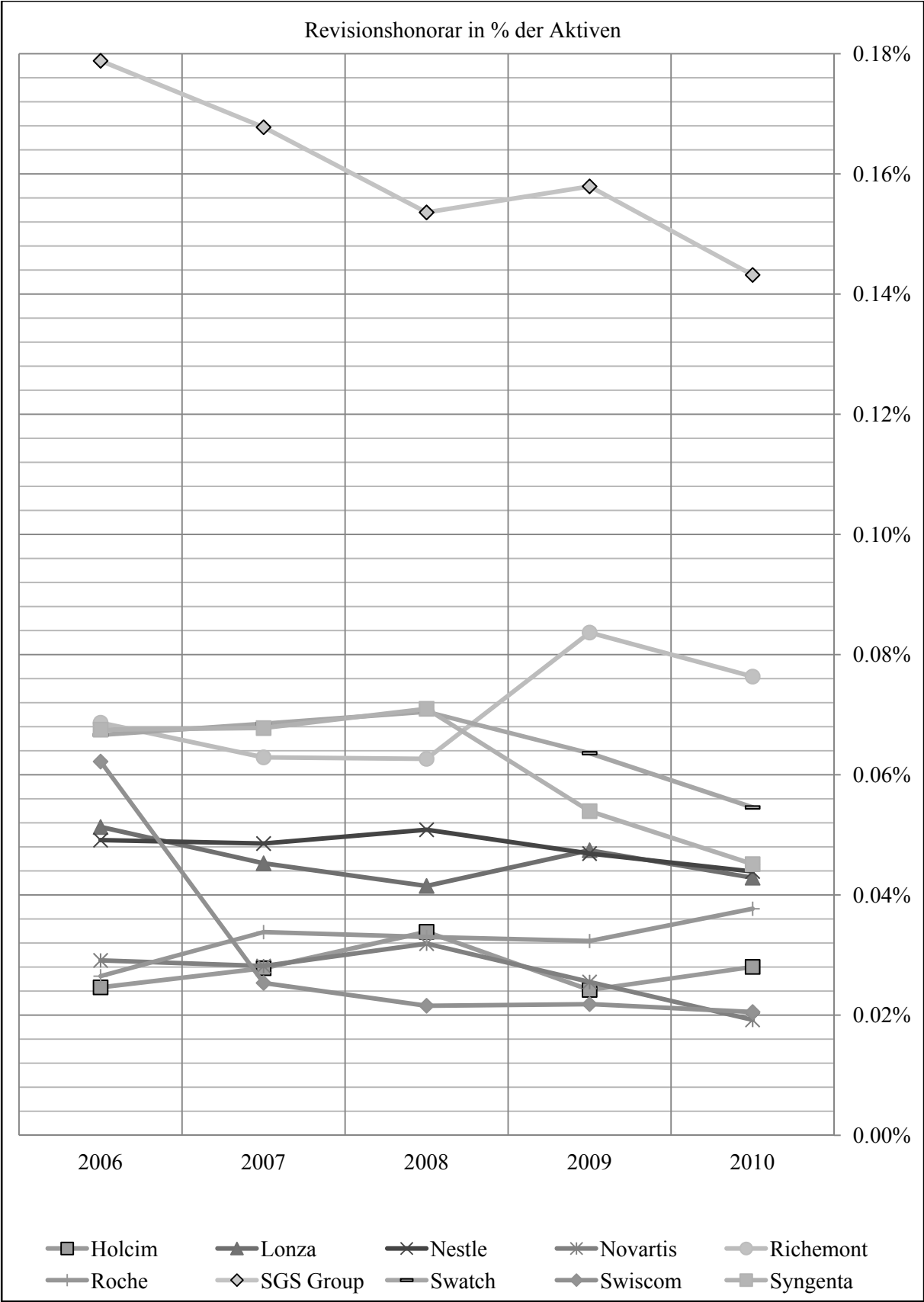


Abbildung 34: Revisionshonorar in Prozent der Aktiven

Nachdem eine durchschnittliche Abnahme der Revisionshonorare in absoluten Zahlen und im Verhältnis zu den Aktiven der zehn ausgewählten SMI Unternehmen festgestellt wurde, wird im Folgenden die Analyse der Revisionshonorare im Verhältnis von Erfolgsrechnungsgrößen dargestellt. Es wird zuerst die Entwicklung der Revisionshonorare im Verhältnis der Umsätze der SMI Unternehmen analysiert.

Die Resultate der Analyse sind tabellarisch in der Tabelle 23 und grafisch in der Abbildung 35 dargestellt.

SMI	2006	2007	2008	2009	2010
Holcim	<b>0.046%</b>	<b>0.050%</b>	0.061%	0.056%	0.057%
Lonza	0.069%	0.078%	0.079%	0.087%	0.076%
Nestle	0.051%	0.052%	0.049%	0.048%	0.045%
Novartis	0.055%	0.056%	0.060%	0.055%	0.047%
Richemont	<b>0.137%</b>	0.122%	<b>0.115%</b>	0.114%	0.114%
Roche	0.047%	0.057%	0.055%	0.049%	0.048%
SGS	0.133%	<b>0.128%</b>	0.114%	<b>0.125%</b>	<b>0.120%</b>
Swatch	0.095%	0.090%	0.090%	0.095%	0.077%
Swisscom	0.100%	0.054%	<b>0.040%</b>	<b>0.040%</b>	<b>0.036%</b>
Syngenta	0.099%	0.097%	0.086%	0.079%	0.067%

Tabelle 23: Revisionshonorar in Prozent vom Umsatz

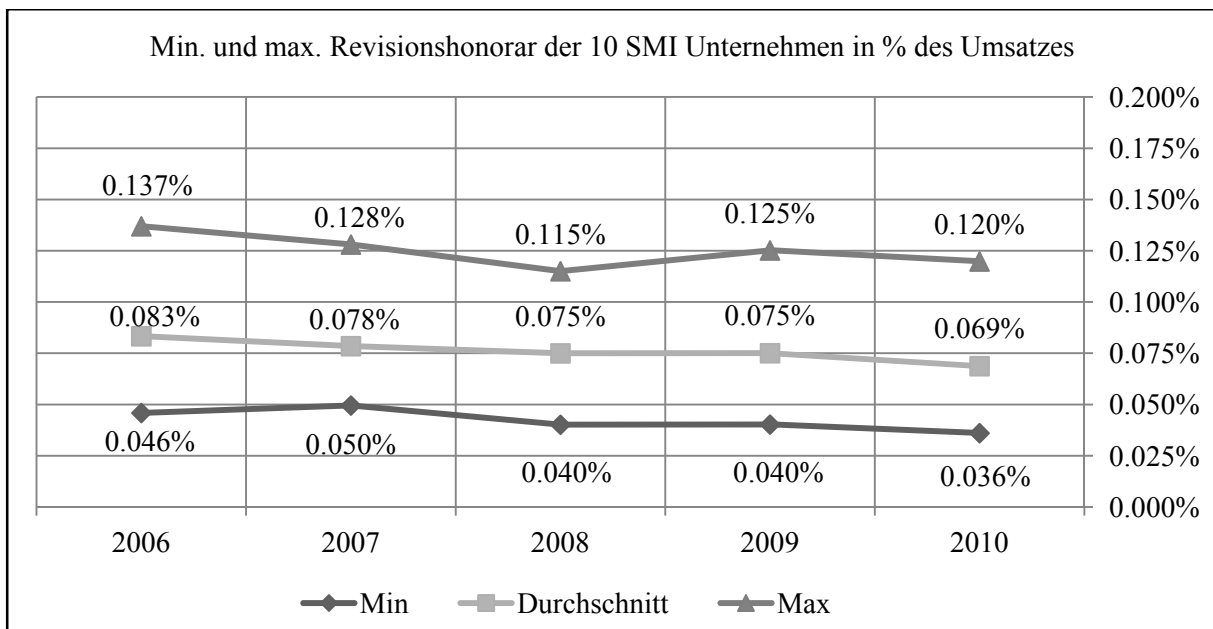


Abbildung 35: Min. und max. Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen in Prozent des Umsatzes



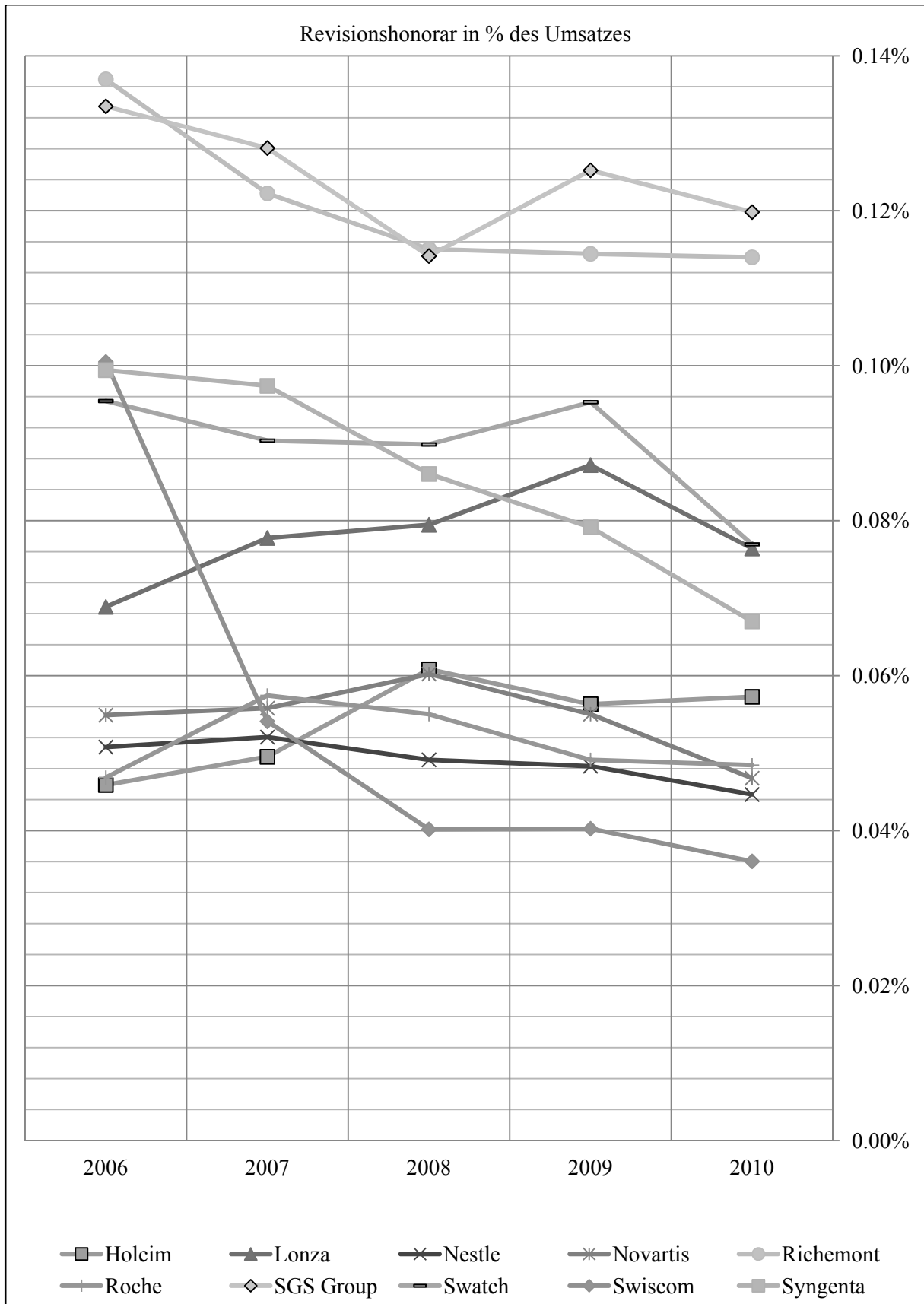


Abbildung 36: Revisionshonorar in Prozent des Umsatzes

Das Revisionshonorar bewegt sich zwischen 0.036 % und 0.137 % des Umsatzes der jeweils zehn ausgewählten SMI Unternehmen über die Jahre 2006 bis 2010 (siehe Tabelle 23, Abbildung 35 und Abbildung 36). Die minimalen und maximalen Werte als auch der Durchschnittswert sind der grafischen Darstellung in der Abbildung 35 zu entnehmen. Es ist ein Rückgang der minimalen, der maximalen und der Durchschnittswerte zu erkennen. Im Jahr 2006 betrug der Anteil der Revisionshonorare durchschnittlich 0.083 % des Umsatzes des geprüften SMI Unternehmens. Im Jahr 2010 sank dieser Wert auf 0.069 %. Der Mittelwert der jährlichen Veränderung des Durchschnitts der Revisionshonorare im Verhältnis zum Umsatz der zehn SMI Unternehmen beläuft sich auf -4.47 %<sup>763</sup>.

Bei der Betrachtung der einzelnen SMI Unternehmen ist festzustellen, dass bei allen ein Rückgang der Revisionshonorare in Prozent des Umsatzes zu verzeichnen ist, ausser beim Unternehmen Holcim (siehe Abbildung 36). Dies ist insbesondere auf den Umsatzrückgang<sup>764</sup> des genannten Unternehmens zurückzuführen.

Die folgende und damit letzte Analyse der Revisionshonorare betrachtet diese im Verhältnis des Gewinns vor Steuern. Die Tabelle 24 zeigt die Revisionshonorare in Prozent des Gewinns vor Steuern jedes einzelnen SMI Unternehmens. Die Bandbreite der Werte liegt über diese fünf Jahre zwischen 0.13 % und 1.26 %. In der Tabelle 24 sind pro Jahr die minimalen und maximalen Werte mit einer fetten Markierung hervorgehoben.

SMI	2006	2007	2008	2009	2010
Holcim	0.290%	0.233%	0.530%	0.461%	0.555%
Lonza	0.687%	0.618%	0.491%	<b>1.261%</b>	0.621%
Nestle	0.413%	0.414%	0.247%	0.362%	<b>0.129%</b>
Novartis	0.238%	0.284%	0.263%	0.246%	0.202%
Richemont	0.479%	0.397%	0.346%	0.713%	<b>0.846%</b>
Roche	<b>0.157%</b>	<b>0.173%</b>	<b>0.177%</b>	0.236%	0.205%
SGS	0.819%	0.809%	0.589%	0.746%	0.688%
Swatch	0.435%	0.401%	0.507%	0.516%	0.336%
Swisscom	0.416%	0.255%	0.223%	<b>0.203%</b>	0.189%
Syngenta	<b>1.003%</b>	<b>0.634%</b>	<b>0.591%</b>	0.514%	0.465%

Tabelle 24: Revisionshonorar in Prozent vom Gewinn vor Steuern

<sup>763</sup> Berechnung:  $((0.078 - 0.083) / 0.083) + ((0.075 - 0.078) / 0.078) + ((0.075 - 0.075) / 0.075) + ((0.069 - 0.075) / 0.075) / 4 = -4.468\%$ .

<sup>764</sup> Siehe Anhang ANHANG 1.1a (Holcim).

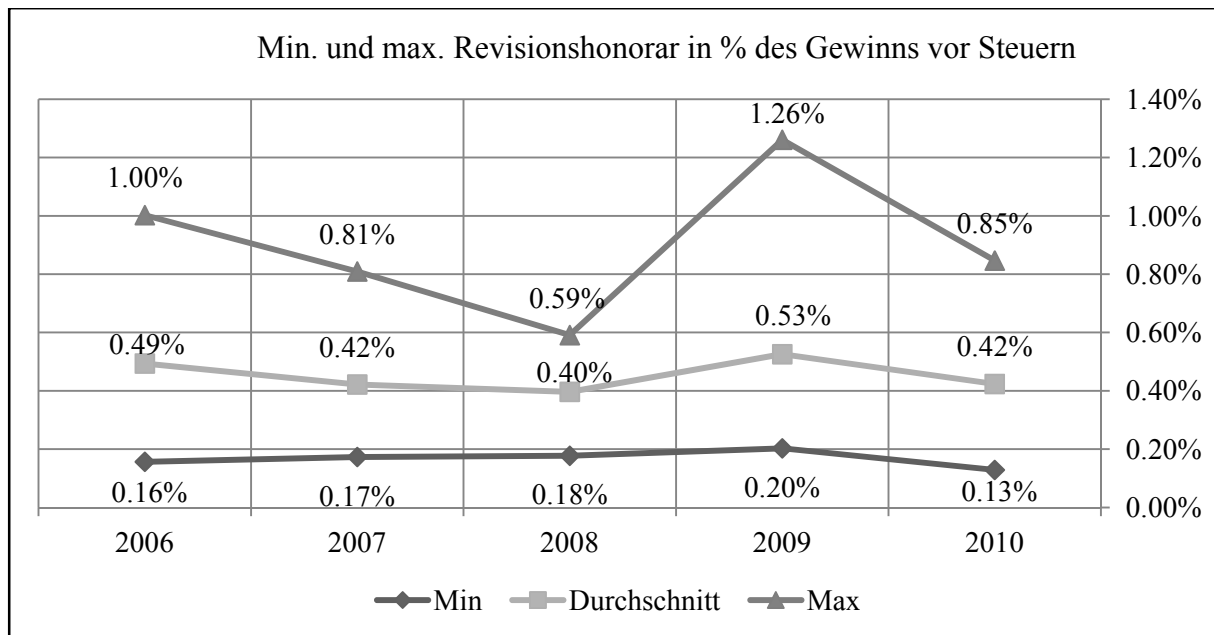


Abbildung 37: Min. und max. Revisionshonorar in Prozent des Gewinns vor Steuern

Diese grosse Bandbreite der Werte ist in der Abbildung 37 zu erkennen. Der Maximalwert im Jahr 2009 betrifft das SMI Unternehmen Lonza. Die Revisionshonorare der Lonza bewegen sich im Zeitraum 2006 bis 2010 zwischen 2.0 und 2.4 Mio. CHF. Der Ausschlag des Maximalwerts erklärt sich durch einen Gewinneinbruch, welchen die Lonza<sup>765</sup> im Jahr 2008 erlitt.

Obwohl die Werte im Jahr 2010 im Vergleich zu den Werten im Jahr 2006 abnehmen, ist es schwierig, aus der Analyse eine Schlussfolgerung zu ziehen. Es ist kein Trend zu erkennen, was daran liegen kann, dass der Gewinn eine sehr volatile Grösse ist und an dieser Stelle nicht geeignet scheint, um die Grösse eines Unternehmens darzustellen.<sup>766</sup> Die Volatilität der Werte über die Jahre 2006 bis 2010 ist auch der Abbildung 38 zu entnehmen.

Für die nachstehende Schlussfolgerung werden deshalb die Resultate der Analyse der Revisionshonorare im Verhältnis zum Gewinn vor Steuern der zehn ausgewählten SMI Unternehmen nicht berücksichtigt.

<sup>765</sup> Für weitere Informationen zu den Kennzahlen des Unternehmens siehe ANHANG 1.1b.

<sup>766</sup> Für weitere Informationen zu den Grenzen des Forschungsdesigns siehe Kapitel 4.4.4.

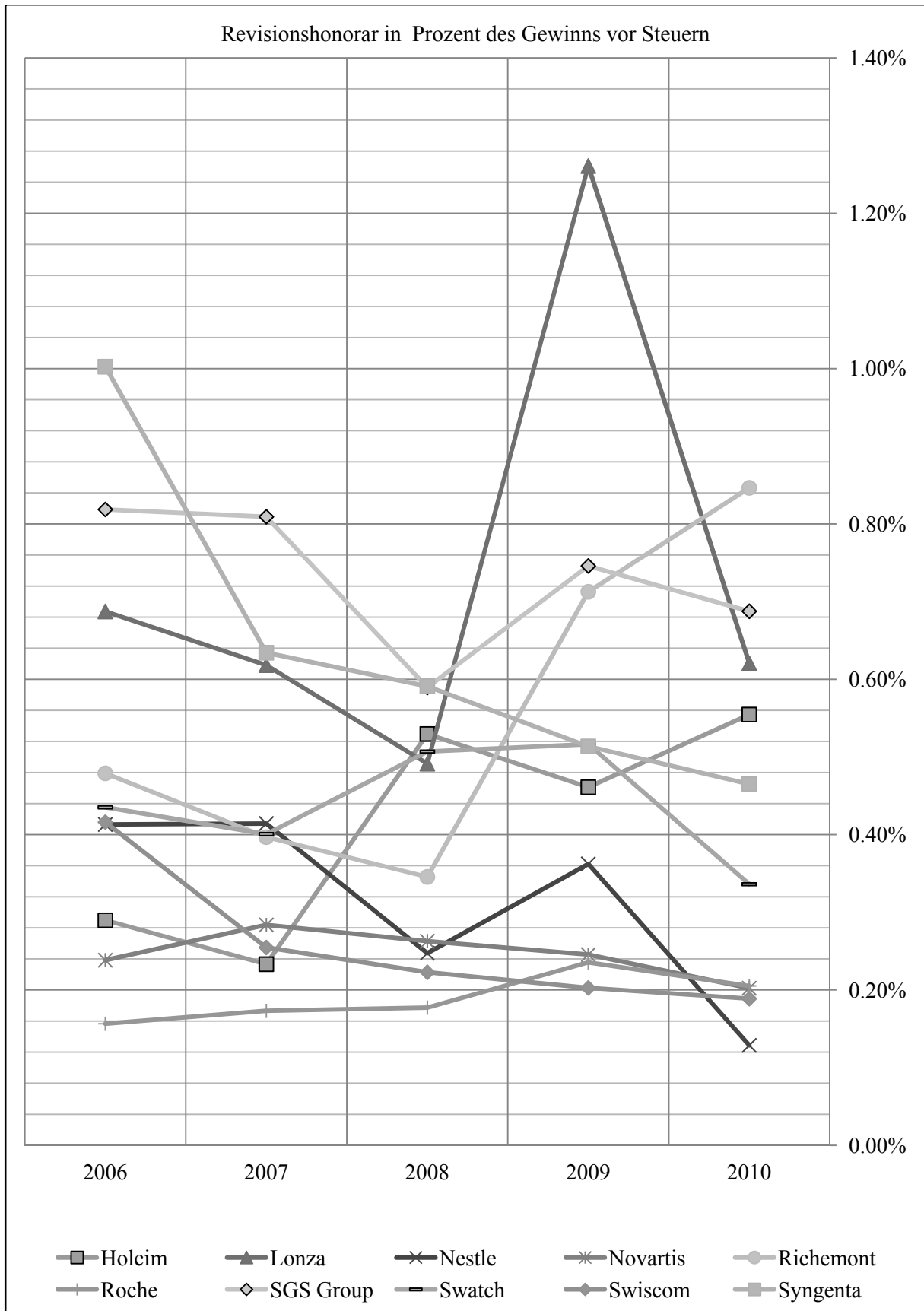


Abbildung 38: Revisionshonorar in Prozent des Gewinns vor Steuern

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Analyse, basierend auf den Daten der zehn ausgewählten SMI Unternehmen, ergeben hat, dass diese in absoluten Werten im Jahr 2006 höher als im Jahr 2010 waren. Die Entwicklung der Revisionshonorare über diese fünf Jahre verlief jedoch nicht linear abnehmend, sondern begann mit einer Zunahme der Honorare bis ins Jahr 2007. Im Jahr 2008 folgte eine unwesentliche Senkung der Revisionshonorare. Eine Senkung unterhalb des Wertes vom Jahr 2006 wurde im Jahr 2010 erzielt.

Bei der Betrachtung der Entwicklung der Revisionshonorare im Verhältnis zu den Aktiven und des Umsatzes des geprüften SMI Unternehmens ist durchschnittlich eine Abnahme von -4.72 % resp. -4.47 % zu verzeichnen. Wird derselbe Vergleich mit den durchschnittlichen absoluten Revisionshonoraren hergestellt, so resultiert eine Abnahme von -1.09 %. Die absolute Abnahme der Revisionshonorare ist somit geringer als die relative Abnahme.

Im nachstehenden Kapitel wird das Resultat aus der Analyse der Entwicklung der Umsätze der BIG3 über die Jahre 2006 bis 2010 dargestellt.

### *5.2.2 Umsatzentwicklung der BIG3 Unternehmen in der Schweiz*

Um die Umsatzentwicklung der grossen Prüfungsunternehmen in der Schweiz zu analysieren, war vorgesehen die Geschäftsberichte der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers als Datenquelle zu nutzen.<sup>767</sup> Es wurden die folgenden ausgewiesenen Daten der Jahre 2006 bis 2010 der Finanzberichte betrachtet:

- Audit-Umsatz,
- Gesamtumsatz,
- Anzahl Audit-Mitarbeiter.

Der Audit-Umsatz setzt sich hauptsächlich aus den Revisionshonoraren der Kunden des Prüfungsunternehmens zusammen. Aufgrund der vorhergehenden Analyse der Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen, bei welchen eine sinkende Tendenz festgestellt wurde, wird erwartet, dass die Audit-Umsätze der Prüfungsunter-

---

<sup>767</sup> Für weitere Informationen zur Stichprobengrösse und -wahl siehe Kapitel 4.4.1. Für Informationen zur Datenerhebung mit den externen Sekundärdaten siehe Kapitel 4.4.2.1.

nehmen dieser zehn SMI Unternehmen ebenfalls in derselben Zeitperiode gesunken sind. Diese Erwartung gilt unter der Annahme, dass alle anderen Faktoren wie die Prüfungseffektivität nicht aber die Prüfungseffizienz<sup>768</sup> konstant sind.

Der Gesamtumsatz aus den Finanzberichten der Prüfungsunternehmen dient zur Berechnung des Anteils des Audit-Umsatzes am Gesamtumsatz. Es wird ebenfalls eine Abnahme des Audit-Umsatzes am Gesamtumsatz erwartet, da die Analyse der Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen ergeben hat, dass diese in den vergangenen fünf Jahren eine sinkende Tendenz aufwiesen.

Die Anzahl Mitarbeiter sind von Bedeutung, um den Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter zu identifizieren. Bei sinkenden Revisionshonoraren und der Prämisse konstanter Prüfungseffektivität wird eine Abnahme des Audit-Umsatzes pro Audit-Mitarbeiter angenommen.

Die Datengrundlage für die Analyse ist den nachstehenden drei Tabellen (Tabelle 25 bis Tabelle 27) zu entnehmen. Die Finanzberichte von Deloitte wurden in der Währung GBP präsentiert. Der Umsatz wurde entsprechend mit dem Durchschnittskurs<sup>769</sup> des Berichtsjahres umgerechnet. Zusätzlich ist festzuhalten, dass die Prüfungsunternehmen bei ihren Geschäftsberichten unterschiedliche Stichtagskurse aufweisen. Deloitte hat den Stichtag per 31. Mai, Ernst & Young und PricewaterhouseCoopers per 30. Juni und KPMG per 30. September festgelegt. Die angegebenen Jahre beziehen sich auf das Jahr, in welchem der Stichtag liegt.

<sup>768</sup> Für weitere Informationen zur Terminologie und Definition der Begriffe Prüfungseffektivität und Prüfungseffizienz siehe Kapitel 1.4.4.

<sup>769</sup> Der Durchschnittskurs stammt von der Quelle [www.oanda.com](http://www.oanda.com). Es kamen folgende Umrechnungskurse zur Anwendung:

Währungsumrechnungskurs	2006	2007	2008	2009	2010
CHF/GBP (1.6. - 31.05.)	2.275	2.365	2.2628	1.8279	1.6868

<b>Audit-Umsatz (in TCHF)</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Deloitte	1'107'925	1'317'305	1'400'673	1'182'651	1'059'310
Ernst & Young	292'288	309'311	313'080	287'003	273'653
KPMG	210'000	210'000	222'000	240'000	234'000
PwC	382'000	370'000	370'000	382'000	378'000

Tabelle 25: Audit-Umsatz der BIG4 Unternehmen

<b>Gesamtumsatz (in TCHF)</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Deloitte	3'546'725	4'261'730	4'548'228	3'599'135	3'294'320
Ernst & Young	492'914	527'037	562'550	545'765	507'332
KPMG	400'000	422'000	424'000	439'000	435'000
PwC	653'000	674'000	712'000	705'000	704'000

Tabelle 26: Gesamtumsatz der BIG4 Unternehmen

<b>Anzahl Mitarbeiter (Audit)</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Deloitte	3'884	4'604	4'683	4'745	4'745
Ernst & Young	871	878	887	800	800
KPMG	609	673	680	692	679
PwC	1'220	1'302	1'302	1'331	1'246

Tabelle 27: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG4 Unternehmen

Bei der Durchsicht der Grössenordnungen der Daten der Tabelle 25 bis Tabelle 27 fällt auf, dass die Daten von Deloitte im Vergleich zu jenen der anderen drei Unternehmen der BIG4 wesentlich grösser sind. Dies ist darauf zurückzuführen, dass Deloitte keinen separaten Geschäftsbericht nur für die Gesellschaft in der Schweiz publiziert. Die Geschäftstätigkeit von Deloitte Schweiz ist in der Finanzberichterstattung von Deloitte Group, zu welcher im Wesentlichen UK und andere Länder (inkl. Schweiz) zählen, enthalten.<sup>770</sup> Da aus den Finanzberichten der Deloitte Group nicht der Anteil von Deloitte Schweiz identifiziert werden kann, wird sich die weitere Analyse auf jene der BIG3 Unternehmen konzentrieren.<sup>771</sup>

Die Abbildung 39 zeigt die Entwicklung des Audit-Umsatzes der BIG3 Unternehmen in der Schweiz über die Jahre 2006 bis 2010. Es ist zu erkennen, dass Pricewaterhou-

<sup>770</sup> Vgl. Deloitte (2010), S. 54.

<sup>771</sup> Für weitere Informationen zu den Grenzen des Forschungsdesigns siehe Kapitel 4.4.4.

seCoopers gemessen am Audit-Umsatz Marktführer ist. An zweiter Stelle positioniert sich Ernst & Young, gefolgt von KPMG. Die linearen Trendlinien zeigen an, in welche Richtung sich der Audit-Umsatz pro BIG3 Unternehmen in den vergangenen fünf Jahren entwickelt hat. Die Abbildung 39 lässt erkennen, dass PricewaterhouseCoopers den Audit-Umsatz über die Jahre 2006 bis 2010 konstant halten konnte. Ernst & Young zeigt nach einem Umsatzanstieg in den Jahren 2007 und 2008 einen wesentlichen Umsatzrückgang im Bereich Audit in den Jahren 2009 und 2010. Demgegenüber verzeichnet KPMG eine Steigerung der Audit-Umsätze über die ganze Periode.

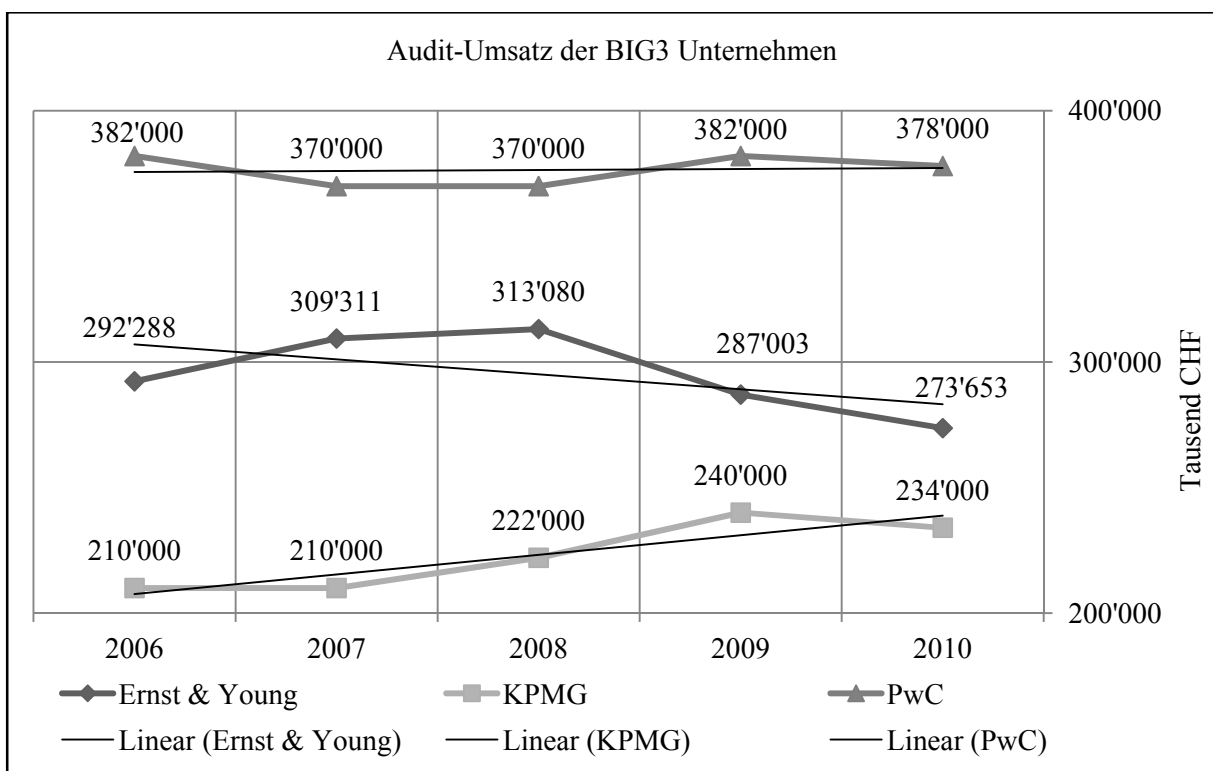


Abbildung 39: Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz



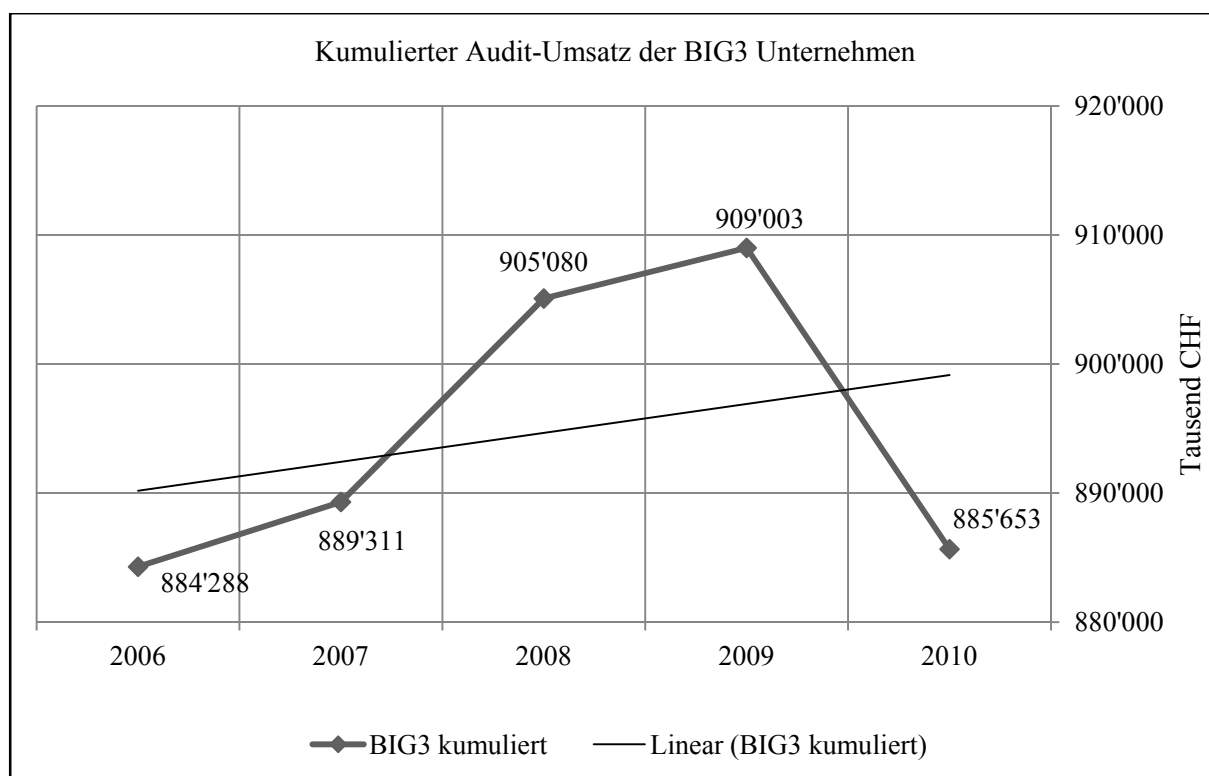


Abbildung 40: Kumulierter Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz

Werden die Audit-Umsätze der BIG3 Unternehmen kumuliert betrachtet (siehe Abbildung 40), so ist ein Anstieg bis ins Jahr 2009 zu verzeichnen. Dieser Anstieg über die ersten vier Jahre der Analyseperiode wird jedoch kompensiert mit einem starken Abfall der kumulierten Audit-Umsätze im Jahr 2010. Der kumulierte Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz befindet sich im Jahr 2010 nur knapp über jenem im Jahr 2006. Dennoch zeigt die Trendlinie eine flache, leicht ansteigende Gerade über die untersuchte Periode an. Wird die jährliche Veränderung der kumulierten Audit-Umsätze der BIG3 in der Schweiz über diese fünf Jahre berechnet und anschliessend der Durchschnittswert genommen, so beträgt die durchschnittliche Zunahme der kumulierten Audit-Umsätze über diese fünf Jahre 341 TCHF<sup>772</sup> oder 0.05 %<sup>773</sup>.

Der prozentuale Anteil des Audit-Umsatzes am Gesamtumsatz pro Jahr und pro BIG3 Unternehmen ist der Tabelle 28 zu entnehmen.

<sup>772</sup> Berechnung:  $((889'311 - 884'288) + (905'080 - 889'311) + (909'003 - 905'080) + (885'653 - 909'003)) / 4 = 341$ .

<sup>773</sup> Berechnung:  $((889'311 - 884'288) / 884'288 + ((905'080 - 889'311) / 889'311) + ((909'003 - 905'080) / 905'080) + ((885'653 - 909'003) / 909'003)) / 4 = 0.051\%$ .

Audit-Umsatz/Gesamtumsatz (in TCHF)	2006	2007	2008	2009	2010
Ernst & Young	59 %	59 %	56 %	53 %	54 %
KPMG	53 %	50 %	52 %	55 %	54 %
PricewaterhouseCoopers	58 %	55 %	52 %	54 %	54 %

Tabelle 28: Audit-Umsatz in Prozent am Gesamtumsatz der BIG3 Unternehmen

Die entsprechende grafische Darstellung erfolgt in der Abbildung 41. Auffällig ist, dass im Jahr 2006 die BIG3 Unternehmen unterschiedliche Anteile des Audit-Umsatzes an ihrem Gesamtumsatz auswiesen, wobei sich im Jahr 2010 bei allen BIG3 Unternehmen 54 % des Gesamtumsatzes auf Revisionsdienstleistungen zurückführen lassen. Die Erkenntnisse aus der Abbildung 41 und die Tatsache des leichten Anstiegs der kumulierten Audit-Umsätze der BIG3 Unternehmen lässt vermuten, dass die Audit-Umsätze im Laufe der Jahre 2006 bis 2010 zwischen den BIG3 Unternehmen umverteilt wurden. Die Trendlinie des Durchschnitts des Anteils des Revisionsumsatzes am Gesamtumsatz der BIG3 Unternehmen zeigt eine Abnahme über den untersuchten Zeitraum.

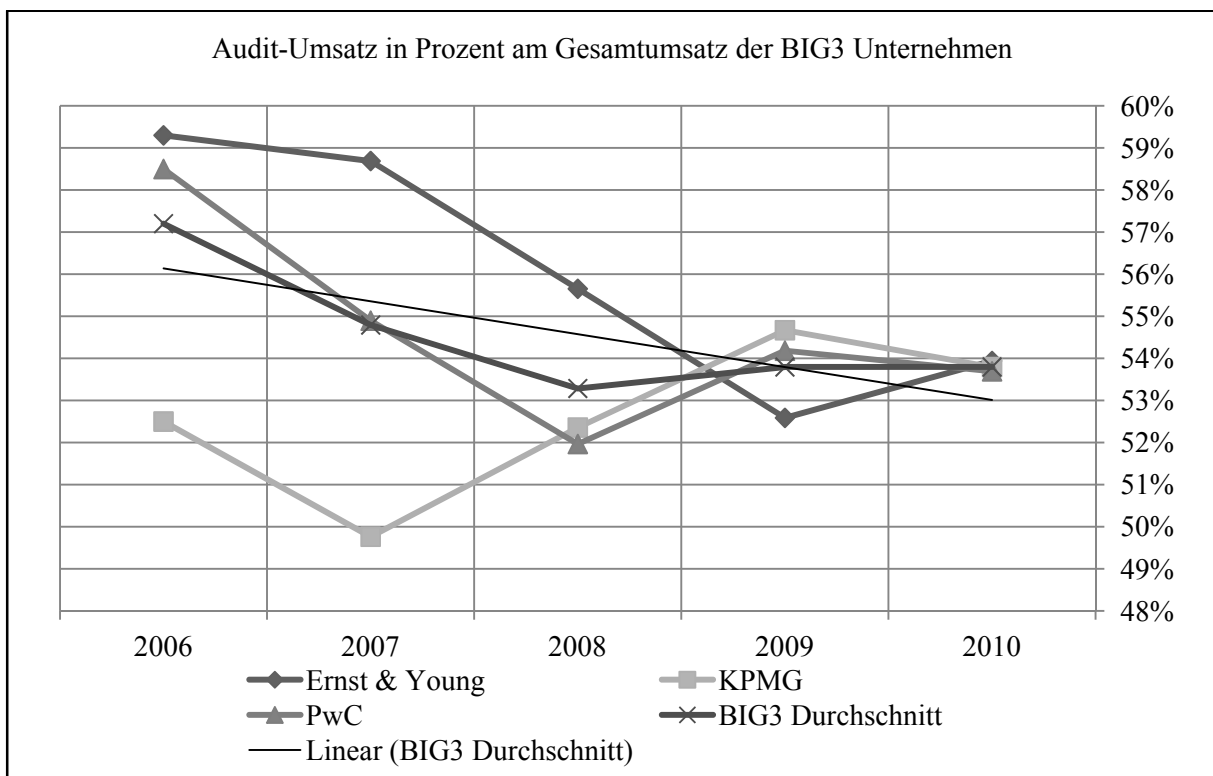


Abbildung 41: Audit-Umsatz in Prozent am Gesamtumsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz

Bezüglich der Entwicklung der Mitarbeiterzahl im Bereich Audit zeigt sich ein ausgeglichenes Bild (siehe Tabelle 29 und Abbildung 42). Der Fünf-Jahresdurchschnitt des Mitarbeiterbestands im Bereich Audit beläuft sich bei PricewaterhouseCoopers auf 1'280, bei Ernst & Young auf 847 und bei KPMG auf 667 Mitarbeiter. Der durchschnittliche Bestand der Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen ist über die fünf Jahre stabil und liegt bei rund 931.

Anzahl Mitarbeiter (Audit)	2006	2007	2008	2009	2010
Ernst & Young	871	878	887	800	800
KPMG	609	673	680	692	679
PwC	1'220	1'302	1'302	1'331	1'246
BIG3 (Durchschnitt)	900	951	956	941	908
BIG3 (kumuliert)	2'700	2'853	2'869	2'823	2'725

*Tabelle 29: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz*

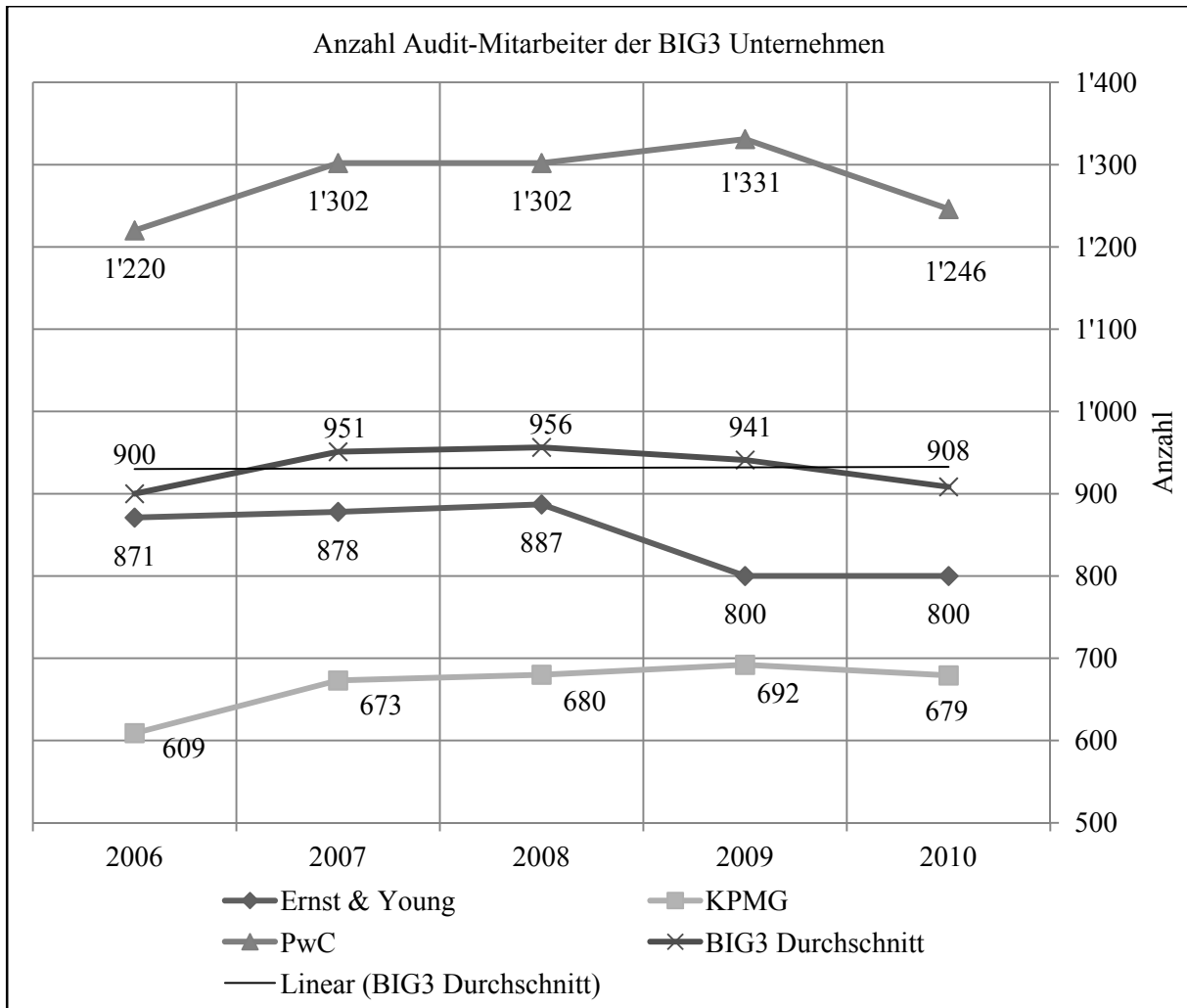


Abbildung 42: Anzahl Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz

Im Folgenden wird die Kennzahl des Audit-Umsatzes pro Audit-Mitarbeiter berechnet. Es ist zu erwarten, dass der Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter über die Jahre 2006 bis 2010 leicht angestiegen ist, da eine leichte Zunahme des Umsatzes und eine stabile Mitarbeiterzahl hinsichtlich des Durchschnitts der BIG3 festgestellt werden konnte.

<b>Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter (in TCHF)</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Ernst & Young	336	352	353	359	342
KPMG	345	312	326	347	345
PwC	313	284	284	287	303

Tabelle 30: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen

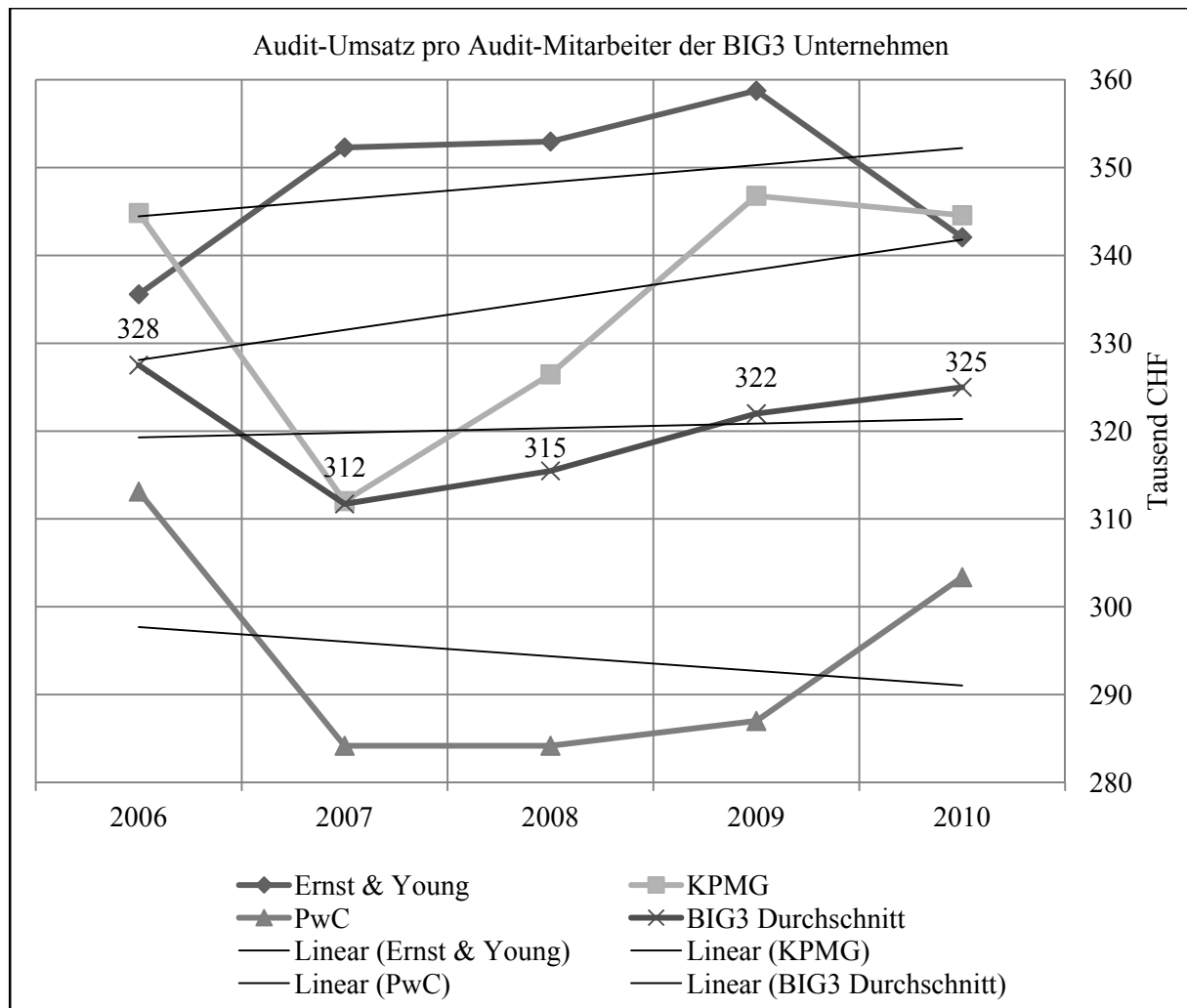


Abbildung 43: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz

Die Tabelle 30 und die Abbildung 43 stellen tabellarisch und grafisch die Entwicklung der Audit-Umsätze pro Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen in der Schweiz dar. Ernst & Young und KPMG konnten im linearen Durchschnitt über die betrachteten fünf Jahre den Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter steigern. Dies gelang PricewaterhouseCoopers nicht. Nach einem Einbruch im Jahr 2007 wurde jedoch der Umsatz pro Mitarbeiter jährlich bis ins Jahr 2010 wieder gesteigert. Im Durchschnitt der BIG3 Unternehmen konnte der Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter bei rund 320'000 CHF über die Zeitperiode 2006 bis 2010 gehalten werden. Wird die durchschnittliche Entwicklung des Umsatzes pro Mitarbeiter über die Zeitperiode 2007 bis 2010 betrachtet, so ist ein absoluter Anstieg von +4 % (=  $(325 - 312) / 312$ ) oder jährlich von +1.4 %<sup>774</sup> zu verzeichnen.

<sup>774</sup> Berechnung:  $((315 - 312) / 312) + ((322 - 315) / 315) + ((325 - 322) / 322) / 3 = 1.372 \%$ .

Zusammenfassend kann aufgrund der durchgeführten Analyse, basierend auf den Daten der BIG3, über die Jahre 2006 bis 2010 festgehalten werden, dass der kumulierte Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen zugenommen hat. Der Anteil des Audit-Umsatzes am Gesamtumsatz war im Jahr 2006 bei den BIG3 Unternehmen sehr unterschiedlich. Bis ins Jahr 2010 entwickelte sich dieser Anteil zu einem einheitlichen Prozentsatz von 54 %. Hinsichtlich der Entwicklung der Audit-Mitarbeiter ist im Durchschnitt eine Stabilität zu verzeichnen. Der durchschnittliche Anstieg der Audit-Umsätze und die Stabilität der Anzahl der Audit-Mitarbeiter der BIG3 Unternehmen führt zu einem leichten Anstieg des Audit-Umsatzes pro Audit-Mitarbeiter über die Jahre 2006 bis 2010.

Im folgenden Kapitel werden die Erkenntnisse aus der Analyse der Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen (siehe Kapitel 5.2.1) und der Umsatzanalyse der BIG3 Unternehmen (siehe Kapitel 5.2.2) zusammenfassend dargestellt. Des Weiteren wird die Beantwortung der ersten Forschungsfrage erfolgen.

### 5.2.3 Prüfungseffizienz der Retrospektive

Die Kennzahlenanalyse der beiden vorhergehenden Kapitel (siehe Kapitel 5.2.1 und 5.2.2) hat ergeben, dass die Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen abgenommen haben und die Umsätze der BIG3 Unternehmen<sup>775</sup> in der Schweiz in der Periode 2006 bis 2010 mindestens unverändert geblieben oder sogar leicht angestiegen sind. Werden die Abbildung 32 (Durchschnittliches Revisionshonorar der zehn SMI Unternehmen) und die Abbildung 40 (Kumulierter Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen in der Schweiz) übereinander gelegt, indem eine Sekundärachse dem Diagramm hinzugefügt wird, ergibt sich die Darstellung in der Abbildung 44. Die gegenläufigen Effekte sind mit der linearen Trendlinie verdeutlicht.

---

<sup>775</sup> Ein Anstieg der Revisionsumsätze der BIG3 insbesondere vom Jahr 2008 zum Jahr 2009 war zu erwarten, da eine Studie der Treuhand-Kammer ein Umsatzanstieg in der Wirtschaftsprüfung insgesamt von 2.6% ergab. Dieser Umsatzanstieg ist eine Saldogrösse. Er spiegelt einerseits die Umsatzeinbussen aufgrund des generellen Margendruckes und das Opting out zahlreicher kleiner Aktiengesellschaften wider. Andererseits kamen zahlreiche neue Mandate vor allem wegen der neuen Revisionspflicht der GmbH und Stiftungen hinzu, und es ergaben sich Mehrleistungen wie die IKS-Prüfung bei der ordentlichen Revision. Bei den BIG5 ergab sich jedoch eine tiefere Zuwachsrate, als bei den Nicht-BIG5 Revisionsunternehmen, da bei den grösseren Revisionsmandaten der Konkurrenz- und Margendruck deutlicher spürbar war und kleinere Revisionsfirmen von einer tendenziell stärkeren Kundenbindung profitieren (vgl. Schüle, Wyss (2010), S. 68).

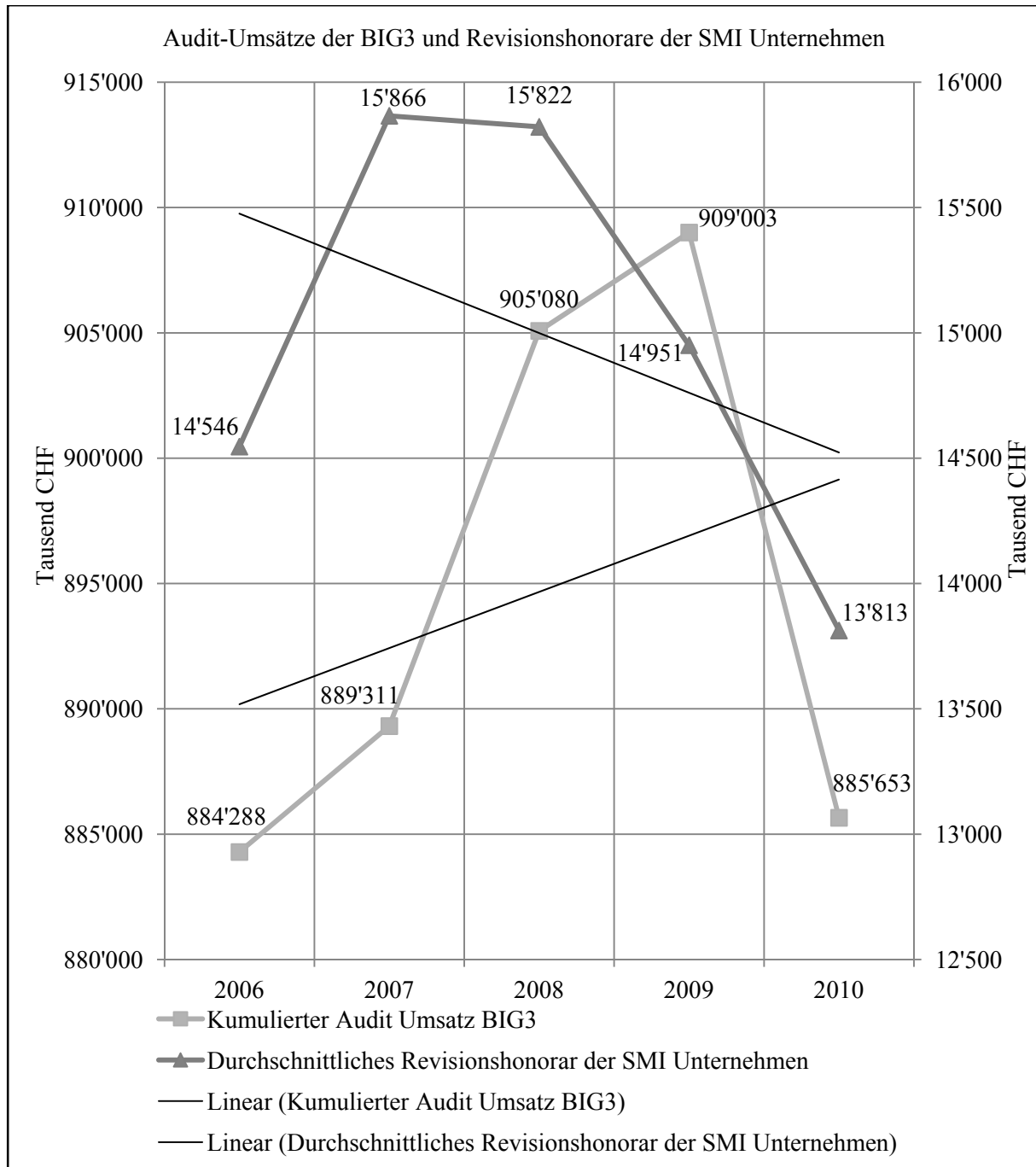


Abbildung 44: Audit-Umsatz der BIG3 und Revisionshonorare der SMI Unternehmen in der Schweiz

Unter den in Kapitel 4.4.3.1 getroffenen Annahmen und der definierten Regeln zur Kennzahlenanalyse könnte die pauschale Schlussfolgerung getroffen werden, dass die Prüfungseffizienz in den Jahren 2006 bis 2010 zugenommen hat. Dies aufgrund der Tatsache, dass bei zugenommenem Ertrag<sup>776</sup> (siehe Trendlinie „Linear (Kumulierter

<sup>776</sup> Die Zunahme des Ertrages der BIG3 Unternehmen wird aufgrund der Zunahme des Umsatzes der BIG3 Unternehmen gemäss den Erläuterungen des Kapitels 4.4.3.1 (Kennzahlenanalyse) gefolgert. Diese Folgerung entspricht der zweiten Annahme, welche im genannten Kapitel erläutert wurde.

Audit Umsatz BIG3)“ in der Abbildung 44) und gleichzeitig abgenommenem Umsatz der BIG3 Unternehmen<sup>777</sup> (siehe Trendlinie „Linear (Durchschnittliches Revisionshonorar der SMI Unternehmen)“ in der Abbildung 44) deren Kosten abgenommen haben müssen und folglich die Prüfungseffizienz gestiegen ist. Diese Aussage wird im Folgenden mit den beiden Analysen, der SMI/BIG3-Analyse und der Input/Output-Analyse, welche im Kapitel 4.4.3.1 vorgestellt wurden, differenzierter betrachtet.

Für die Durchführung der ersten Analyse, der SMI/BIG3-Analyse, und damit einer detaillierten und jährlichen Betrachtung für die Schlussfolgerung der Entwicklung der Prüfungseffizienz über die Jahre 2006 bis 2010, sind die Kennzahlen der Tabelle 31 erforderlich.

<b>BIG3</b>						
<b>Audit-Umsatz (in TCHF)</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Audit-Umsatz (kumuliert)	793'600	884'288	889'311	905'080	909'003	885'653
Veränderung	-	90'688	5'023	15'769	3'923	-23'350
<b>Veränderung in %</b>	-	<b>11.4%</b>	<b>0.6%</b>	<b>1.8%</b>	<b>0.4%</b>	<b>-2.6%</b>
<b>SMI</b>						
<b>Revisionshonorar absolut (in TCHF)</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
SMI (durchschnitt)	13'364	14'546	15'866	15'822	14'951	13'813
Veränderung	-	1'182	1'320	-44	-871	-1'138
Veränderung in %	-	8.8%	9.1%	-0.3%	-5.5%	-7.6%
<b>Revisionshonorar / Umsatzes</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
SMI (durchschnitt) (Anteil)	0.00082	0.00083	0.00078	0.00075	0.00075	0.00069
Veränderung	-	0.00001	-0.00005	-0.00003	0.00000	-0.00006
Veränderung in %	-	1.2%	-5.8%	-4.4%	0.1%	-8.4%
<b>Revisionshonorar / Aktiven</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
SMI (durchschnitt) (Anteil)	0.00058	0.00062	0.00058	0.00057	0.00056	0.00051
Veränderung	-	0.00005	-0.00005	-0.00001	-0.00001	-0.00005
Veränderung in %	-	8.3%	-7.8%	-1.0%	-2.3%	-8.2%

Tabelle 31: Kennzahlen der BIG3 und SMI Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010

<sup>777</sup> Die Entwicklung des Umsatzes aus ordentlichen Revisionen der BIG3 Prüfungsunternehmen auf dem Schweizer Prüfungsmarkt wird durch die Entwicklung der Revisionshonorare der zehn ausgewählten SMI Unternehmen repräsentiert. Diese Annahme (1. Annahme) ist im Kapitels 4.4.3.1 zur Kennzahlenanalyse begründet.



Die obere Tabelle der Tabelle 31 zeigt die kumulierten Audit-Umsätze der BIG3 Unternehmen in TCHF der Jahre 2005<sup>778</sup> bis 2010 mit der absoluten und prozentualen Veränderung zum Vorjahr. Die drei unteren Tabellen der Tabelle 31 geben den jährlichen Durchschnitt der absoluten Revisionshonorare und der Revisionshonorare in Prozent des Umsatzes und der Aktiven der zehn ausgewählten SMI Unternehmen an. Werden diese Ergebnisse gemäss den vorgegebenen Szenarien (siehe Tabelle 16) zu den Ausführungen der Datenanalyse im Kapitel 4.4.3.1 zugeordnet, so ergeben sich die Resultate hinsichtlich der Prüfungseffizienz, welche der Tabelle 32, Tabelle 33 und Tabelle 34 zu entnehmen sind.

Jahr	$\Delta$ Umsatz (Revisionshonorar absolut, SMI)	$\Delta$ Ergebnis (Ergebnis BIG3)		$\Delta$ Kosten	$\Delta$ Effizienz (Prüfungseffizienz)
2006	+8.8 %	+11.4 %		sinkt	steigt
2007	+9.1 %	+0.6 %		steigt	sinkt
2008	-0.3 %	+1.8 %		sinkt	steigt
2009	-5.5 %	+0.4 %		sinkt	steigt
2010	-7.6 %	-2.6 %		sinkt	steigt

Tabelle 32: SMI/BIG3-Analyse (absolutes Revisionshonorar) (Analyse 1)

Jahr	$\Delta$ Umsatz (Revisionshonorar in% des Umsatzes, SMI)	$\Delta$ Ergebnis (Ergebnis BIG3)		$\Delta$ Kosten	$\Delta$ Effizienz (Prüfungseffizienz)
2006	+1.2%	+11.4 %		sinkt	steigt
2007	-5.8 %	+0.6 %		sinkt	steigt
2008	-4.4 %	+1.8 %		sinkt	steigt
2009	+0.1 %	+0.4 %		sinkt	steigt
2010	-8.4 %	-2.6 %		sinkt	steigt

Tabelle 33: SMI/BIG3-Analyse (Revisionshonorar in % des Umsatzes) (Analyse 1)

Jahr	$\Delta$ Umsatz (Revisionshonorar in% der Aktiven, SMI)	$\Delta$ Ergebnis (Ergebnis BIG3)		$\Delta$ Kosten	$\Delta$ Effizienz (Prüfungseffizienz)
2006	+8.3 %	+11.4 %		sinkt	steigt
2007	-7.8 %	+0.6 %		sinkt	steigt
2008	-1.0 %	+1.8 %		sinkt	steigt
2009	-2.3%	+0.4 %		sinkt	steigt
2010	-8.2 %	-2.6 %		sinkt	steigt

Tabelle 34: SMI/BIG3-Analyse (Revisionshonorar in % der Aktiven) (Analyse 1)

<sup>778</sup> Es mussten zusätzlich die Daten des Jahres 2005 eingeschlossen werden, um die Veränderung im Jahr 2006 zu errechnen.

Im Jahr 2006, 2008 und 2009 haben die Ergebnisse der BIG3 Unternehmen stärker zugenommen<sup>779</sup> als die Umsätze aus ordentlichen Revisionen auf dem Schweizer Prüfungsmarkt.<sup>780</sup> Daraus lässt sich schliessen, dass die Kosten der BIG3 Unternehmen im Vergleich zum Vorjahr jeweils in diesen Jahren abgenommen haben. Folglich hat die Prüfungseffizienz in den genannten drei Jahren im Vergleich zum Vorjahr zugenommen.

Wird die SMI/BIG3-Analyse nur mit den absoluten Revisionshonoraren (siehe Tabelle 32) betrachtet, so ist für das Jahr 2007 festzustellen, dass der Umsatz um +9.1 % und das Ergebnis nur um +0.6 % zugenommen hat. Die starke Zunahme des Umsatzes hat nicht zur gleichen Zunahme des Ergebnisses geführt, was auf eine überproportionale Zunahme der Kosten und damit einer Senkung der Prüfungseffizienz zurückzuführen ist. Bei der SMI/BIG3-Analyse, welche die relativen Revisionshonorare (siehe Tabelle 33 und Tabelle 34) betrachtet, hat die Prüfungseffizienz im Jahr 2007 zugenommen, weil das Ergebnis der BIG3 Unternehmen zunahm bei gleichzeitigem Umsatzrückgang.

Im Jahr 2010 ist insgesamt eine Abnahme der Umsätze und der Ergebnisse zu verzeichnen. Die SMI/BIG3-Analyse zeigt bei der Betrachtung der absoluten Revisionshonorare der SMI Unternehmen (siehe Tabelle 32) als auch bei deren relativer Betrachtung (siehe Tabelle 33 und Tabelle 34) eine stärkere Abnahme der Umsätze als der Ergebnisse der BIG3 Unternehmen. Das Ergebnis hat um -2.6 % abgenommen, wobei die Umsätze absolut um -7.6 % und relativ um mindestens -8 % abgenommen haben. Das heisst, es ist den BIG3 Unternehmen gelungen, die Kosten im Jahr 2010 im Vergleich zum Jahr 2009 stärker zu reduzieren als die Umsätze, was sich positiv auf die Prüfungseffizienz auswirkte.

Um diese Tendenz der gestiegenen Prüfungseffizienz der Jahre 2006 bis 2010 zu bestätigen oder zu verwerfen wird im Weiteren das Resultat der zweiten Analyse, der Input/Output-Analyse, dargestellt. Für diese Analyse wurden die durchschnittlichen

---

<sup>779</sup> Das  $\Delta$  Ergebnis ist jeweils grösser als das  $\Delta$  Umsatz (siehe Tabelle 32, Tabelle 33 und Tabelle 34) für die Jahre 2006, 2008 und 2009.

<sup>780</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 4.4.3.1 (Kennzahlenanalyse) und insbesondere die Ausführungen zur getroffenen ersten Annahme (1. Annahme).

Audit-Umsätze der BIG3 Unternehmen und deren Anzahl Audit-Mitarbeiter benötigt. Diese Daten sind der Tabelle 35 zu entnehmen.

<b>BIG3</b>						
<b>Audit-Umsatz</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Durchschnitt (BIG3), in TCHF	264'533	294'763	296'437	301'693	303'001	295'218
Veränderung in TCHF	-	30'229	1'674	5'256	1'308	-7'783
Veränderung in %	-	11.4%	0.6%	1.8%	0.4%	-2.6%
<b>Anzahl Audit Mitarbeiter</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Durchschnitt (BIG3)	869	900	951	956	941	908
Veränderung	-	31	51	5	-15	-33
Veränderung in %	-	3.6%	5.7%	0.5%	-1.6%	-3.5%

Tabelle 35: Übersicht des durchschnittlichen Audit Umsatzes und der Audit-Mitarbeiter der BIG3

Gemäss den Ausführungen des Kapitels 4.4.3.1 (Kennzahlenanalyse) ergibt sich die Prüfungseffizienz aus der Division der Audit-Umsätze und der Anzahl Audit-Mitarbeiter. Diese Kennzahl wurde für die Jahre 2006 bis 2010 berechnet und kann der Tabelle 36 entnommen werden. Im Jahr 2006 zeigt diese eine Zunahme von +7.5 % im Vergleich zum Vorjahr. Im darauffolgenden Jahr 2007 sinkt diese auf 312 TCHF Audit-Umsatzes pro Audit-Mitarbeiter (-4.8 %). Ab dem Jahr 2008 bis zum Jahr 2010 hat der Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter zugenommen. Gemäss den Ausführungen zur Input/Output-Analyse des Kapitels 4.4.3.1 hat damit die Prüfungseffizienz im Jahr 2006 zugenommen, im Jahr 2007 abgenommen und in den folgenden Jahren wieder zugenommen.

<b>Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
in TCHF	305	328	312	315	322	325
Veränderung in TCHF	-	23	-16	4	7	3
Veränderung in %	-	<b>7.5%</b>	<b>-4.8%</b>	<b>1.2%</b>	<b>2.1%</b>	<b>0.9%</b>
Prüfungseffizienz	-	<b>steigt</b>	<b>sinkt</b>	<b>steigt</b>	<b>steigt</b>	<b>steigt</b>

Tabelle 36: Audit-Umsatz pro Audit-Mitarbeiter (Analyse 2)

Um die Darstellung des Resultates gemäss der Vorgabe des Kapitels 4.4.3.1 (Kennzahlenanalyse) zu verdeutlichen, wurde die Tabelle 37 in Anlehnung an die verschiedenen Szenarien der Input/Output-Analyse (siehe Tabelle 17) erstellt.

Jahr	Output (Audit-Umsatz BIG3)	Input (Anzahl Audit-Mitarbeiter)	Effizienz (Prüfungseffizienz)
2006	+11.4 %	+3.6 %	steigt
2007	+0.6 %	+5.7 %	sinkt
2008	+1.8 %	+0.5 %	steigt
2009	+0.4 %	-1.6 %	steigt
2010	-2.6 %	-3.5 %	steigt

Tabelle 37: Input/Output-Analyse der BIG3 Unternehmen der Jahre 2006 bis 2010 (Analyse 2)

Das Jahr 2006 zeigt eine Zunahme des Audit-Umsatzes von +11.4 % bei einer Zunahme der Audit-Mitarbeiter von nur +3.6 %. Da der Outputfaktor (Audit-Umsatz) stärker zugenommen hat, als der Inputfaktor (Anzahl Audit-Mitarbeiter) hat die Effizienz zugenommen. Der umgekehrte Effekt zeigt sich im folgenden Jahr. Im Jahr 2007 sind die Anzahl Audit-Mitarbeiter um +5.7 % angestiegen, wobei der Umsatz nur um +0.6 % zugenommen hat. Daraus folgt eine Abnahme der Prüfungseffizienz im Jahr 2007, da mit einem Audit-Mitarbeiter (Input) weniger Audit-Umsatz (Output) im Vergleich zum Jahr 2006 erzielt wurde. Im Jahr 2008 tritt wiederum der gegenteilige Fall ein. Der Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen hat stärker zugenommen (+1.8 %), als die Anzahl der Audit-Mitarbeiter (+0.5 %), mit welchen dieser Umsatz realisiert wurde. Daraus resultiert eine Steigerung der Prüfungseffizienz. Diese resultierte auch im darauffolgenden Jahr 2009. In diesem Jahr konnte sogar mit weniger Audit-Mitarbeiter (-1.6 %) mehr Audit-Umsatz (+0.4 %) erzielt werden. Die Steigerung der Prüfungseffizienz setzte sich im Jahr 2010 fort, da die Anzahl Audit-Mitarbeiter stärker abnahm (-3.5 %), als der Audit-Umsatz (-2.6 %), der durch diese Audit-Mitarbeiter erwirtschaftet wurde.

Das Resultat der Input/Output-Analyse deckt sich vollständig mit dem Resultat der SMI/BIG3-Analyse, wenn diese auf den absoluten Revisionshonoraren (siehe Tabelle 32) basiert. Wird das Resultat der Input/Output-Analyse mit jenem der SMI/BIG3-Analyse mit Berücksichtigung relativer Revisionshonorare (siehe Tabelle 33 und Tabelle 34) verglichen, so besteht ebenfalls Deckungsgleichheit ausser im Jahr 2007. Die SMI/BIG3-Analyse (relative Betrachtung) zeigt eine Prüfungseffizienzsteigerung, während die Input/Output-Analyse eine Abnahme der Prüfungseffizienz erzielt.

Dieses Ergebnis soll im Weiteren mit dem Resultat aus der standardisierten schriftlichen Befragung verglichen werden. Auf die erste Frage der Online-Befragung haben

102 Teilnehmer geantwortet. Die Verteilung der Antworten auf die Frage, ob die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren zu- oder abgenommen hat, ist der Abbildung 45 zu entnehmen.

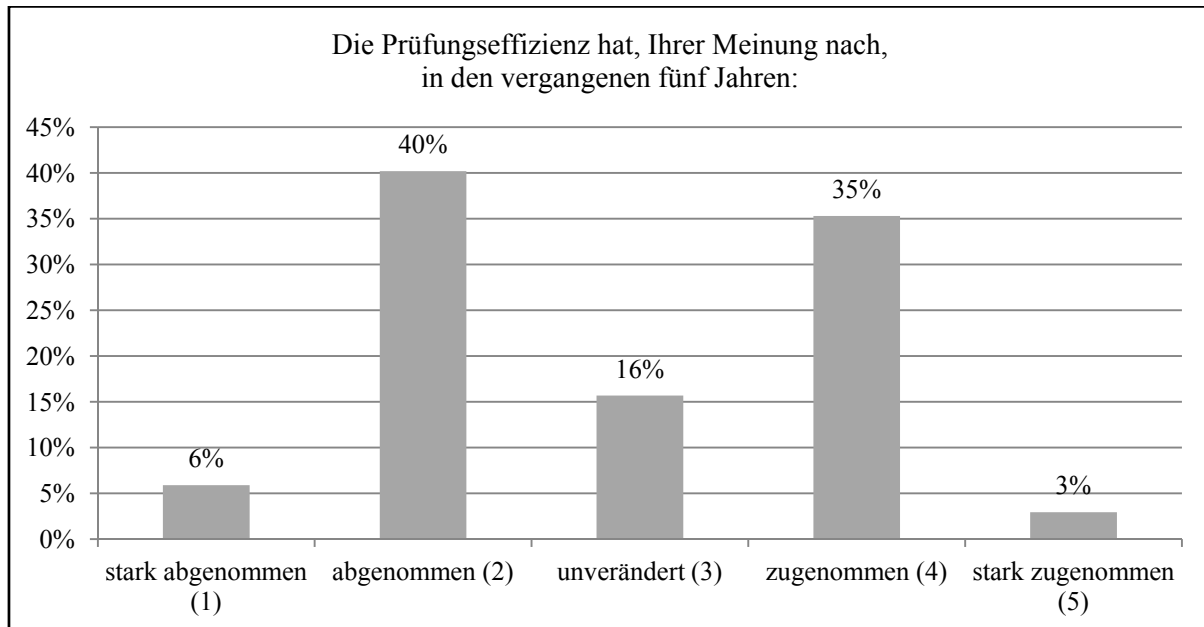


Abbildung 45: Entwicklung der Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren

6 % der 102 Teilnehmer sind der Meinung, dass die Prüfungseffizienz stark abgenommen hat. Die Minderheit (3 %) geht davon aus, dass die Prüfungseffizienz stark zugenommen hat. 16 % der Teilnehmer sind davon überzeugt, dass die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren unverändert blieb. 40 % sind der Meinung, dass die Prüfungseffizienz abgenommen und 35 % dass diese zugenommen hat. Das Resultat zeigt keine Tendenz, sondern ist sehr ausgewogen. Daraus könnte geschlossen werden, dass Uneinigkeit besteht, ob in den vergangenen fünf Jahren die Prüfungseffizienz zu- oder abgenommen hat.

Mit den Antworten zur offenen Frage, ob der Befragte noch weitere Anmerkungen zum Thema der Prüfungseffizienz hat, kann das ausgewogene Resultat, wie folgt, erklärt werden. Einerseits bemerkten bestimmte Teilnehmer, dass ein hoher Regulierungsgrad in der Branche besteht und sehr hohe Anforderungen an die Dokumentation gestellt würden. Diese beiden Feststellungen unterstützen die Aussage der Abnahme der Prüfungseffizienz. Andererseits äusserten sich weitere Teilnehmer hinsichtlich des hohen Preisdrucks, welcher als Begründung für die unabdingbare Steigerung der Prüfungseffizienz zur Erhaltung der Profitabilität dienen könnte.

Werden die Ergebnisse der standardisierten schriftlichen Befragung mit jenen der Kennzahlenanalyse verglichen, so resultiert keine eindeutige Schlussfolgerung hinsichtlich der Entwicklung der Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren. Das Resultat der standardisierten schriftlichen Befragung ergibt einen Mittelwert von 2.99, was darauf hindeuten kann, dass die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren unverändert blieb. Demgegenüber stehen die Resultate der Kennzahlenanalyse. Diese hat ergeben, dass in vier von fünf Jahren (nicht im Jahr 2007) die Prüfungseffizienz jeweils gestiegen ist, was im Durchschnitt zu einer Steigerung der Prüfungseffizienz führt. Einer zugenommenen oder stark zugenommenen Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren stimmten knapp zwei Fünftel (38%) der Befragten zum Zeitpunkt der Umfrage zu, was kein unwesentlicher Anteil ist. Da die Kennzahlenanalyse eine starke Tendenz zur Steigerung der Prüfungseffizienz aufweist und die standardisierte Befragung ergeben hat, dass knapp die Mehrheit (54 %) der Meinung sind, dass die Prüfungseffizienz unverändert blieb oder zugenommen hat, kann angenommen werden, dass die Prüfungseffizienz in den vergangenen fünf Jahren zumindest unverändert blieb oder sogar zugenommen hat.

Nachdem in diesem Kapitel 5.2 auf die Entwicklung der Prüfungseffizienz zurück geblickt wurde, wird im folgenden Kapitel (siehe Kapitel 5.3) auf die Einflussfaktoren und Ansatzpunkte der Prüfungseffizienz eingegangen. Es werden die Resultate aus der standardisierten schriftlichen Befragung vorgestellt.

### 5.3 Einflussfaktoren und Ansatzpunkte der Prüfungseffizienz

#### 5.3.1 Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz

##### 5.3.1.1 Kompetenz des Wirtschaftsprüfers

Auf die Frage, welche Bedeutung bestimmte Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers auf die Prüfungseffizienz besitzen, haben 102 Teilnehmer (AT) geantwortet. In der Tabelle 38 sind der Auswertung der Umfrageresultate auch die Anzahl Teilnehmer (AT), das arithmetische Mittel (AM) und die Standardabweichung (Std) angegeben.

Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers	1 = gar keine Bedeutung 6 = sehr grosse Bedeutung						AT	AM	Std
	1	2	3	4	5	6			
Rechnungslegung und Finanzwesen	0%	3%	3%	20%	28%	46%	102	5.12	1.01
Revisionsmethodik	1%	0%	0%	8%	33%	58%	102	5.46	0.78
Steuern und Recht	3%	18%	17%	39%	17%	6%	102	3.69	1.16
Industrie- und Branchenkenntnis	0%	1%	7%	28%	42%	22%	102	4.77	0.87
Projektmanagement	0%	3%	6%	17%	32%	42%	102	5.05	0.92
Führung	0%	2%	1%	22%	49%	27%	102	4.97	0.71

Tabelle 38: Bedeutung der Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers

Die Auswertung der Fachkompetenzen des Wirtschaftsprüfers ist der Abbildung 46 und jene der Managementkompetenz des Wirtschaftsprüfers der Abbildung 47 zu entnehmen.

Die Abbildung 46 zeigt, dass die Fachkompetenz insgesamt eine grosse Bedeutung besitzt. 46 % sind der Meinung, dass diese im Gebiet Rechnungslegung und Finanzwesen eine sehr grosse Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz hat. Mehr als die Hälfte (58 %) denken, dass die Fachkompetenz der Revisionsmethodik für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz sehr bedeutend ist. Hingegen sind nur 6 % davon überzeugt, dass für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz die Fachkompetenz Steuern und Recht von sehr grosser Relevanz ist.

Das arithmetische Mittel für die Fachkompetenz Revisionsmethodik beträgt 5.46 (std = 0.78), für die Fachkompetenz Rechnungslegung und Finanzwesen 5.12 (std = 1.01) und für die Fachkompetenz Steuern und Recht 3.69 (std = 1.16). Die entsprechenden Standardabweichungen (std) sind in Klammern angegeben. Aus der Umfrage geht eindeutig hervor, dass die Fachkompetenzen Revisionsmethodik und Rechnungslegung und Finanzwesen, in der genannten Reihenfolge, eine sehr wichtige Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz haben.

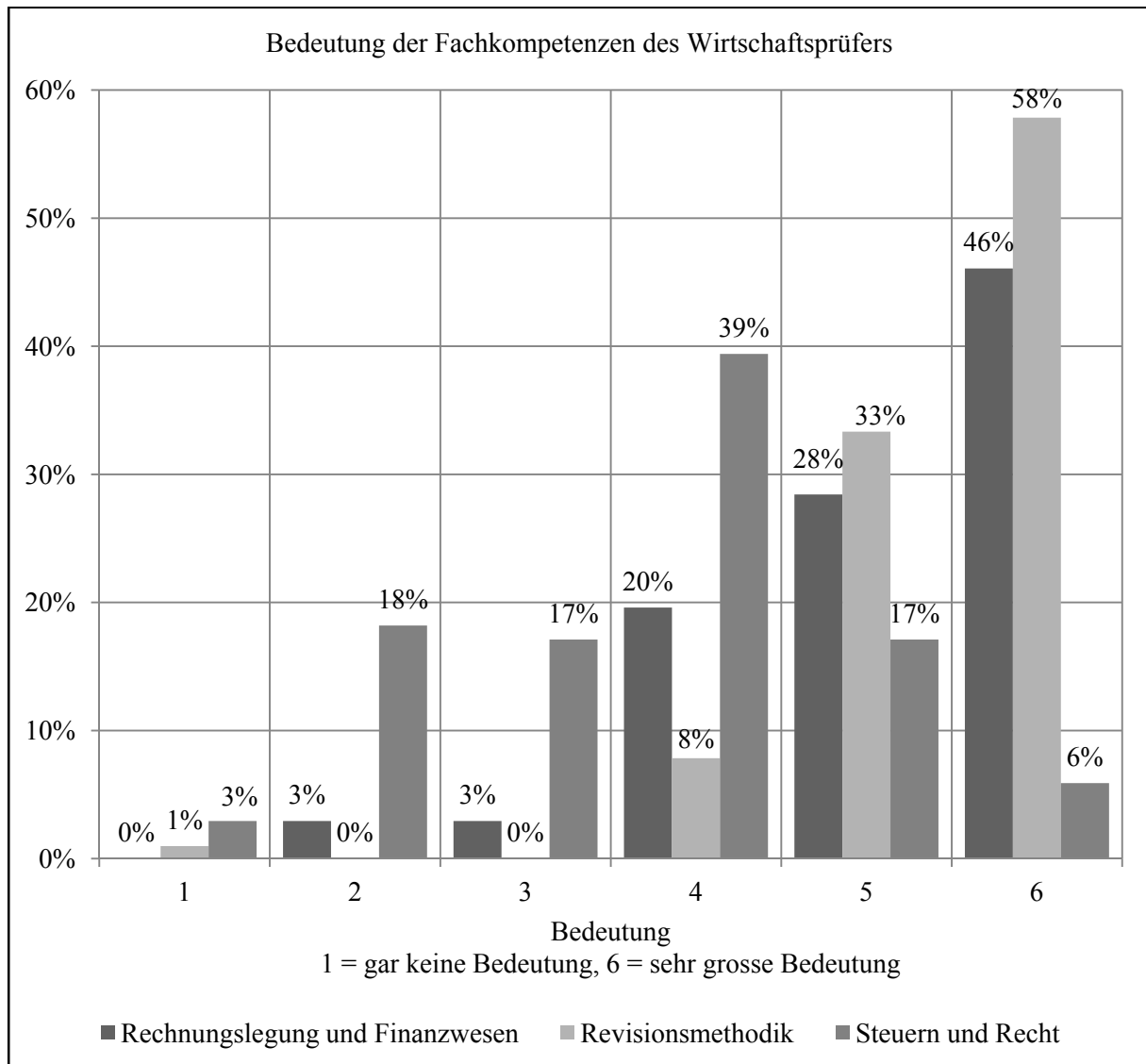


Abbildung 46: Bedeutung der Fachkompetenzen des Wirtschaftsprüfers

Die Abbildung 47 zeigt, dass die Managementkompetenzen, zu welchen die drei Kompetenzen des Industrie- und Branchenwissens, des Projektmanagements und der Führung zählen, ebenfalls eine grosse Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz haben.



Mehr als drei Viertel (76 %) sind der Meinung, dass die Kompetenz hinsichtlich des Industrie- und Branchenwissens des Kunden mindestens eine grosse Bedeutung für die Prüfungseffizienz hat. 27 % sind sogar davon überzeugt, dass diese eine sehr grosse Bedeutung hat. Mehr als knapp drei Viertel (74 %) schätzen, dass die Projektmanagementkompetenz mindestens eine grosse Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz hat. 64 % denken, dass die Führungskompetenz von grosser Relevanz ist bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Die Mittelwerte und die Standardabweichungen belaufen sich auf 4.77 resp. 0.87 (Industrie- und Branchenkenntnis), 5.05 resp. 0.92. (Projektmanagement) und 4.97 resp. 0.71 (Führung). Es kann festgestellt werden, dass die Managementkompetenzen des Wirtschaftsprüfers von grosser Bedeutung sind, wenn es um die Beeinflussung der Prüfungseffizienz geht. Dabei steht, gemessen am arithmetischen Mittelwert, die Projektmanagementkompetenz des Wirtschaftsprüfers an der Spitze, welche von der Führungskompetenz und zuletzt von der Kompetenz hinsichtlich Industrie- und Branchenkenntnis gefolgt wird.

Die Umfrage hat ergeben, dass die Fach- und Managementkompetenzen des Wirtschaftsprüfers von grosser bis sehr grosser Bedeutung sind. Bei der Erstellung einer Rangfolge der sechs Kompetenzen liegt die Revisionsmethodenkompetenz bezüglich der Bedeutung der Beeinflussung der Prüfungseffizienz mit einem arithmetischen Mittelwert von 5.46 an der Spitze. Den zweiten Platz nimmt die Fachkompetenz in Rechnungslegung und Finanzwesen mit einem Mittelwert von 5.12 ein. An dritter Stelle steht die Projektmanagementkompetenz mit einem Mittelwert von 5.05.

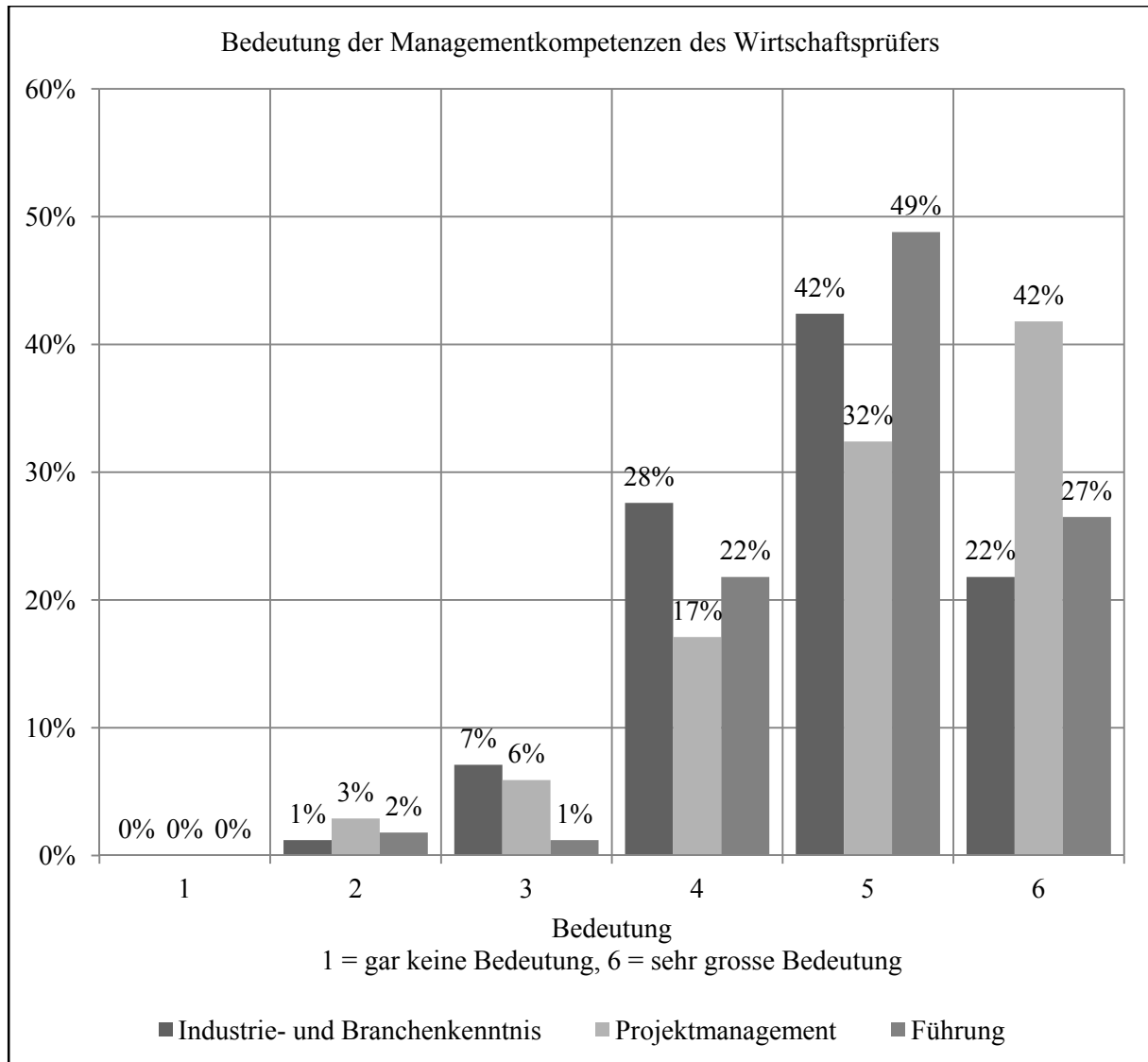


Abbildung 47: Bedeutung der Einflussfaktoren der Managementkompetenz

### 5.3.1.2 Prüfungskunde

Die Prüfungseffizienz wird beeinflusst durch den Prüfungskunden. Auf die Frage, welche Bedeutung bestimmte Einflussfaktoren des Prüfungskunden auf die Prüfungseffizienz besitzen, haben 102 Personen geantwortet. Die Resultate der Umfrage sind in der Tabelle 39 und in der Abbildung 48 dargestellt. In der Tabelle 39 sind neben der Auswertung der Umfrageresultate nach der Skala 1 bis 6 auch die Anzahl Teilnehmer (AT), das arithmetische Mittel (AM) und die Standardabweichung (Std) angegeben.

Einflussfaktoren des Prüfungskunden	1 = gar keine Bedeutung 6 = sehr grosse Bedeutung						AT	AM	Std
	1	2	3	4	5	6			
Industrie und Umfeld des Unternehmens	3%	15%	18%	30%	25%	10%	102	3.88	1.29
Geschäftstätigkeit und -prozesse	1%	0%	3%	17%	47%	32%	102	5.06	0.87
Unternehmensleitung	1%	1%	8%	33%	42%	15%	102	4.59	0.93
Eigentumsverhältnisse	10%	22%	22%	24%	21%	3%	102	3.32	1.35
Unternehmensziele und -strategie	7%	22%	24%	27%	17%	4%	102	3.37	1.28
Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	3%	13%	11%	23%	35%	16%	102	4.22	1.35

Tabelle 39: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden

Eindeutig stechen die grosse Bedeutung der Geschäftstätigkeit und -prozesse des Prüfungskunden für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz hervor. Unterschiedliche Geschäftstätigkeiten und -prozesse haben damit einen grossen Einfluss auf die Prüfungseffizienz.

Mit einem arithmetischen Mittelwert von 4.59 und einer Standardabweichung von 0.93 spielt an zweiter Stelle die Unternehmensleitung eine grosse Rolle für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Dieses Resultat zeigt, dass die Unternehmensleitung eines Prüfungskunden ein wichtiger Ansprechpartner für die Revisionsstelle ist.

Ebenfalls von grosser Bedeutung ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Prüfungskunden für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Dieser Einflussfaktor weist einen Mittelwert von 4.22 und eine Standardabweichung von 1.35 aus. Je nachdem in was für eine Situation sich der Prüfungskunde hinsichtlich seiner Vermögens-,

Finanz- und Ertragslage befindet, hat diese einen Einfluss auf die Beeinflussung der Prüfungseffizienz.

An vierter Stelle bezüglich der Bedeutung, gemessen am Mittelwert (3.88), steht der Einflussfaktor der Industrie und Umfeld, in welchem sich der Prüfungskunde bewegt. 65 % sind der Meinung, dass dieser Einflussfaktor bedeutend für die Prüfungseffizienz ist.

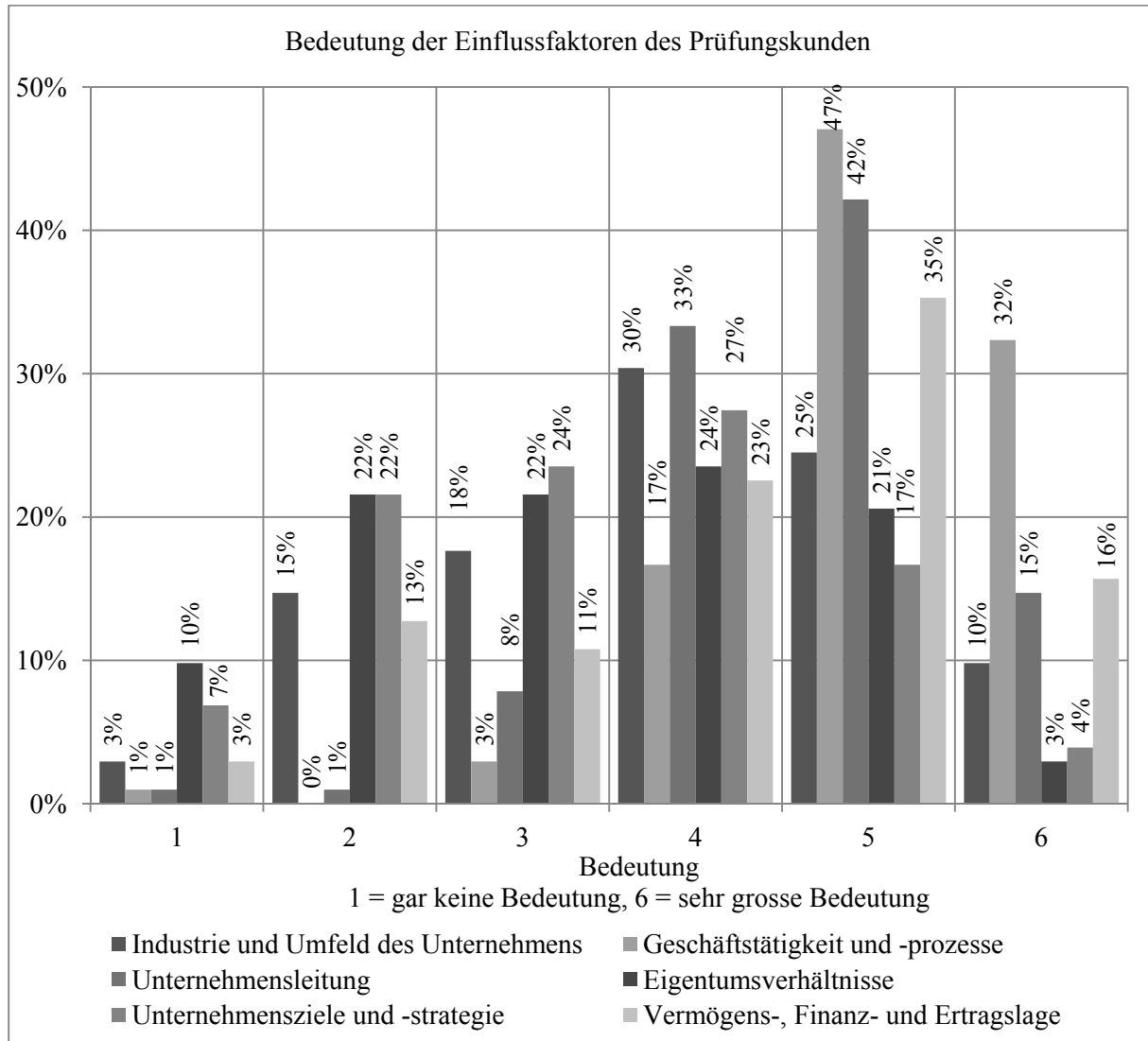


Abbildung 48: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden

Die Einflussfaktoren Eigentumsverhältnisse und Unternehmensziele und -strategie erzielten Resultate leicht unterhalb des Mittelwerts der Skala, welcher 3.5 beträgt. Diese beiden letztgenannten Einflussfaktoren spielen für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz eine geringe Bedeutung.

### 5.3.1.3 Informationstechnologie

Die Prüfungseffizienz wird beeinflusst durch die Informationstechnologie. Auf die Frage, welche Bedeutung besitzen die sechs Einflussfaktoren der Informationstechnologie, welche in der Tabelle 40 erfasst sind, auf die Prüfungseffizienz, haben 102 resp. 101 Teilnehmer geantwortet.<sup>781</sup> In der Tabelle 40 sind neben der Auswertung der Umfrageresultate nach der Skala 1 bis 6 auch die Anzahl Teilnehmer (AT), das arithmetische Mittel (AM) und die Standardabweichung (Std) angegeben.

Einflussfaktoren der Informationstechnologie	1 = gar keine Bedeutung 6 = sehr grosse Bedeutung						AT	AM	Std
	1	2	3	4	5	6			
Komplexität (Anwenderfreundlichkeit) des Audit Tools	1%	0%	1%	12%	39%	48%	101	5.30	0.84
Integrationsgrad des Audit Tools	0%	3%	5%	19%	42%	31%	102	4.94	0.98
Wirksamkeit (Funktionsfähigkeit) des Audit Tools	0%	3%	1%	16%	36%	44%	102	5.18	0.93
Komplexität der IT des Prüfungskunden	0%	3%	8%	25%	45%	20%	102	4.71	0.97
Integrationsgrad der IT des Prüfungskunden	0%	3%	9%	28%	46%	15%	101	4.60	0.94
Wirksamkeit (Effektivität) der IT des Prüfungskunden	1%	2%	7%	17%	45%	29%	101	4.88	1.03

Tabelle 40: Bedeutung der Einflussfaktoren der Informationstechnologie

Aus der Tabelle 40 geht deutlich hervor, dass die Informationstechnologie insgesamt von grosser Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz ist. Die ersten drei Einflussfaktoren der Tabelle 40 beziehen sich auf das Audit Tool, welches vom Wirtschaftsprüfer für die Revision eingesetzt wird. Die drei letzten stehen in Verbindung mit der Informationstechnologie des Prüfungskunden.

Die Abbildung 49 stellt die Resultate der Bedeutung der Einflussfaktoren des Audit Tools auf die Beeinflussung der Prüfungseffizienz grafisch dar. Von grosser bis sehr grosser Bedeutung ist die Komplexität (Anwenderfreundlichkeit) des Audit Tools. Knapp die Hälfte (48 %) messen dieser eine sehr grosse Bedeutung bei. Umso einfacher die Anwendung des Audit Tools ist, desto grösser ist der Einfluss auf die

<sup>781</sup> Für weitere Informationen zum Umgang mit fehlenden Werten siehe Kapitel 5.1.2.

Prüfungseffizienz. Je geringer der Grad der Komplexität ist, desto grösser fällt die Steigerung der Prüfungseffizienz aus.

Neben der Komplexität und Anwenderfreundlichkeit spielt die Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit eines Audit Tools eine wichtige Rolle bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Drei Viertel (80 %) der Teilnehmer schätzen, dass dieser Einflussfaktor eine grosse bis sehr grosse Bedeutung hat.

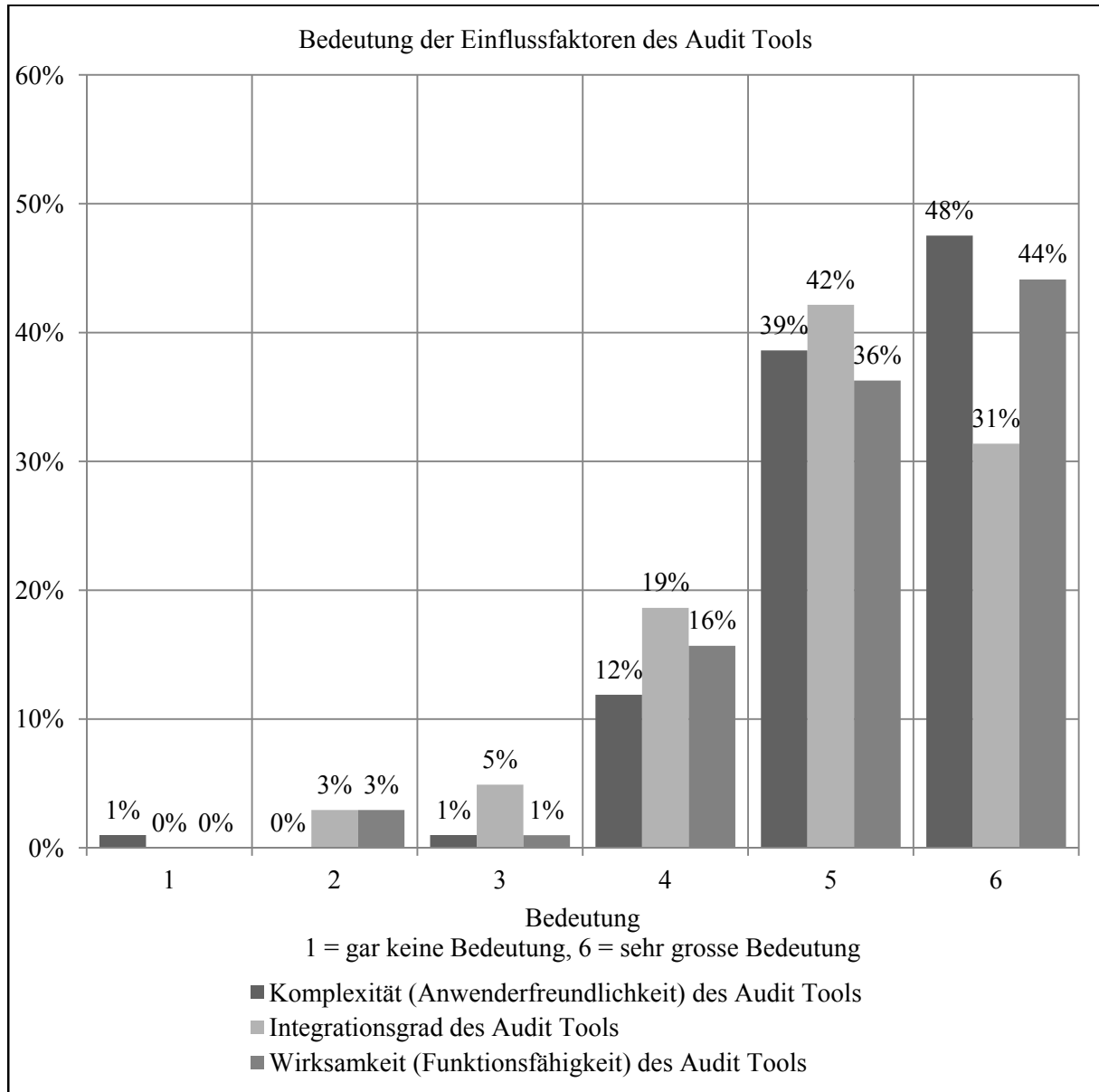


Abbildung 49: Einflussfaktoren des Audit Tools

Der Integrationsgrad der Audit Tools, als Einflussfaktor für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz, ist mit einem arithmetischen Mittel von 4.94 und einer Standardabweichung von 0.98 von grosser Bedeutung. Ein integriertes Audit Tool wird gegenüber einem oder mehreren nicht integrierten Audit Tools deutlich bevorzugt.

Neben den Einflussfaktoren hinsichtlich des Audit Tools wurden auch jene der Informationstechnologie des Prüfungskunden untersucht, welche in der Abbildung 50 grafisch dargestellt sind.

Die Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit der Informationstechnologie des Prüfungskunden ist für die meisten Befragten (74 %) für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz von grosser oder sehr grosser Bedeutung. Umso höher die Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit der Informationstechnologie des Prüfungskunden ist, desto grösser ist der Einfluss auf die Prüfungseffizienz.

Für 65 % der Befragten ist die Komplexität der Informationstechnologie des Prüfungskunden von grosser bis sehr grosser Relevanz. 61 % sichern dem Einflussfaktor, Integrationsgrad der Informationstechnologie des Prüfungskunden, eine grosse bis sehr grosse Bedeutung zu.

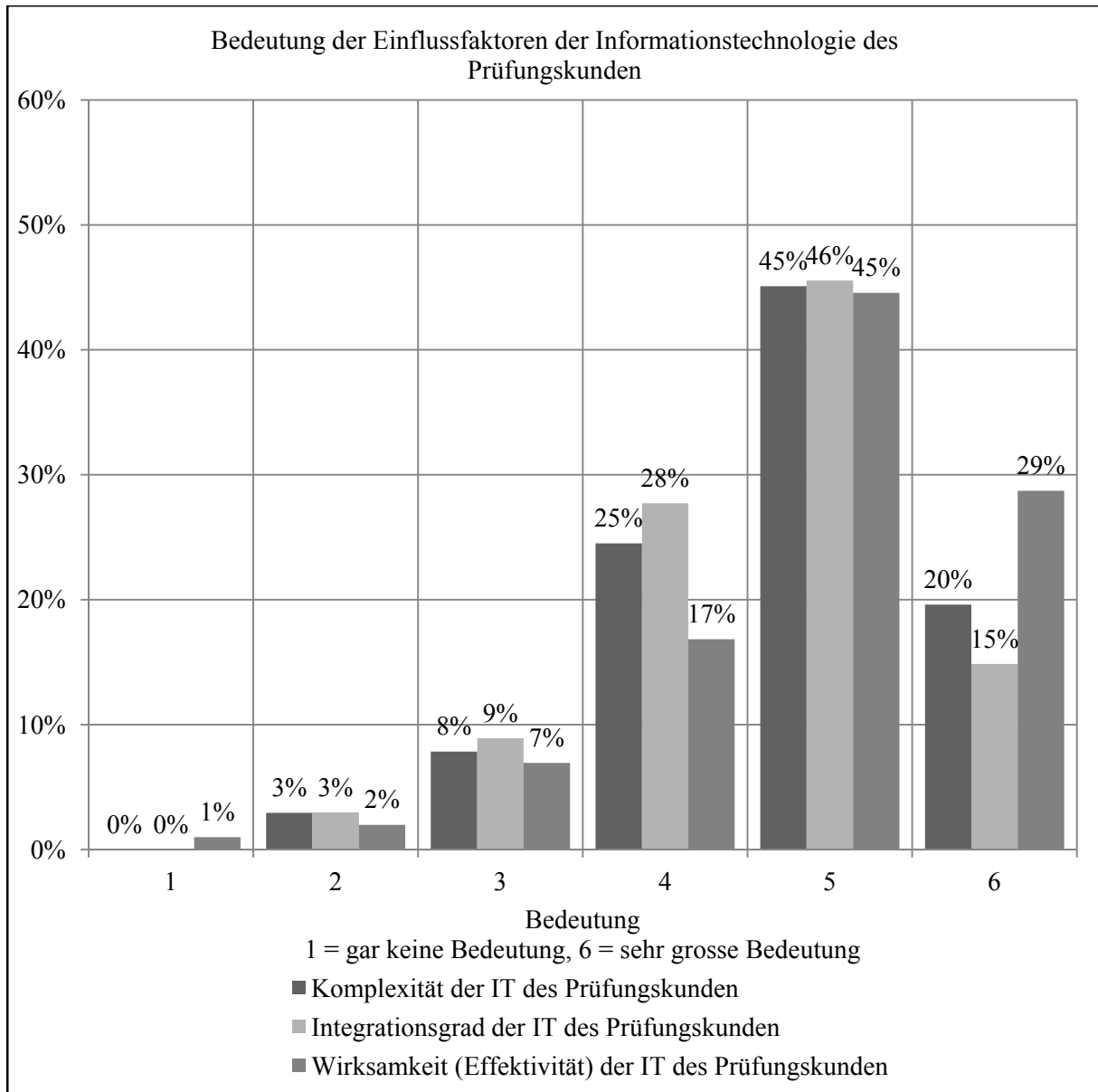


Abbildung 50: Einflussfaktoren der Informationstechnologie des Prüfungskunden

Im Vergleich der Mittelwerte der Einflussfaktoren der Audit Tools gegenüber jener der IT des Prüfungskunden sind jene der Audit Tools von grösserer Bedeutung. Folglich ist es von grosser Wichtigkeit, dass ein Audit Tool über eine hohe Anwenderfreundlichkeit, eine einfache Funktionsfähigkeit und einen hohen Integrationsgrad verfügt, um eine möglichst hohe Prüfungseffizienz zu erzielen. Dieselbe Schlussfolgerung gilt auch für die Informationstechnologie des Prüfungskunden.



### 5.3.2 Ansatzpunkte im BRA Ansatz

#### 5.3.2.1 Revisionsphasen

Auf die Frage, wie die Verteilung der Prüfungsstunden prozentual auf die vier Phasen des Business Risk Audit Ansatzes bei dessen Anwendung eingeschätzt wird, haben 102 Teilnehmer geantwortet. Die grafische Darstellung in der Abbildung 51 zeigt jeweils den arithmetischen Mittelwert pro Prüfungsphase an.

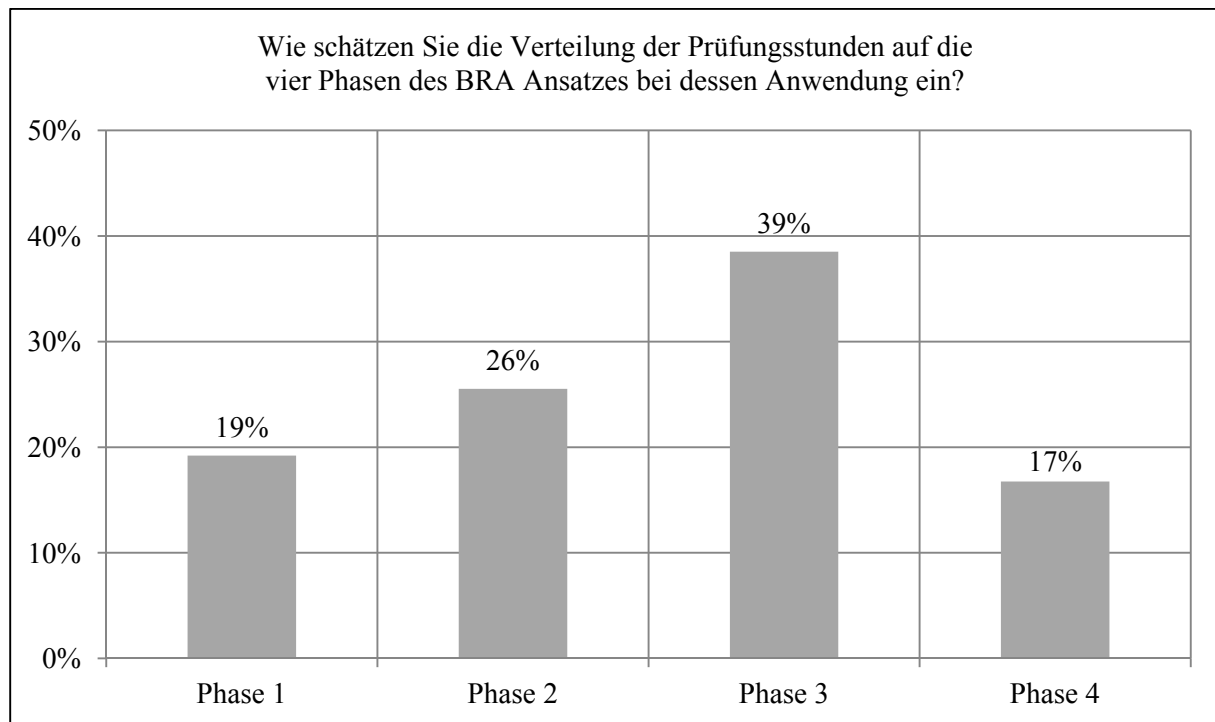


Abbildung 51: Verteilung der Prüfungsstunden auf die vier Phasen des BRA Ansatzes<sup>782</sup>

Aus der Umfrage geht hervor, dass die meiste (39 %) der zur Verfügung stehenden Prüfungszeit für die Phase 3, die Prüfungsdurchführung, aufgewendet wird. Danach folgt die Phase 2, welche die Prüfung von Kontrollen und Transaktionen beinhaltet. Durchschnittlich werden 26 % der gesamten Prüfungszeit für diese Phase genutzt. Für die Phase 1, in welcher die Planung durchgeführt und die Prüfungsstrategie festgelegt wird, nehmen sich die befragten Wirtschaftsprüfer 19 % der gesamten Prüfungszeit für einen Prüfungskunden. Am wenigsten Zeit beansprucht die Phase 4 mit nur 17 % der gesamten Prüfungszeit.

<sup>782</sup> In der Tabelle ist der prozentuale Mittelwert angegeben.

Die Frage „Wie beurteilen Sie die Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz in den vier Phasen des Revisionsprozesses?“ wurde ebenfalls von 102 Teilnehmern beantwortet. Die Resultate sind in der Tabelle 41 und der Abbildung 52 dargestellt.

Phasen des BRA Ansatzes	1 = keine Steigerungsmöglichkeit 6 = sehr grosse Steigerungsmöglichkeit						AT	AM	Std
	1	2	3	4	5	6			
	Phase 1: Planung und Prüfungsstrategie	3%	15%	16%	20%	30%			
Phase 2: Prüfung von Kontrollen und Transaktionen	0%	7%	9%	25%	44%	15%	102	4.51	1.06
Phase 3: Prüfungsdurchführung	1%	6%	14%	31%	37%	11%	102	4.30	1.08
Phase 4: Prüfungsabschluss und Berichterstattung	5%	17%	27%	33%	15%	3%	102	3.45	1.16

Tabelle 41: Steigerungsmöglichkeiten der Prüfungseffizienz im BRA Ansatz

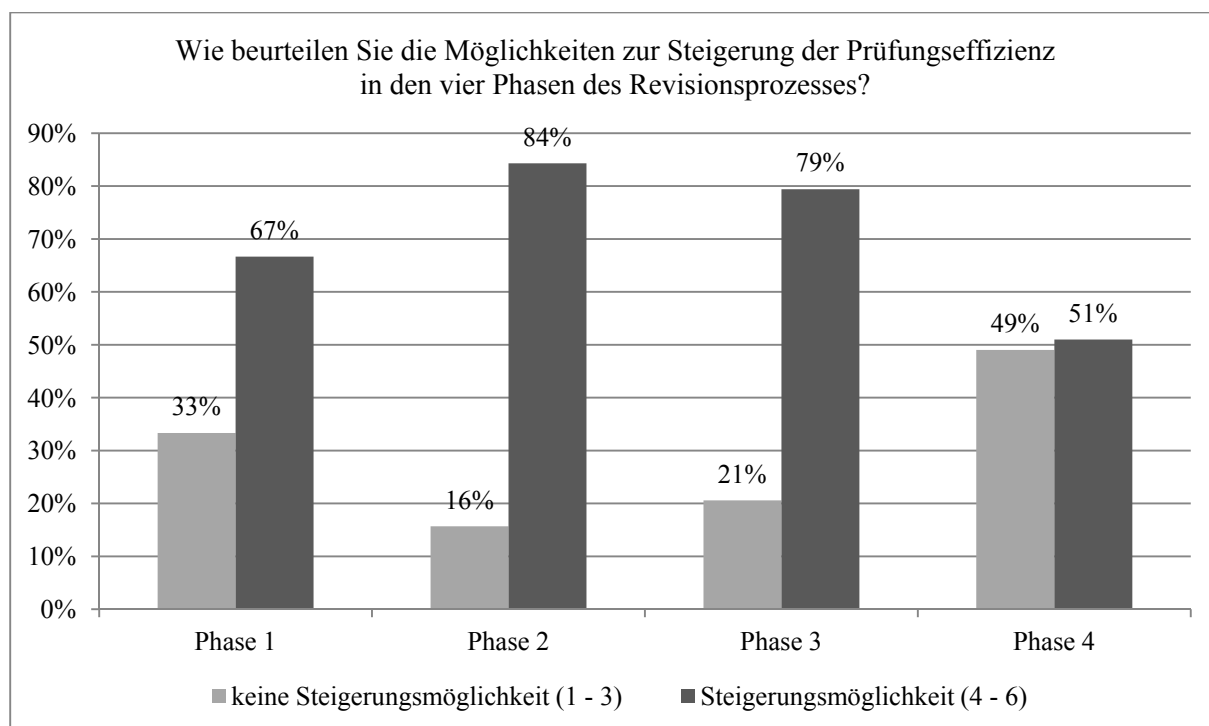


Abbildung 52: Steigerungsmöglichkeiten der Prüfungseffizienz in den vier Phasen des BRA Ansatzes

Aus der Tabelle 41 wird deutlich, dass in allen Phasen Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz gesehen werden, wobei sich die grösste Steigerungsmöglichkeit in der Phase 2 ergibt. 84 % sind der Meinung, dass hier eine Möglichkeit zur Steigerung der Prüfungseffizienz besteht. Die Phase 2 weist im Vergleich zu den anderen Phasen den höchsten Mittelwert von 4.51 bei einer Standardabweichung von 1.06 aus.

Nach der Phase 2 folgt die Phase 3 mit einem Mittelwert von 4.3. 48 % denken, dass eine grosse bis sehr grosse Steigerung der Prüfungseffizienz in der Phase 3 erzielt werden kann. 33 % der Wirtschaftsprüfer haben den Skalenwert 4 bezüglich der Steigerungsmöglichkeit in der Phase 1 angegeben, welcher 0.5 Punkte über dem Mittelwert der Skala liegt. Gemäss dem arithmetischen Mittel von 4.1 ist an dritter Stelle die Phase 1 hinsichtlich der Möglichkeit zur Steigerung der Prüfungseffizienz heranzuziehen. Die Phase 4, welche die Berichterstattung umfasst, scheint die ungeeignetste Phase für die Steigerung der Prüfungseffizienz zu sein.

Zusammenfassend hat die Umfrage ergeben, dass die meisten Prüfungsstunden in der Phase 3 aufgewendet werden und dass die Phase 2 die favorisierte Phase hinsichtlich der Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz darstellt. Die Priorisierung nach Prüfungsaufwand und nach der Möglichkeit zur Steigerung der Prüfungseffizienz ist in der Tabelle 42 wiedergegeben.

<b>Prioritäten nach Phasen des BRA Ansatzes</b>	<b>Prüfungsaufwand</b>	<b>Möglichkeit der Steigerung der Prüfungseffizienz</b>
Phase 1	3	3
Phase 2	2	1
Phase 3	1	2
Phase 4	4	4

*Tabelle 42: Priorisierung der Phasen*

Die Phasen 1 und 2 stellen somit hinsichtlich der zu erzielenden Reduktion an Prüfungsaufwand und der Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz die beiden bevorzugten Phasen dar. Die Phase 3 nimmt hinsichtlich der beiden erwähnten Punkte den dritten Platz ein. Am wenigsten Prüfungsstunden können bei der Phase 4 eingespart werden, da in dieser im Vergleich zu den anderen Phasen die wenigsten Prüfungsstunden anfallen. Zusätzlich eignet sich diese am wenigsten für die Steigerung der Prüfungseffizienz.

### 5.3.2.2 Prüfungshandlungen

Auf die Frage „Wie beurteilen Sie die Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei den folgenden Prüfungshandlungen?“ haben 97 bis 102 Teilnehmer geantwortet. Die Ergebnisse sind in der Tabelle 43 wiedergegeben. Hier zeigt die Spalte „AT pre“ die Anzahl Teilnehmer, welche pro Tabellenfrage teilgenommen haben. Die Spalte „AT post“ zeigt die Teilnehmeranzahl nach der Korrektur der fehlenden Werte.<sup>783</sup> Das arithmetische Mittel (AM) der Antwort zu den „Analytischen Prüfungshandlungen“ lag vor und nach der Korrektur bei 4.15. Es wurden vier Antworten zur Skala 4 hinzugefügt, um auf eine Teilnehmerzahl nach Korrektur (AT post) von 101 zu gelangen und um in der akzeptablen Toleranzgrenze von 1 % bei fehlenden Werten zu bleiben.

Prüfungshandlungen	1 = keine Steigerungsmöglichkeit 6 = sehr grosse Steigerungsmöglichkeit						AT pre	AT post	AM	Std
	1	2	3	4	5	6				
Analytische Prüfungshandlungen	2%	10%	11%	35%	34%	9%	97	101	4.15	1.19
Belegprüfung	7%	22%	25%	21%	18%	9%	102	102	3.47	1.41
Rechnerische Prüfung	10%	25%	23%	26%	9%	7%	102	102	3.20	1.36
Abstimmungs- und Übertragungsprüfung	9%	28%	25%	23%	10%	5%	102	102	3.11	1.3
Kritische Durchsicht	7%	23%	28%	25%	13%	5%	102	102	3.28	1.27
Aktenstudium	8%	37%	28%	19%	6%	3%	101	101	2.87	1.17
Befragung	5%	25%	23%	27%	17%	4%	102	102	3.38	1.26
Besichtigung	9%	29%	37%	17%	7%	2%	101	101	2.90	1.12
Beobachtung	8%	28%	29%	24%	9%	2%	102	102	3.03	1.17
Einholen von Drittbestätigungen	7%	25%	16%	20%	23%	9%	102	102	3.49	1.49

Tabelle 43: Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei Prüfungshandlungen

Die Umfrage hat kein eindeutiges Resultat ergeben. Von den zehn aufgeführten Prüfungshandlungen weist die analytische Prüfungshandlung einen Mittelwert von

<sup>783</sup> Zu weiteren Informationen zum Umgang mit fehlenden Werten siehe Kapitel 5.1.2.

4.15 und eine Standardabweichung von 1.19 auf. Diese Prüfungshandlung ist gemessen am Mittelwert die bevorzugteste für die Steigerung der Prüfungseffizienz, gefolgt von der Prüfungshandlung „Einholen von Drittbestätigungen“, gemessen am arithmetischen Mittel. Diese Antwort weist jedoch auch die grösste Standardabweichung von 1.49 auf. Das bedeutet, dass in etwa gleich viele Personen Möglichkeiten (52 %) erkennen wie jene, welche keine Möglichkeiten (48 %) für die Steigerung der Prüfungseffizienz sehen.

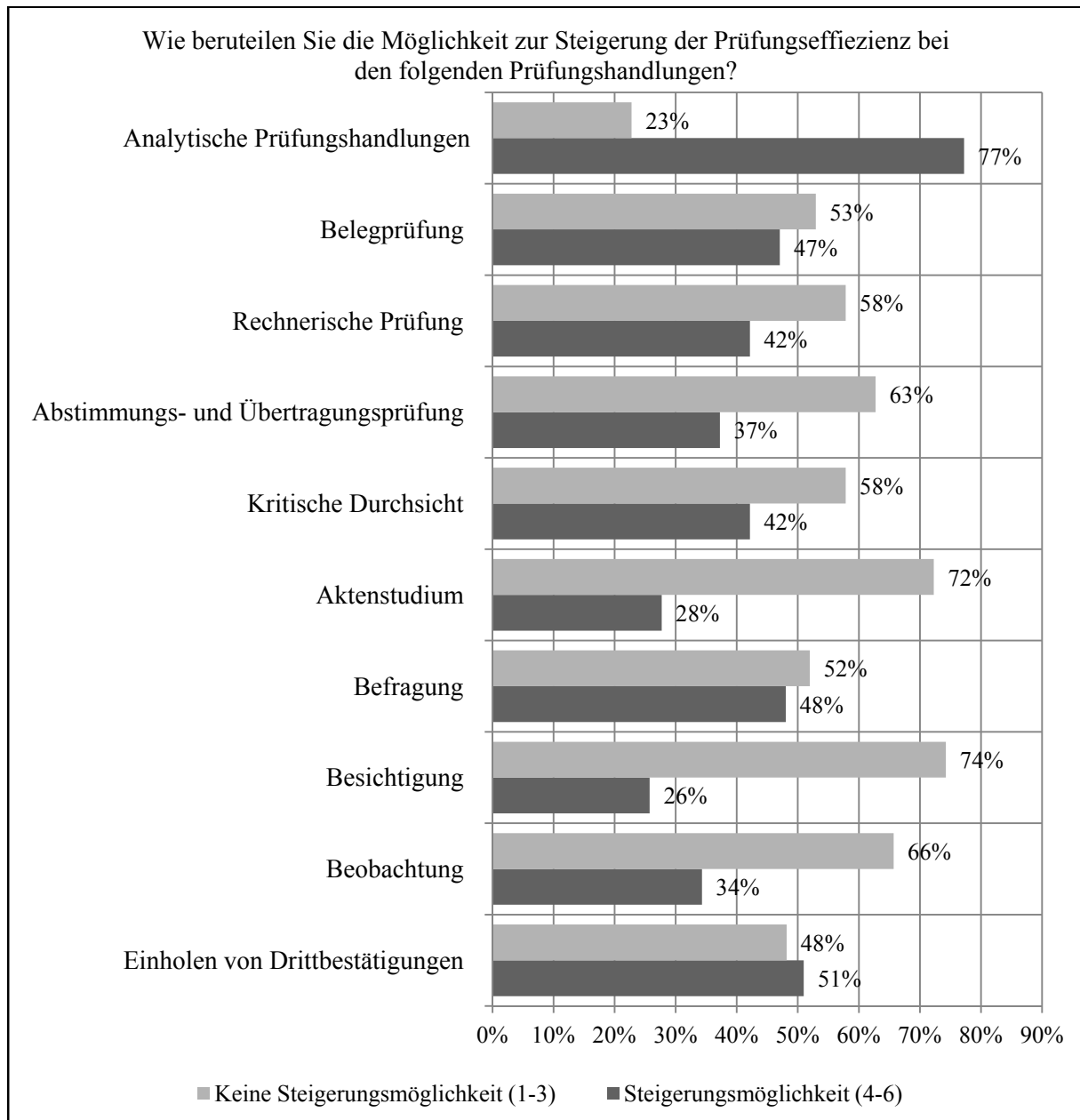


Abbildung 53: Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei Prüfungshandlungen

Die Prüfungshandlungen, Besichtigung und Beobachtung, welche beide einen Mittelwert von rund 3 und eine Standardabweichung von 1.12 resp. 1.17 ausweisen, scheinen die wenigsten Möglichkeiten für die Steigerung der Prüfungseffizienz zu bieten. Die Prüfungshandlung Aktenstudium kann in dieselbe Kategorie wie die beiden zuletzt erwähnten Prüfungshandlungen eingeordnet werden.

Die vier noch nicht angesprochenen Prüfungshandlungen – Rechnerische Prüfung, Abstimmungs- und Übertragungsprüfung, Kritische Durchsicht und Befragung – weisen einen Mittelwert aus, welcher sich zwischen 3.11 und 3.38 bewegt. Diese Resultate liegen sehr nahe am Skalenmittelwert.

Die Ausführungen zu den Möglichkeiten der Steigerung der Prüfungseffizienz bei ausgewählten Prüfungshandlungen sind in der Abbildung 53 grafisch zusammengefasst.

### 5.3.2.3 Interne und externe Ansatzpunkte<sup>784</sup>

Die Frage, ob die Prüfungseffizienz mit den in der Tabelle 44 aufgeführten Massnahmen<sup>785</sup> gesteigert werden kann, haben 99 resp. 100 Personen beantwortet. Da die Abweichung der fehlenden Werte in der Toleranzgrenze von 1 % liegt, wurde keine Anpassung vorgenommen.<sup>786</sup>

Massnahmen	1 = stimme nicht zu 6 = stimme zu						AT	AM	Std
	1	2	3	4	5	6			
Dreidimensionales Planungstool	6%	14%	21%	34%	19%	6%	100	3.64	1.27
Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz	8%	17%	27%	29%	14%	4%	99	3.36	1.26
Vierdimensionales integriertes Audit Tool	9%	21%	31%	28%	6%	4%	99	3.13	1.2
Revisionsdokumentation mit zusätzlichen Medien	14%	24%	20%	7%	22%	13%	100	3.38	1.67
Globales Intercompany-Abstimmungstool	1%	12%	11%	20%	33%	23%	100	4.41	1.33
Weltweit einheitlicher Kontenrahmen	13%	11%	8%	27%	25%	16%	100	3.88	1.6

Tabelle 44: Steigerungsmöglichkeiten mit internen und externen Ansatzpunkten

<sup>784</sup> Für weitere Informationen zu den internen und externen Ansatzpunkten siehe Kapitel 3.

<sup>785</sup> Für weitere Informationen zu diesen Massnahmen siehe Kapitel 3.1.

<sup>786</sup> Für weitere Informationen zum Umgang mit fehlenden Werten siehe Kapitel 5.1.2

Die ersten vier Ansatzpunkte (interne Ansatzpunkte) in der Tabelle 44 weisen jeweils einen arithmetischen Mittelwert unter 4.0 auf. Im Vergleich zu den in der Tabelle 44 zweitletzten aufgeführten, externen Ansatzpunkten ergeben die internen Ansatzpunkte ein tieferes arithmetisches Mittel. Daraus lässt sich schliessen, dass die externen Ansatzpunkte besser für die Steigerung der Prüfungseffizienz geeignet sind als die internen Ansatzpunkte. Dies ist deutlich in der Abbildung 54 zu erkennen.

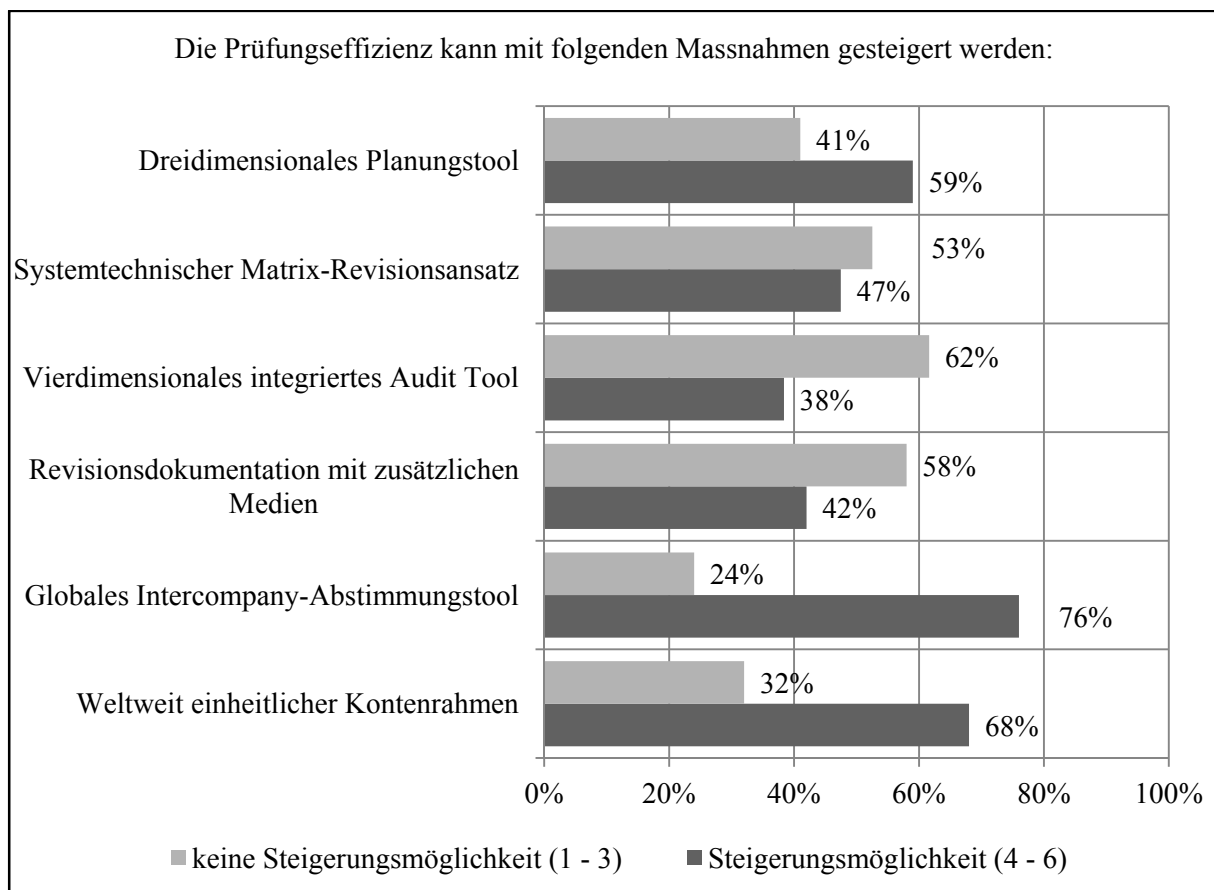


Abbildung 54: Steigerungsmöglichkeiten mit internen und externen Ansatzpunkten

Bei der Betrachtung der vier internen Ansatzpunkte ist festzustellen, dass 59 % der Befragten das dreidimensionale Planungstool für die Steigerung der Prüfungseffizienz als geeignet beurteilen. Das vierdimensionale integrierte Audit Tool wird von 62 % als ungeeignetster interner Ansatzpunkt für die Steigerung der Prüfungseffizienz eingeschätzt. Am zweit wenigsten geeignet für die Steigerung der Prüfungseffizienz ist gemäss 58 % der Befragten die Revisionsdokumentation mit zusätzlichen Medien. Es ist bei diesem internen Ansatzpunkt hervorzuheben, dass dieser die grösste Standardabweichung im Vergleich zu den anderen internen Ansatzpunkten aufweist. Die Standardabweichung beträgt 1.67. Die Verteilung der Ergebnisse aus der Umfrage zum

internen Ansatzpunkt der Revisionsdokumentation mit zusätzlichen Medien ist der Tabelle 44 zu entnehmen. Diese grosse Standardabweichung kommt daher, dass 38 % der Befragten auf die Skalenwerte 1 und 2 zurückgegriffen haben. Fast derselbe Anteil der Befragten (35 %) hat den Skalenwert 5 und 6 ausgewählt. Der systemtechnische Matrix-Revisionsansatz weist die zweittiefste Standardabweichung (1.26) neben jener des vierdimensionalen integrierten Audit Tools (1.2) auf. Dies bedeutet, dass die Ergebnisse sehr nahe um den Mittelwert verteilt sind. 53 % der Befragten sind der Meinung, dass der systemtechnische Matrix-Revisionsansatz keine geeignete Massnahme zur Steigerung der Prüfungseffizienz darstellt. Die anderen 47 % glauben, dass die Prüfungseffizienz mit dem Einsatz des systemtechnischen Matrix-Revisionsansatzes gesteigert werden kann.

Zusammenfassend heisst dies, dass die Mehrheit der Befragten der Meinung ist, dass die externen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz geeignet sind. 76 % befürworten den Einsatz eines globalen Intercompany-Abstimmungstools bezüglich der Steigerung der Prüfungseffizienz. 68 % gehen davon aus, dass ein weltweit einheitlicher Kontenrahmen die Steigerung der Prüfungseffizienz zur Folge hätte.

Aufgrund der Ergebnisse der Umfrage wird im folgenden Kapitel eine Zusammenfassung dieser gegeben. Zusätzlich wird die zweite und dritte Forschungsfrage beantwortet.

### 5.3.3 Prüfungseffizienz der Gegenwart

An der standardisierten Befragung haben 128 Personen teilgenommen, was ein Rücklauf von 50 % ergibt.<sup>787</sup> 102 Personen haben mehr als acht oder mehr Fragen beantwortet. 92 % dieser Personen arbeiten bei den BIG5 und 93 % waren zum Zeitpunkt der Umfrage als Manager oder in einer höheren Position tätig. Die Befragten verfügten im Durchschnitt über 12.2 Jahre Berufserfahrung und deren Durchschnittsalter betrug 38 Jahre. 92 % der Befragten hat das Diplom des dipl. Wirtschaftsprüfer zuletzt erworben.<sup>788</sup>

---

<sup>787</sup> Zur Berechnung des Rücklaufs siehe Tabelle 18.

<sup>788</sup> Für weitere Informationen zu den persönlichen Angaben der Teilnehmer siehe Kapitel 5.1.3.



Die Umfrage hat die Bedeutung der drei Einflussfaktoren, Kompetenz des Wirtschaftsprüfers, Prüfungskunde und Informationstechnologie, untersucht.

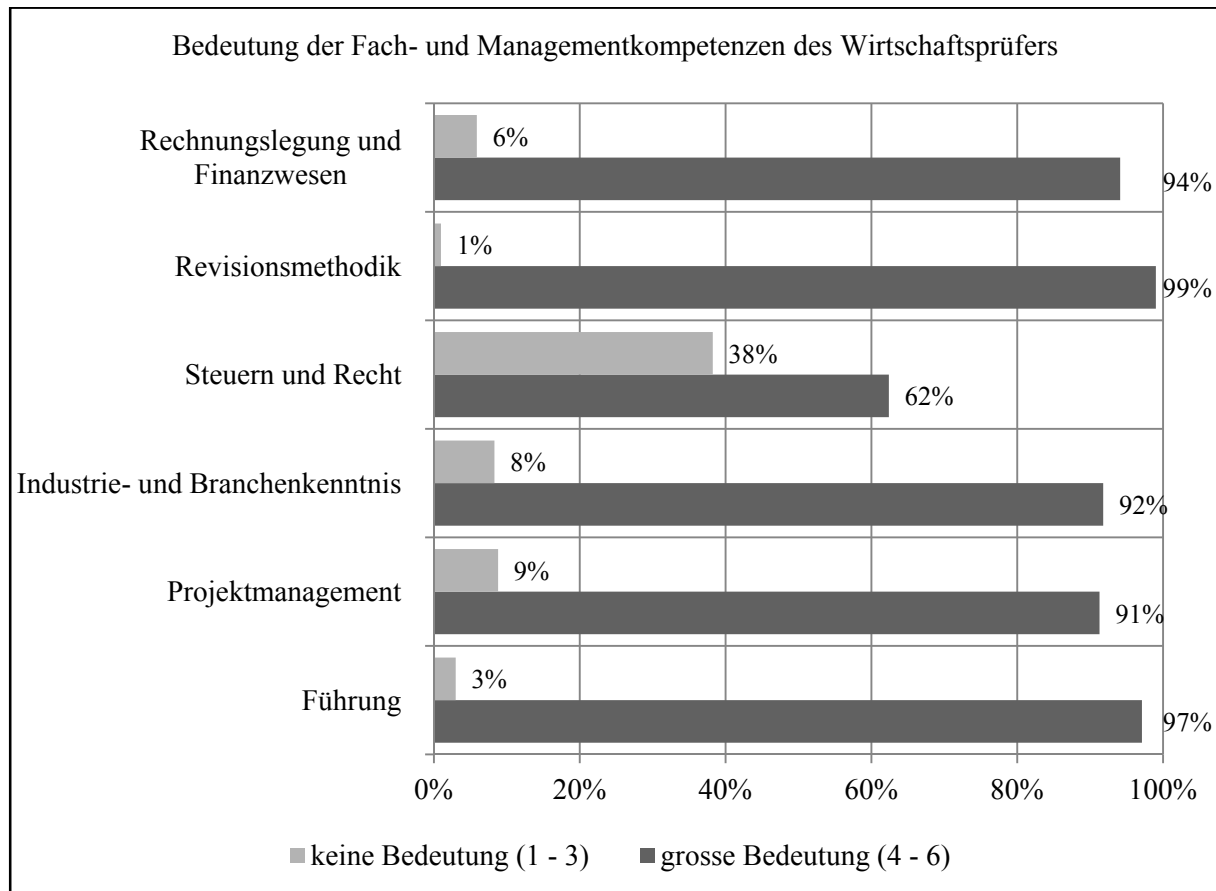


Abbildung 55: Bedeutung der Fach- und Managementkompetenzen des Wirtschaftsprüfers

Die Umfrage hat hinsichtlich der Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers ergeben, dass die Fach- und Managementkompetenzen von grosser Bedeutung sind (siehe Abbildung 55). Die Revisionsmethodik ist die wichtigste Kompetenz des Wirtschaftsprüfers, wenn es um die Beeinflussung der Prüfungseffizienz geht. Die Fachkompetenz auf dem Gebiet Steuern und Recht wird dabei als eher unwichtig beurteilt.

Die Abbildung 56 stellt die Resultate der Umfrage zur Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden zusammengefasst dar. Die Geschäftstätigkeit und -prozesse sowie die Unternehmensleitung spielen eine wichtige Rolle bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und auch die Industrie und das Umfeld des Prüfungskunden sind von bedeutender Relevanz, wenn es um die Beeinflussung der Prüfungseffizienz geht. Diese wird jedoch kaum von den Unternehmenszielen und -strategien und der Eigentumsverhältnisse des Prüfungskunden beeinflusst.

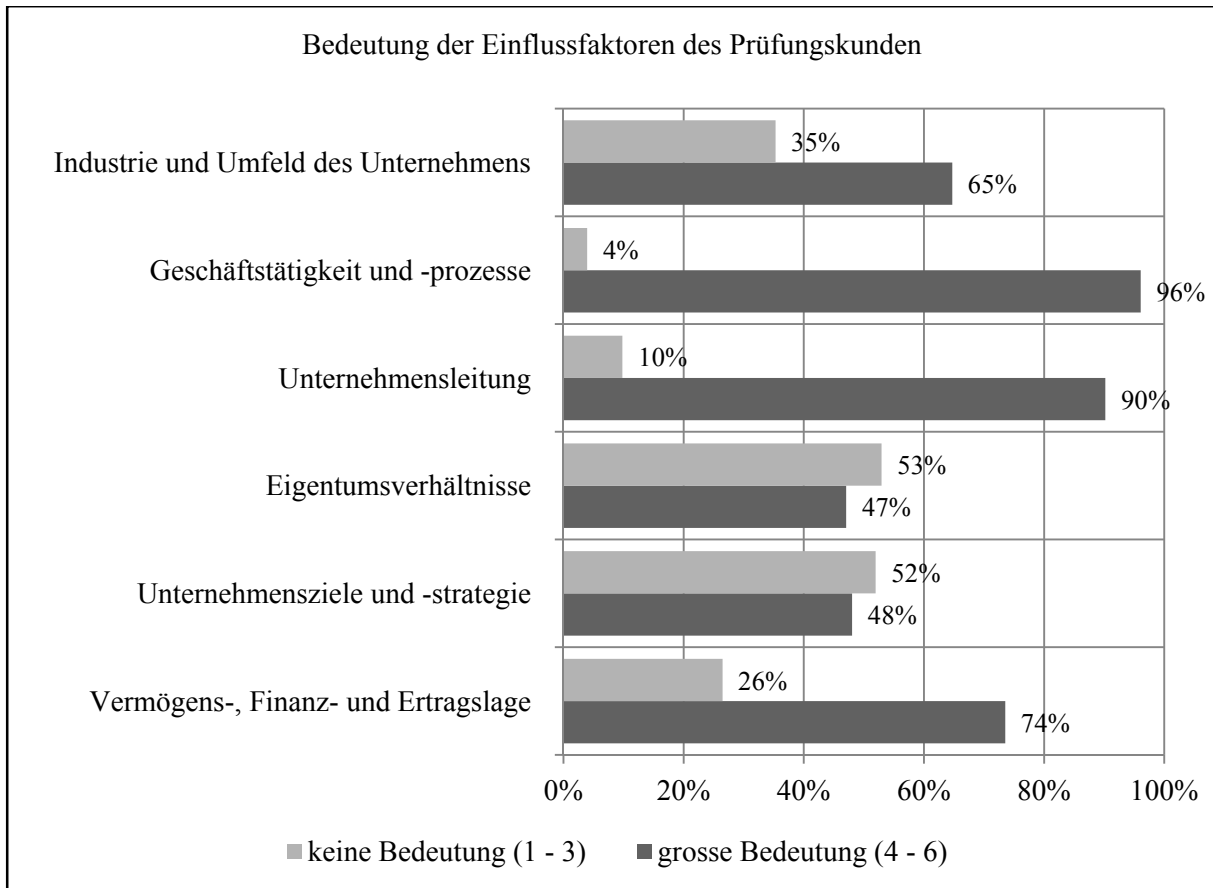


Abbildung 56: Bedeutung der Einflussfaktoren des Prüfungskunden

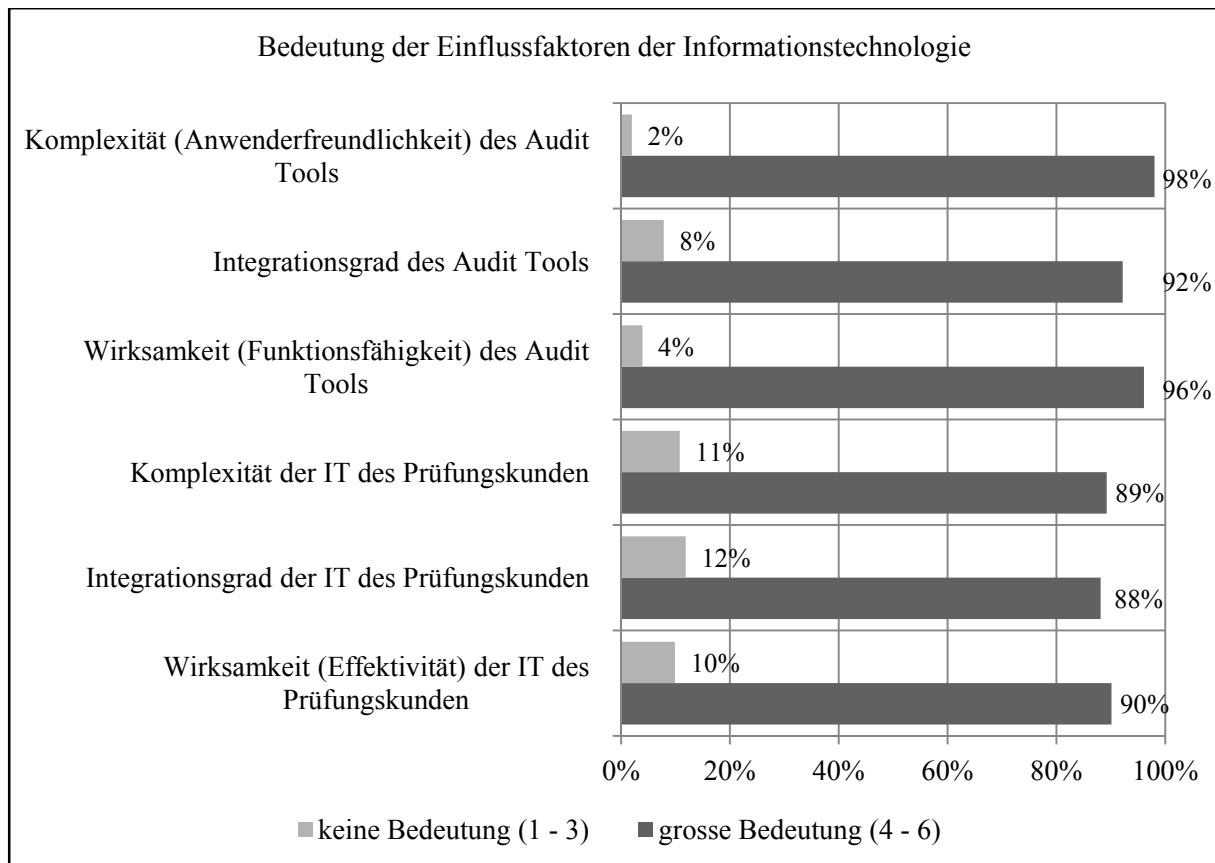


Abbildung 57: Bedeutung der Einflussfaktoren der Informationstechnologie

Der Einflussfaktor Informationstechnologie ist für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz von grosser Bedeutung, was in der Abbildung 57 zu erkennen ist. Die Effektivität, der Integrations- und Komplexitätsgrad des Audit Tools, welches der Wirtschaftsprüfer bei seiner Revisionstätigkeit einsetzt, hat eine sehr grosse Bedeutung bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Dasselbe gilt auch für die Informationstechnologie des Prüfungskunden.

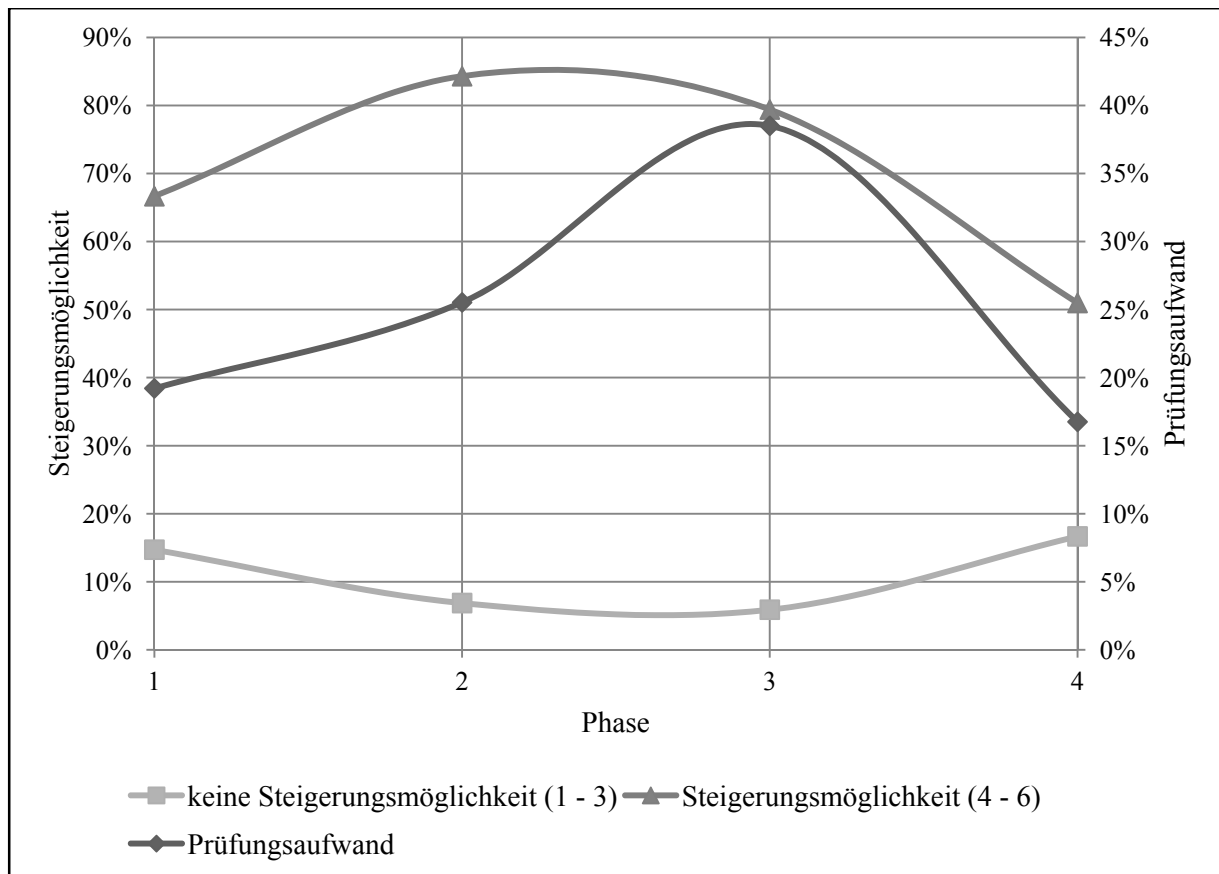


Abbildung 58: Prüfungsaufwand und Steigerungsmöglichkeiten

Die Umfrage hat ergeben, dass die Prüfungsaufwendungen in der Phase 3 im Verhältnis zu den anderen Phasen am grössten sind. In derselben Phase wird die Steigerungsmöglichkeit der Prüfungseffizienz als gross eingestuft. Die Einschätzung der Möglichkeit für die Steigerung der Prüfungseffizienz fällt in der Phase 2 leicht höher als in der Phase 3 aus. Die Phase 3 nimmt hinsichtlich des Prüfungsaufwandes und der Steigerungsmöglichkeit den dritten Platz ein. Die Phase 4 benötigt im Vergleich zu den anderen Phasen den geringsten Prüfungsaufwand und bietet die geringsten Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz. Diese Erläuterungen sind in der Abbildung 58 dargestellt. Der Fokus liegt deshalb auf den Phasen 2 und 3, weil bei diesen die höchsten Prüfungsaufwendungen anfallen und bei denen auch die meisten Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz gesehen werden.

Bei welchen Prüfungshandlungen, die in diesen beiden genannten Phasen durchgeführt werden, eine Steigerung der Prüfungseffizienz möglich ist, wurde ebenfalls untersucht. Es wurde festgestellt, dass hauptsächlich bei den analytischen Prüfungshandlungen eine grosse Steigerungsmöglichkeit der Prüfungseffizienz gesehen wird. Bei der Prüfungshandlung „Einholen von Drittbestätigungen“ fällt die Einschätzung der

Umfrage-Teilnehmer sehr knapp zugunsten von vorhandenen Steigerungsmöglichkeiten aus. Bei den anderen Prüfungshandlungen wird die Möglichkeit für die Steigerung der Prüfungseffizienz als gering eingestuft. Insbesondere die Prüfungshandlungen Besichtigung, Aktenstudium und Beobachtung scheinen sich für die Steigerung der Prüfungseffizienz nicht zu eignen.

Die Umfrage hat weiter ergeben, dass die Prüfungseffizienz in Zukunft an Bedeutung zunehmen wird. Die Abbildung 59 zeigt, dass die Mehrheit (70 %) der Befragten davon ausgeht, dass die Wichtigkeit der Prüfungseffizienz in den nächsten fünf Jahren zunehmen oder stark zunehmen wird. 13 % sind der Meinung, dass die Bedeutung der Prüfungseffizienz mindestens abnehmen wird und weitere 16 % denken, dass diesbezüglich keine Veränderung stattfinden wird.

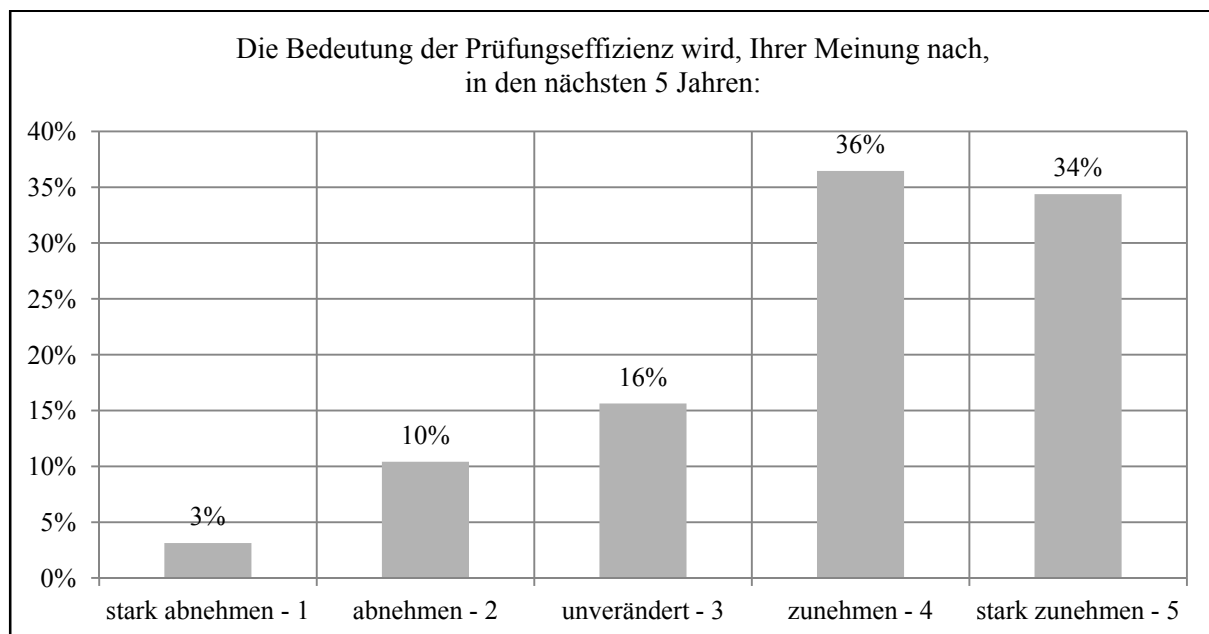


Abbildung 59: Bedeutung der Prüfungseffizienz in Zukunft

Dieses deutliche Ergebnis zeigt, dass die Empfehlungen, abgeleitet von den theoretischen Grundlagen und den Resultaten der empirischen Untersuchung hinsichtlich der Steigerung der Prüfungseffizienz, in Zukunft von Relevanz sein werden. Diese Empfehlungen werden nach der folgenden Zusammenfassung des gesamten Kapitels 5 gegeben.

## 5.4 Zusammenfassung

Das Ziel dieses Kapitels war es, die empirischen Nachweise für die Beantwortung der drei Forschungsfragen zu erbringen.

Auf der Basis der Dokumentenanalyse von Finanzberichten zehn ausgewählter SMI Unternehmungen und der BIG3 Unternehmen in der Schweiz wurde die erste Forschungsfrage *„Wie hat sich die Prüfungseffizienz in den Jahren 2006 bis 2010 auf dem Schweizer Prüfungsmarkt entwickelt?“* beantwortet. Das Resultat zeigt eine leichte Steigerung der Prüfungseffizienz über die ausgewählte Periode. Mit der standardisierten schriftlichen Befragung konnte dieses Resultat nicht unterstützt werden, da diese im Durchschnitt ergab, dass die Prüfungseffizienz in etwa unverändert blieb.

Zur Beantwortung der zweiten Forschungsfrage *„Wie wird die Prüfungseffizienz im Schweizer Prüfungsmarkt heute wahrgenommen?“* wurde eine standardisierte schriftliche Befragung gewählt. Zu Beginn wurde die Stichprobe beschrieben, wobei die Rücklaufquote, der Umgang mit fehlenden Werten, die persönlichen Angaben der Teilnehmer und die Repräsentativität der Umfrage erläutert wurden. Die Resultate zeigten, dass alle drei Einflussfaktoren, Kompetenz des Wirtschaftsprüfers, Prüfungskunde und Informationstechnologie, mit ihren Ausprägungen von grosser Bedeutung für die Prüfungseffizienz sind.

Zur Beantwortung der dritten Forschungsfrage *„Welche Ansatzpunkte sind zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu berücksichtigen?“* wurde dieselbe Methode wie für die Beantwortung der zweiten Forschungsfrage verwendet. Die Umfrage hat ergeben, dass Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz vor allem in der Phase 2 und 3 des BRA Ansatzes bestehen und diese gleichzeitig die Phasen sind, welche den meisten Prüfungsaufwand aufweisen. Zusätzlich konnte aufgezeigt werden, dass die beiden Prüfungshandlungen *„Analytische Prüfungshandlungen“* und *„Einholen von Drittbestätigungen“* am geeignetsten für die Steigerung der Prüfungseffizienz erscheinen. Bei den vorgeschlagenen Massnahmen zur Steigerung der Prüfungseffizienz wurden eindeutig die externen Ansatzpunkte, das globale Intercompany-Abstimmungstool und der weltweit einheitliche Kontenrahmen, bevorzugt.

Basierend auf den Erkenntnissen der durchgeführten empirischen Untersuchung werden im nächsten Kapitel die Empfehlungen formuliert. Die Empfehlungen werden

---

gemäss den Parteien strukturiert, welche durch die Einführung möglicher Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz betroffen wären.





## 6 Empfehlungen

### 6.1 Empfehlungen an regulatorische Organisationen

#### 6.1.1 Empfehlungen an IAASB

##### 6.1.1.1 Empfehlung zum ISA 230 (Audit Documentation)

Im Kapitel 3.2.2.1 wurden die Zielsetzungen und Vorschriften des ISA 230 erläutert. Die für die Revisionstätigkeit vorgeschlagenen zusätzlichen Dokumentationsmedien wie Ton-, Bild- und Filmaufnahmen werden vom ISA 230 nicht ausgeschlossen. Vielmehr wird in der Ziffer A3, im Abschnitt „*Applications and Other Explanatory Material*“ spezifiziert, dass die Revisionsdokumentation entweder auf Papier oder auf elektronischen oder anderen Medien erfolgen kann. Weiter werden in derselben Ziffer Beispiele von Revisionsdokumentationen wie Revisionsprogramme, Analysen, Memos, Checklisten etc. wiedergegeben. Obwohl einleitend die Ziffer explizit erwähnt, dass auch elektronische und andere Medien zur Revisionsdokumentation verwendet werden können, ist von den vorgeschlagenen zusätzlichen Dokumentationsmedien kein Beispiel gegeben.<sup>789</sup>

Die Umfrage hat ergeben, dass nur 42 % der Befragten eine Steigerungsmöglichkeit der Prüfungseffizienz mit zusätzlichen Dokumentationsmedien sehen.<sup>790</sup> Dieses Resultat könnte damit erklärt werden, dass die Befragten die Nachteile<sup>791</sup> dieser zusätzlichen Dokumentationsmedien stark gewichteten. Nichtsdestotrotz wurde bei den offenen Fragen der Umfrage mehrmals der hohe Dokumentationsaufwand erwähnt, welcher heute zu bewältigen sei. Aus diesem Grund wird für die weiteren Empfehlungen der Einsatz dieser zusätzlichen Dokumentationsmedien in Erwägung gezogen.

---

<sup>789</sup> Vgl. ISA 230.A3, IFAC (2009).

<sup>790</sup> Für weitere Informationen zu den Ergebnissen der Umfrage zu den möglichen Massnahmen zur Steigerung der Prüfungseffizienz siehe Kapitel 5.3.2.3.

<sup>791</sup> Für weitere Informationen zu den Vor- und Nachteilen dieser zusätzlichen Dokumentationsmedien siehe Kapitel 3.2.2.2.

Damit der Einsatz von zusätzlichen Dokumentationsmedien explizit auch vom IAASB<sup>792</sup> unterstützt und dies die Branche der Wirtschaftsprüfung auch klar und deutlich wahrnehmen würde, geht folgende Empfehlung an das IAASB hervor: Die Ziffer A3 des ISA 230 könnte einerseits durch Beispiele zusätzlicher Dokumentationsmedien ergänzt werden und andererseits könnte darauf hingewiesen werden, dass diese unter der Berücksichtigung der Prüfungseffektivität und -effizienz<sup>793</sup> zum Einsatz kommen sollen.

Die Ziffer A3 des ISA 230 ist nachstehend wiedergegeben und die empfehlenden Ergänzungen sind durch kursive Schrift hervorgehoben.<sup>794</sup>

A3. Audit documentation may be recorded on paper or by electronic or other means (*e.g. voice recording, picture recording or video*). Examples of audit documentation include:

- Audit programs.
- Analyses.
- Issues memoranda.
- Summaries of significant matters.
- Letter of confirmation and representation.
- Checklists.
- Correspondence (including e-mail) concerning significant matters.
- *Voice recorded meetings.*
- *Pictures of conditions.*
- *Videos of conditions, processes or activities.*

*The auditor evaluates the adequateness of the documentation media (e.g. paper, electronic or other media) with regard to audit effectiveness and efficiency of the content recorded.*

<sup>792</sup> Für weitere Informationen zum IAASB siehe Kapitel 2.2.2.1.2.

<sup>793</sup> Für weitere Informationen zum Zielkonflikt der Prüfungseffektivität und -effizienz siehe Kapitel 2.3.2.

<sup>794</sup> Vgl. ISA 230.A3, IFAC (2009).

The auditor may include abstracts or copies of the entity's records (for example, significant and specific contracts and agreements) as part of audit documentation. Audit documentation is not, however, a substitute for the entity's accounting records.<sup>795</sup>

#### 6.1.1.2 Empfehlung zum ISA 505 (*External Confirmation*)

Der ISA 505 zu „*External Confirmation*“ hat zum Zweck, Grundsätze und Erläuterungen zur Verwendung von Bestätigungen Dritter zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen in Übereinstimmung mit dem ISA 330 (*The auditor's responses to assessed risks*)<sup>796</sup> und dem ISA 501 (*Audit Evidence – Specific considerations for selected items*)<sup>797</sup> zu geben.<sup>798</sup> Damit sich die Revisionsstelle auf die Drittbestätigung, welche sie über das Intercompany Reconciliation Tool (ICRT)<sup>799</sup> erhalten würde, abstützen kann, müsste das Intercompany Reconciliation Tool von den ISA Unterstützung haben. Diese Dienstleistung kann das IFAC, respektive das IAASB, mit folgenden zwei Varianten erbringen:

1. Anpassung des bestehenden ISA 505 bezüglich des Einholens von Drittbestätigungen via des Intercompany Reconciliation Tools.
2. Neuen ISA 506 verfassen, zum Einholen von Drittbestätigungen via des Intercompany Reconciliation Tools.

Würde die Variante 1 (Anpassung des bestehenden ISA 505) gewählt werden, so könnte der Standard beispielsweise um vier weitere Ziffern (ISA 505.17 ff) ergänzt werden. Der Vorschlag lautet, dass der Abschnitt „*Requirements*“ (eingeschlossen sind

---

<sup>795</sup> Vgl. ISA 230.A3, IFAC (2009).

<sup>796</sup> Das Ziel des ISA 330 ist folgendes: „*The objective of the auditor is to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement, through designing and implementing appropriate responses to those risks*“ (vgl. ISA 330.3, IFAC (2009)).

<sup>797</sup> Das Ziel des ISA 501 ist folgendes: „*The objective of the auditor is to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the: (a) Existence and condition of inventory; (b) Completeness of litigation and claims involving the entity; and (c) Presentation and disclosure of segment information in accordance with the applicable financial reporting framework*“ (vgl. ISA 501.3, IFAC (2009)).

<sup>798</sup> Vgl. IFAC (2009).

<sup>799</sup> Für weitere Informationen zum globalen Intercompany-Abstimmungstool siehe Kapitel 3.3.1.

die Ziffern ISA 505.7 bis ISA 505.15) in „*Requirements for non-ICRT-Confirmations*“ umbenannt würde. Nach dem ISA 505.15 würde der neue Abschnitt „*Requirements for ICRT-Confirmations*“ eingefügt werden und damit die heutige Ziffer 16 zur neuen Ziffer 20 des angepassten ISA 505 werden. Folgende Ziffern würden dem neuen Abschnitt „*Requirements for ICRT-Confirmations*“ zugeordnet werden:

*ISA 505.16: A confirmation received via the Intercompany Reconciliation Tool is expected to provide reliable audit evidence.*

*ISA 505.17: The auditor evaluates the audit evidence received from the Intercompany Reconciliation Tool for the related assertion. The auditor performs this evaluation, which shall include:*

- *Identifying the total amount of significant line items covered.*
- *Calculating the total coverage of the confirmed balances compared to the total amount recognized.*
- *Considering the nature of the amount recognized.*

*ISA 505.18: The auditor needs to come to a conclusion on whether the audit evidence obtained is in accordance with ISA 330 and ISA 501.*

*ISA 505.19: If the audit evidence obtained from the Intercompany Reconciliation Tool is insufficient, the auditor has to obtain additional audit evidence from other or alternative audit procedures.*

Die vorgeschlagene zweite Variante würde die Verfassung eines ganz neuen ISA's voraussetzen, welcher wie folgt ausgestaltet sein könnte:

## **INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 506**

### **External Confirmation via the Intercompany Reconciliation Tool (ICRT)**

(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after DD.MM.YYYY)

#### **Introduction**

Scope of this ISA

1. *This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's use of external confirmation received via the global Intercompany Reconciliation Tool (ICRT). It does not address the topic of external confirmations not received via the ICRT, which is dealt within ISA 505.*

Effective Date

2. *This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after DD.MM.YYYY.*

#### **Objective**

3. *The objective of the auditor, when using external confirmation via the ICRT, is to obtain relevant and reliable audit evidence.*

#### **Definitions**

4. *For purposes of the ISA's the following terms have the meanings attributed below:*
  - a. *Global Intercompany Reconciliation Tool (ICRT) – The ICRT is the electronic tool that runs on XBRL and provides electronic audit evidence.*

*b. Global Intercompany Reconciliation Process – This process describes the data flow from the entity to the ICRT and back to the entity.*

### **Requirements**

- 5. A confirmation received via the ICRT is expected to provide reliable audit evidence. (Ref: Para A1)*
- 6. The auditor evaluates the audit evidence received from the ICRT for the related assertion. The auditor performs this evaluation, which shall include (Ref: Para A2):*
  - Identifying the total amount of significant line items covered.*
  - Calculating the total coverage of the confirmed balances compared to the total amount recognized.*
  - Considering the nature of the amount recognized.*
- 7. If the audit evidence obtained from the ICRT is insufficient, the auditor has to obtain additional audit evidence from other or alternative audit procedures (Ref: Para A3).*
- 8. The auditor documents the audit evidence received in accordance with ISA 230 (Ref: Para A4).*
- 9. The auditor's evaluation takes into account the audit evidence from the confirmation received via the ICRT and, if applicable, from other audit procedures.*
- 10. Finally, the auditor reaches a conclusion on whether the overall audit evidence obtained is in accordance with ISA 330 (Ref: Para A5).*

### **Application and Other Explanatory Material**

*A1. Confirmations via the ICRT are mainly performed for accounts receivables, accounts payables, cash, loans and debt balances. The ICRT can also be applied for other elements which are significant for the audited financial statements.*

*A2. In most of cases, the audit evidences received via the ICRT cover the following assertions:*

- *cash – existence, valuation*
- *accounts receivables – existence*
- *accounts payables – existence, completeness*
- *loans – existence*
- *debts – existence, completeness*
- *etc.*

*A3. The following alternative audit procedures can be performed if the auditor was unable to obtain sufficient audit evidence from the confirmation received via the ICRT:*

- *Auditor’s use of external non-ICRT confirmation procedures (ISA 505).*
- *See ISA 505.A18 for examples of alternative audit procedures for accounts receivables and accounts payables. The following alternative audit procedures could be used for:*
  - *cash – examining bank statements*
  - *loans – examining loan contracts and movements near year-end*
  - *debts – examining loan contracts and movements near year-end*
  - *etc.*
- *See ISA 505.A19 for the nature and extent of the alternative audit procedures.*

*A4. ISA 506 does not contain any specific documentation requirements. Therefore, the general audit documentation requirements as stated in ISA 230 are applicable for ISA 506.*

*A5. The auditor considers the audit evidence received from the test of controls (if combined audit approach was applied) and other analytical or substantive audit procedures (if substantive audit approach was applied). The cumulative audit evidence obtained for the related assertion is considered*

*in the evaluation of whether sufficient and reliable audit evidence has been obtained.*

Beide hier erläuterten Varianten (1. Ergänzung zum ISA 505 oder 2. Neuer ISA 506) scheinen praktikabel zu sein. Die Tabelle 45 gibt eine Aufstellung der Vor- und Nachteile der beiden erläuterten Möglichkeiten wieder.

Varianten für ICRT im ISA	Vorteile	Nachteile
Variante 1 (kombiniert mit ISA 505)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• externe Bestätigungen werden nur in einem Standard behandelt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISA 505 wird unübersichtlich</li> <li>• Vermischung der beiden grundlegend unterschiedlichen Vorgehensweisen zum Einholen von externen Bestätigungen (non-ICRT vs. ICRT)</li> </ul>
Variante 2 (neuer ISA 506)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• klare Trennung zwischen dem Einholen von externen Bestätigungen via ICRT und non-ICRT</li> <li>• ISA 505 wird durch das ICRT nicht tangiert und bleibt, wie bis anhin, gültig</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zusätzlich neuer Standard in den ISA</li> </ul>

Tabelle 45: Vor- und Nachteile der ISA-Varianten für das ICRT

Die Vor- und Nachteile der beiden Variante sind einander gegenüberzustellen und es ist abzuwägen, welcher Variante den Vorrang zu geben wäre. Deshalb ist die Empfehlung an das IAASB, den ISA 505 „*External Confirmation*“ anzupassen oder einen neuen Standard ISA 506 zu „*External Confirmation via the Intercompany Reconciliation Tool (ICRT)*“ zu verfassen.



### 6.1.2 Empfehlungen an IASB

Im Kapitel 3.3 (Externe Ansatzpunkte) wurden die beiden möglichen externen Ansatzpunkte, das globale Intercompany-Abstimmungstool und der weltweit einheitliche Kontenrahmen, vorgestellt. Die standardisierte schriftliche Befragung hat ergeben, dass sich diese beiden externen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz eignen.<sup>800</sup> Im Folgenden werden auf diesen Erkenntnissen die Empfehlungen an das IASB<sup>801</sup> formuliert.

Die beiden internationalen Rechnungslegungsstandards, USGAAP und IFRS, welche sich nicht allzu stark voneinander unterscheiden, haben beide eine unabdingbare Notwendigkeit; deren Überarbeitung, um dem Kapitalmarkt des 21. Jahrhunderts zu dienen und ihn auch zu schützen.<sup>802</sup> Die SEC (*U.S. Securities and Exchange Commission*) hatte angekündigt, dass sie ihre finale Entscheidung im Jahr 2011 bezüglich der Anerkennung der IFRS bekannt geben wird.<sup>803</sup> Diese Entscheidung wurde im Jahr 2011 nicht getroffen. Die SEC verkündete, dass dieser Entscheid im Jahr 2012 gefällt werden wird.<sup>804</sup> In der Zwischenzeit werden die Bemühungen zur Konvergenz zwischen den US und internationalen Standards mit verschiedenen vorgeschlagenen Anpassungen von USGAAP in den kommenden Monaten vorangetrieben.<sup>805</sup> In dieser Ankündigung der SEC hat diese auch festgehalten, dass ein einziger globaler Rechnungslegungsstandard im Interesse der Investoren und mit der Zielsetzung der SEC, Investoren zu schützen und den Zugang zu Kapitalmarktinformationen zu erleichtern, in Übereinstimmung ist. Des Weiteren ist die SEC der Meinung, dass die IFRS für diese Rolle am besten geeignet sind. Sie hält weiter fest, dass, unabhängig davon, wie ein einziger global anzuwendender Rechnungslegungsstandard entwickelt wird, dieser folgende Vorteile mit sich bringen würde:

- erhöhte Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen,
- verbesserte Möglichkeiten, um global Kapital zu beschaffen,

---

<sup>800</sup> Für weitere Informationen zu den Umfrageergebnissen siehe Kapitel 5.3.2.3 (Interne und externe Ansatzpunkte).

<sup>801</sup> Für weitere Informationen zum IASB siehe Kapitel 3.3.2.2.

<sup>802</sup> Vgl. Miller, Bahnson (2009), S. 18.

<sup>803</sup> Vgl. Wright, Hobbs (2010), S. 17.

<sup>804</sup> Vgl. SEC (2011).

<sup>805</sup> Vgl. Wright, Hobbs (2010), S. 17.

- erhöhte Konkurrenz für börsenkotierte Unternehmen über die Börsengrenzen hinweg,
- reduzierte Kapitalkosten und bessere Kapitalallokation,
- erhöhtes Wachstum der globalen Wirtschaft.

Es scheint, dass die SEC sehr stark daran interessiert ist, einen globalen Rechnungslegungsstandard zu entwickeln und dass für die Zielerreichung das IASB am besten positioniert ist. Im Moment strebt diese deshalb eine Konvergenz zwischen dem FASB und dem IASB an. Wird weiter in diese Richtung gegangen, so ist frühestens mit einer Übernahme der IFRS, für im öffentlichen Interesse stehende Firmen in den USA, im Jahr 2015 zu rechnen.<sup>806</sup> Im Mai 2011 hat die SEC ein *Staff Paper* publiziert, welches eine mögliche Methode zur Integration der IFRS in das US-Berichterstattungssystem untersucht. Dieses Dokument diskutiert die mögliche Überleitungsmethode, die Rolle der SEC und des FASB und die möglichen Vor- und Nachteile dieser Überleitungsmethode.<sup>807</sup>

Aufgrund der Unterstützung, welche das IASB von der SEC genießt, ist zu empfehlen, dass das IASB seine internationale Rolle weiter stärkt und seine Vorteile zur Eignung der Entwicklung eines weltweit einheitlichen Rechnungslegungsstandards hervorhebt. Hinzukommt die Empfehlung an das IASB, im Konvergenzprozess zusammen mit dem FASB, so zu agieren, dass das Ziel eines weltweit einheitlichen Rechnungslegungsstandards realisiert werden kann. Je nachdem, welches Gremium sich auf internationaler Ebene als die führende Körperschaft<sup>808</sup> heraus kristallisiert, hätte dieses anschliessend die Aufgabe, auch die *WI-Taxonomy*<sup>809</sup> des weltweit einheitlichen Kontenrahmens (siehe Kapitel 3.3.2) zu erstellen und zur Verfügung zu stellen. Dies analog dazu, wie es heute schon das IASB mit der *IFRS-Taxonomy* und das FASB mit der *USGAAP-Taxonomy* tun.<sup>810</sup> Damit würde die systemtechnische Grundlage für einen weltweit einheitlichen Kontenrahmen geschaffen.

---

<sup>806</sup> Vgl. SEC (2010), S. 1 – 2.

<sup>807</sup> Vgl. PwC (2011).

<sup>808</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 3.3.1.2 und Kapitel 3.3.2.2.

<sup>809</sup> Für weitere Informationen zur *WI-Taxonomy* siehe Kapitel 3.3.2.3.

<sup>810</sup> Vgl. Flickinger (2009), S. 48 – 49.

Beim *Enforcement*-Prozess zur Initiierung und Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses würde ebenfalls eine einzige Instanz auf internationaler Ebene benötigt, welche den Prozess anstösst und entsprechende Vorgaben erlässt (siehe Kapitel 3.3.1.2). Wie bei der Zielsetzung eines globalen Rechnungslegungsstandards gibt es auch bei der Zielsetzung eines globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses auf internationaler Ebene verschiedene Möglichkeiten. Es ist zu empfehlen, dass die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses parallel mit jener des globalen Rechnungslegungsstandards und damit verbunden mit dem weltweit einheitlichen Kontenrahmen geschieht. Eine gemeinsame Einführung hätte folgende Vorteile:

- Beide „Neuerungen“ zusammen würden als Gesamtneuerung wahrgenommen werden und es würde eine Staffelung vermieden.
- Die ERP-Systeme, welche mit XBRL kompatibel sind, müssten beide Lösungen integriert<sup>811</sup> anbieten.
- Der Aufwand für die Einführung und Implementierung entstünde nur ein Mal.

Folglich müsste die *ICRT-Taxonomy*<sup>812</sup> auf internationaler Ebene von demjenigen Gremium ins Leben gerufen werden, welches auch den globalen Rechnungslegungsstandard bestimmen würde. Damit könnte um den Kern, die *ICRT-Taxonomy*, herum das globale Intercompany-Abstimmungstools und der dazugehörige Abstimmungsprozess aufgebaut werden.

Für die Realisierung beider externer Ansatzpunkte wäre eine einzige Instanz notwendig, welche auf internationaler Ebene Bestimmungen zur Rechnungslegung und andere mit dem Berichterstattungsprozesses<sup>813</sup> verbundene Vorschriften erlassen und vollstrecken könnte. Nicht nur auf organisatorischer oder politischer Ebene ist Einheitlichkeit gefordert, sondern auch auf technischer Ebene ist die Standardisierung auf XBRL erstrebenswert und erwartet entsprechende Unterstützung von diesem internationalen Gremium.

---

<sup>811</sup> In Anlehnung an das Umfrageergebnis, der Wichtigkeit des Integrationsgrades der Informationstechnologie hinsichtlich der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Siehe Kapitel 2.3.4.3 und Kapitel 5.3.1.3.

<sup>812</sup> Für weitere Informationen zur *ICRT-Taxonomy* siehe Kapitel 3.3.1.3.

<sup>813</sup> Für weitere Informationen zum Berichterstattungsprozess siehe Kapitel 3.3.2.1.

### 6.1.3 Empfehlungen an Revisions- und Börsenaufsichten und nationale Börsen

Nicht nur das IAASB<sup>814</sup>, IASB, FASB oder die SEC sind Gremien, welche bei einem *Enforcement*-Prozess, einerseits zur Erlangung eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens und andererseits auch bei der Mitgestaltung und Einführung eines globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses, mitwirken müssten. Europäische, nationale und lokale Gremien müssten ebenso in den *Enforcement*-Prozess involviert werden (siehe Kapitel 3.3.2.2 und Abbildung 14).

Wie diese Gremien in den *Enforcement*-Prozess zur Umsetzung der beiden externen Ansatzpunkte involviert sein könnten, könnte grundsätzlich gemäss dem heutigen Ablauf beim *Enforcement* der bestehenden internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS und UGAAP) erfolgen.

Es wird empfohlen gemäss Abbildung 14 den *Enforcement*-Prozess<sup>815</sup> bei der Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses, bezogen auf die Gremien in Europa und insbesondere in der Schweiz, in Betracht zu ziehen. Es würde sich um einen Top-Down-Ansatz handeln. Beginnend auf internationaler Ebene über die europäischen Gremien bis zu den nationalen Aufsichtsbehörden wäre Unterstützung für die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses und des ICRT's gefordert. Entsprechend müsste die FINMA sicherstellen, dass die SIX Ressourcen und Know-how für den Aufbau, die Einführung und die Überwachung der Plattform ICRT.CH mobilisiert und dass diese gemäss den bestehenden und noch zu entwickelnden internationalen Richtlinien betrieben würde. Die SIX wäre für die Überwachung der zeitgerechten Übermittlung der von den börsenkotierten und anderen grossen, nicht börsenkotierten Unternehmen erstellten *Instance Documents* in das ICRT.CH verantwortlich.<sup>816</sup>

---

<sup>814</sup> Für weitere Informationen zum IAASB siehe Kapitel 2.2.2.1.2.

<sup>815</sup> Für weitere Informationen zur organisatorischen Umsetzung siehe Kapitel 3.3.1.2.

<sup>816</sup> Für weitere Informationen zum globalen Intercompany-Abstimmungsprozess siehe Kapitel 3.3.1.

Des Weiteren wäre die SIX, als Betreiberin von ICRT.CH, für die Klärung entsprechender rechtlicher Belange<sup>817</sup> und sicherheitstechnischer Fragen zuständig. Beide Aspekte, jene des rechtlichen und der systemtechnischen Sicherheit müssten nicht nur national, sondern auch international festgelegt und aufeinander abgestimmt werden.

Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde hätte dabei in ihrer Funktion als Aufsichtsbehörde die Aufgabe sicherzustellen, dass die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Prüfungsbereich, in welchem das geprüfte Unternehmen den globalen Intercompany-Abstimmungsprozess nutzt, die internationalen Vorgaben zur Prüfungsdurchführung (siehe angepasster ISA 505 oder neuer ISA 506 in Kapitel 6.1) entsprechend anwenden würde.<sup>818</sup> Folglich würde es in die Aufgabe des Wirtschaftsprüfers wie auch schon „vor der Existenz eines ICRT’s“ sein, Verständnis über die Systeme und Prozesse des geprüften Unternehmens<sup>819</sup> sowie hinreichende Prüfungsnachweise für die Abgabe eines Prüfungsurteils zur Jahresrechnung zu erlangen.<sup>820</sup>

---

<sup>817</sup> Die Systeme beispielsweise für die Abwicklung von Wertpapiergeschäften haben sich in den vergangenen zehn Jahren rasch entwickelt. Die rechtlichen Grundlagen dieser Systeme haben mit dieser nicht Schritt gehalten. So ist der schweizerische Entwurf zu einem Bucheffektengesetz ein Versuch, diese Systeme mit einem verlässlichen, kohärenten und transparenten rechtlichen Fundament zu untermauern. Dabei müsste dem Zusammenspiel zwischen der Rechtsordnung und der Systeme besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden, denn grenzüberschreitende Verwahrungsverhältnisse sind heute die Regel und nicht die Ausnahme (vgl. Kuhn (2006)). In Anlehnung an diese Ausführungen wäre auch für den globalen Intercompany-Abstimmungsprozess eine entsprechende Rechtsgrundlage zu schaffen.

<sup>818</sup> In Anlehnung an das Vorwort der IFRS, welches festhält, dass die ISA's im Hinblick auf die Prüfung einer Jahresrechnung durch einen Wirtschaftsprüfer verfasst wurden. Die ISA's sollen bei der Prüfung von Jahresrechnung Anwendung finden und gemäss den Umständen umgesetzt werden (vgl. Preface.9, IFAC (2009)).

<sup>819</sup> In Anlehnung an ISA 315 (vgl. IFAC (2009)).

<sup>820</sup> In Anlehnung an ISA 230 und ISA 330 (vgl. IFAC (2009)).

## 6.2 Empfehlungen an Unternehmen

### 6.2.1 Empfehlungen an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die Umfrage hat ergeben, dass die Kompetenz des Wirtschaftsprüfers eine wichtige Rolle bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz spielt. Die beiden Fachkompetenzen Revisionsmethodik und Rechnungslegung und Finanzwesen erhielten eine deutliche Zustimmung bezüglich ihrer Bedeutung für die Prüfungseffizienz. Es wird den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften deshalb empfohlen, insbesondere diese beiden Kompetenzen der Wirtschaftsprüfer zu fördern und in diese zu investieren. Hinsichtlich der Managementkompetenzen waren zum Zeitpunkt der Umfrage mehr als zwei Drittel der Befragten der Meinung, dass das Industrie- und Branchenwissens (66 %) und die Kompetenz des Projektmanagements (74 %) des Wirtschaftsprüfers von grosser oder sehr grosser Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz sind. Gut drei Viertel (76 %) der Befragten erachten die Führungskompetenz als wichtig (grosse oder sehr grosse Bedeutung) bezüglich der Beeinflussung der Prüfungseffizienz.<sup>821</sup> Es wird den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften empfohlen, die Wirtschaftsprüfer bei der Entwicklung der drei genannten Managementkompetenzen zu unterstützen und zu fördern.

Die zwei wichtigen Einflussfaktoren des Prüfungskunden sind die Geschäftstätigkeit/-prozesse und die Unternehmensleitung des Prüfungskunden.<sup>822</sup> Ein ausserordentlich gutes Verständnis der Geschäftstätigkeit und der Prozesse des Prüfungskunden unterstützt den Wirtschaftsprüfer bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz. Ebenso begünstigt dies eine enge Zusammenarbeit mit der Unternehmensleitung, welche das Verständnis über die Zielsetzung und Tätigkeit der Unternehmensleitung fördert. Den Wirtschaftsprüfern ist empfohlen, sich ein gutes Verständnis über die Geschäftstätigkeit und die Prozesse des Prüfungskunden anzueignen und eine enge Zusammenarbeit mit der Unternehmensleitung<sup>823</sup> zu pflegen.

---

<sup>821</sup> Für weitere Informationen zu den Umfrageergebnissen hinsichtlich des Einflussfaktors „Kompetenz des Wirtschaftsprüfers“ siehe Kapitel 2.3.4.1 und 5.3.1.1.

<sup>822</sup> Für weitere Informationen zu den Umfrageergebnissen hinsichtlich des Einflussfaktors „Prüfungskunde“ siehe Kapitel 2.3.4.2 und o.

<sup>823</sup> Der Prüfer hat zu bestimmen, mit wem er über wesentliche Sachverhalte aus der Prüfung kommuniziert (vgl. ISA 260, IFAC (2009) und PS 260, Treuhand-Kammer (2010)).

Die möglichen internen Ansatzpunkte<sup>824</sup> zur effizienten Umsetzung des BRA Ansatzes eignen sich gemäss der Umfrage nicht zur Steigerung der Prüfungseffizienz. Ausser das dreidimensionale Planungstool wurde von der Mehrheit (59 %) der Befragten keines als geeignet für die Steigerung der Prüfungseffizienz erachtet. Die Umfrage hat hinsichtlich des Einflussfaktors Informationstechnologie ergeben, dass der Integrationsgrad, die Komplexität und Wirksamkeit des Audit Tools eine grosse Rolle bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz spielen.<sup>825</sup> Deshalb wird den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften empfohlen ein dreidimensionales Audit Tool zu entwickeln, welches die genannten Einflussfaktoren der Informationstechnologie berücksichtigt.

Die technische Entwicklung dieses dreidimensionalen Audit Tools könnte von jeder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst (*Inhouse*) durchgeführt werden oder aber diese könnten den Auftrag an ein Softwareentwicklungsunternehmen (siehe Kapitel 6.2.3 Empfehlungen an IT-Unternehmen) vergeben. Welche der beiden Varianten zu bevorzugen ist, wäre abzuwägen. Nachdem dieses dreidimensionale Planungstool entwickelt ist, sind den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eine raschmögliche Einführung und der Einsatz dieses Tools zu empfehlen.

Von der Empfehlung der Entwicklung des systemtechnischen Matrix-Revisionsansatzes (siehe Kapitel 3.2.2.1) und des vierdimensionalen integrierten Audit Tools (siehe Kapitel 3.2.3) ist abzusehen. Die Umfrage hat ergeben, dass diese beiden Massnahmen nicht für die Steigerung der Prüfungseffizienz geeignet sind.<sup>826</sup> Für die Weiterentwicklung der bestehenden Audit Tools ist zu empfehlen, dass die genannten drei Einflussfaktoren der Informationstechnologie<sup>827</sup> stets zu berücksichtigen und zu verbessern sind.

Der Einsatz zusätzlicher Dokumentationsmedien (Ton-, Bild- oder Filmaufnahmen) würde gemäss den Umfrageresultaten keine grosse Steigerung hinsichtlich der

---

<sup>824</sup> Für weitere Informationen zu den internen Ansatzpunkten siehe Kapitel 3.2.

<sup>825</sup> Für weitere Informationen zu den Umfrageergebnissen des Einflussfaktors „Informationstechnologie“ und der Ansatzpunkte siehe Kapitel 5.3.1.3 und 5.3.2.3.

<sup>826</sup> Für weitere Informationen zu diesen Umfrageergebnissen siehe Kapitel 5.3.2.3.

<sup>827</sup> Für weitere Informationen zu diesen Einflussfaktoren siehe Kapitel 2.3.4.3. Die Umfrageergebnisse zum Einflussfaktor der Informationstechnologie sind im Kapitel 5.3.1.3 wiedergegeben.

Prüfungseffizienz mit sich bringen (siehe Kapitel 5.3.2.3).<sup>828</sup> Ein spezifischer Einsatz bei ausgewählten Revisionstätigkeiten gemäss den Ausführungen des Kapitels 3.2.2.2 könnte dennoch in Erwägung gezogen werden. Folgende Einsatzmöglichkeiten, bei welchen die Nachteile (siehe Tabelle 10) in Kauf genommen werden könnten, sind vom Wirtschaftsprüfer zu bedenken:

- Die Dokumentationsmedien, Ton- und Filmaufnahme, finden in Revisionsgebieten ihren Einsatz, bei welchen ein Review nicht notwendig ist und eine vollständige Aufnahme erwünscht ist.<sup>829</sup>
- Die Bildaufnahme erweist sich als ein adäquates zusätzliches Dokumentationsmedium, welches jedoch keine direkte Zeitersparnis hervorbringt, sondern als Ergänzung zur bestehenden Dokumentation in Protokollform agieren kann.<sup>830</sup>

Mit dem Einsatz von zusätzlichen Dokumentationsmedien (Ton-, Bild- oder Filmaufnahmen) könnte sofort begonnen werden, da diese Medien schon existieren. Dafür müssten die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften diese Medien für deren Einsatz den Revisionsteams zur Verfügung stellen. Des Weiteren müssten interne Richtlinien erfasst werden, welche Anleitung für das Verwenden dieser Dokumentationsmedien vorgeben, sodass die heute bestehenden ISA's<sup>831</sup> stets eingehalten würden.

Aus der Umfrage ging weiter hervor, dass sich die Phasen 2 und 3 am besten für die Steigerung der Prüfungseffizienz eignen (siehe Kapitel 5.3.2.1). Es wird den Wirtschaftsprüfern empfohlen, anwenderfreundliche, integrierte und funktionsfähige Audit

---

<sup>828</sup> Für weitere Informationen zu diesen Umfrageergebnissen siehe Kapitel 5.3.2.3.

<sup>829</sup> Dies wäre bei Revisionshandlungen möglich, die keinen Review erfordern oder bei welchen der Review parallel zur Durchführung der Prüfungshandlung stattfindet. Dies könnte bei Meetings innerhalb des Revisionsteams, bei welchen das ganze Revisionsteam anwesend ist oder bei Kundenmeetings, an welchen der verantwortliche Partner und Manager des Mandates teilnehmen, der Fall sein.

<sup>830</sup> Der Einsatz von Bildmaterial könnte die heutige Dokumentation in Form von Niederschriften ergänzen, bei der Illustration hilfreich sein und damit möglicherweise ihren Beitrag zur Audit Qualität (Audit Effektivität) leisten.

<sup>831</sup> Insbesondere der ISA 230 müsste eingehalten werden. Siehe Kapitel 3.2.2.1 und Kapitel 6.1.1.1.



Tools<sup>832</sup> zu entwickeln, welche bei der Durchführung der Phasen 2 und 3 des BRA Ansatzes eingesetzt werden können.

Die Umfrageresultate zeigen zusätzlich, dass bei den analytischen Prüfungshandlungen und dem Einholen von Drittbestätigungen Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bestehen.<sup>833</sup> Es wird den Wirtschaftsprüfern empfohlen, insbesondere bei diesen beiden Prüfungshandlungen weitere Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz zu identifizieren. Ein möglicher Ansatzpunkt bei der Prüfungshandlung „Einholen von Drittbestätigungen“ könnte das globale Intercompany-Abstimmungstool bieten. Die Umfrage hat ergeben, dass sich dieses und der weltweit einheitliche Kontenrahmen zur Steigerung der Prüfungseffizienz eignen würden (siehe Kapitel 5.3.2.3).

Damit diese beiden externen Ansatzpunkte (globales Intercompany-Abstimmungstool und weltweit einheitlicher Kontenrahmen) in Zukunft in der Realität umgesetzt werden, bräuchte es auch das Mitwirken der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Diese beiden externen Ansatzpunkte wären auf der technologischen Basis von XBRL aufgebaut, weshalb die grundsätzliche Unterstützung von XBRL seitens der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gefordert wäre. Diese Unterstützung könnte ein Wirtschaftsprüfungsunternehmen einerseits leisten, indem es der nationalen Jurisdiktion (in der Schweiz zur XII-Jurisdiktion XBRL CH)<sup>834</sup> beitrifft oder andererseits selbst sich mit dem Thema XBRL auseinandersetzt und entsprechend Projekte und Veranstaltungen mit internen und externen Interessensgruppen durchführt. Deshalb wird den Wirtschaftsprüfungsunternehmen empfohlen, dem Verein XBRL CH beizutreten und sich mit dem Thema XBRL aktiv zu beschäftigen. Durch den Beitritt zur Vereinigung XBRL CH könnten diese Einfluss auf die Schweizer *OR-Taxonomy*<sup>835</sup> nehmen und von Informationen rund um XBRL profitieren.

---

<sup>832</sup> Für weitere Informationen zu den Einflussfaktoren der Informationstechnologie siehe Kapitel 2.3.4.3. Für weitere Informationen zu den Ergebnissen der Umfrage hinsichtlich der Einflussfaktoren der Audit Tools siehe Kapitel 5.3.1.3.

<sup>833</sup> Für weitere Informationen zu diesen Umfrageergebnissen siehe Kapitel 5.3.2.2.

<sup>834</sup> PwC und KPMG sind schon Mitglied von XBRL CH (<http://www.xbrl-ch.ch/about>, 23.12.2011).

<sup>835</sup> Die publizierten OR Taxonomien sind auf folgender Homepage abzurufen: <http://www.xbrl-ch.ch/taxonomy/old> (02.01.2012).

Daran anknüpfend, ist die Empfehlung abzugeben, dass die Kompatibilität der Revisionstools mit XBRL bei deren Weiter- oder Neuentwicklung zu berücksichtigen wäre. Es gilt die aufgrund von XBRL neu entstehenden Analysemöglichkeiten und weiteren Optionen im Finanzberichterstattungsprozess durch ebenso integrierte Revisionstools auszuschöpfen.

Neben der technischen Seite der vorgeschlagenen externen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz sind natürlich auch die organisatorischen Aspekte nicht zu vernachlässigen. Beim *Enforcement*-Prozess<sup>836</sup> zur Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungstools würden die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eine wichtige Rolle spielen. Diese müssten sicherstellen, dass das ICRT gemäss den *Enforcement*-Richtlinien von den geprüften Unternehmen richtig implementiert und angewendet würden. Dieselbe Rolle hätten die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch bei der Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards und damit verbunden des weltweit einheitlichen Kontenrahmens inne. Den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist empfohlen, sich gegebenenfalls im genannten *Enforcement*-Prozess aktiv zu beteiligen und mitzuwirken.

### 6.2.2 Empfehlungen an Unternehmen

Die standardisierte schriftliche Befragung hat ergeben, dass der Prüfungskunde ein wichtiger Einflussfaktor für die Prüfungseffizienz ist. Die Unternehmensleitung und die Geschäftstätigkeit und -prozesse des geprüften Unternehmens haben eine sehr wichtige Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz (siehe Kapitel 5.3.1.2). Es wird den Unternehmen empfohlen, sich dieser Erkenntnis bewusst zu sein und eine enge und intensive Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer zu pflegen.

Die Umfrage hat zusätzlich ergeben, dass die IT-Landschaft des geprüften Unternehmens einen wesentlichen Einflussfaktor für die Prüfungseffizienz ist. Umso integrierter, effektiver und weniger komplex die Informationstechnologie des Prüfungskunden ist, desto grösser ist der Einfluss auf die Prüfungseffizienz (siehe Kapitel 5.3.1.3). Eine

---

<sup>836</sup> Für weitere Informationen zur organisatorischen Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses siehe Kapitel 3.3.1.2.

Informationstechnologie, welche die genannten Einflussfaktoren erfüllt, ist insbesondere im Berichterstattungsprozess<sup>837</sup> von den geprüften Unternehmen zu bevorzugen.

Hinsichtlich der Informationstechnologie wird in Anlehnung an die Empfehlung an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (siehe Kapitel 6.2.1) auch die Empfehlung der Unterstützung von XBRL an die Unternehmen abgegeben. Unternehmen, welche auf dem Kapitalmarkt eine wesentliche Rolle spielen wie bspw. die SMI Unternehmen in der Schweiz, sollen durch den Beitritt zur lokalen XBRL Jurisdiktion ihr Engagement und ihr Interesse an dieser zukunftsweisenden Technologie kundgeben. Schweizer Firmen wie die ABB, Credit Suisse, Novartis, Syngenta und UBS<sup>838</sup>, welche in den USA an der Börse kotiert sind und dadurch seit dem Jahr 2011 ihre Geschäftsberichte in XBRL an die Aufsichtsbehörde liefern müssen,<sup>839</sup> sollen ihre ersten Erfahrungen mit XBRL mit anderen Unternehmen teilen und diese preisgeben.

Neben dem Einsatz der tragenden Unternehmen der Weltwirtschaft für XBRL ist in Bezug auf die organisatorische Ausgestaltung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses von diesen ein visionäres und zukunftsorientiertes Denken gefordert, was neue Kommunikations- und Informationswege innerhalb und zwischen Unternehmen ins Leben rufen sollte, zu welchen auch der globale Intercompany-Abstimmungsprozess zählen könnte. Das *Enforcement*, welches beim ICRT eine Möglichkeit der organisatorischen Umsetzung darstellt, ist beim globalen Rechnungslegungsstandard aufgrund der schon bestehenden *Enforcement*-Instanzen<sup>840</sup> gegeben. Damit jedoch im *Enforcement*-Prozess, einerseits im Falle des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses und andererseits bezüglich des weltweit einheitlichen Kontenrahmens, auch die Interessen der Unternehmen berücksichtigt werden, sind diese aufgerufen, sich aktiv zu involvieren und zu beteiligen. Nur durch deren Einbringung können ein globaler Intercompany-Abstimmungsprozess und ein globaler Rechnungslegungsstandard mit weltweit einheitlichem Kontenrahmen basierend auf XBRL, welche ihre Interessen und deren Anspruchsgruppen mit berücksichtigt, entstehen.

---

<sup>837</sup> Für weitere Informationen zum heutigen Berichterstattungsprozess siehe Kapitel 3.3.2.1.

<sup>838</sup> Die UBS ist bereits Mitglied von XBRL CH (<http://www.xbrl-ch.ch/about>, 23.12.2011).

<sup>839</sup> Vgl. Dreyer (2009).

<sup>840</sup> Für die Festlegung der USGAAP ist das FASB und die IFRS das IASB zuständig (vgl. FASB (2012) und IASB (2012)).

### 6.2.3 Empfehlungen an IT-Unternehmen

Die vorhergehenden Empfehlungen an die Unternehmen gelten auch für IT-Unternehmen, sofern diese als *User* auftreten. Die IT-Unternehmen nehmen im heutigen Informationszeitalter eine besonders wichtige Rolle ein, da diese als Softwareentwickler und damit als *Producer* oder *Enabler* wirken. Deshalb sollen an dieser Stelle noch weiterführende Empfehlungen abgegeben werden.

Bezüglich der internen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz gibt es folgende Anregungen für die IT-Unternehmen:

1. Entwicklung des dreidimensionalen Planungswürfels gemäss den vorgegebenen Dimensionen (siehe Kapitel 3.2.1) und den relevanten Einflussfaktoren<sup>841</sup> der Informationstechnologie.
2. Entwicklung einer Software, welche die softwaretechnische Lösung bietet, um zusätzliche Dokumentationsmedien, insbesondere Ton- und Filmaufnahmen, in der Revisionstätigkeit effizient einsetzen zu können. Das heisst, diese Software müsste die in Kapitel 3.2.2.2 erwähnten Nachteile (zeitaufwendiger Review und Aufnahme von irrelevanten oder unerwünschten Abschnitten) eliminieren.
3. Entwicklung von Audit Tools, welche insbesondere in den Phasen 2 und 3 bei der Anwendung des BRA Ansatzes eingesetzt werden.

Bei der Entwicklung dieser unterstützenden Audit Tools sind selbstverständlich die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit einzubeziehen, damit deren Bedürfnisse entsprechend berücksichtigt würden.

Bevor weiter auf die Empfehlungen an die IT-Firmen, in Bezug auf die externen Ansatzpunkte, eingegangen wird, ist zuerst festzuhalten, dass in den meisten Fällen die grossen Softwareanbieter wie SAP, Oracle und andere schon XBRL in ihre Module zur finanziellen Berichterstattung eingebettet haben. Beispielsweise hat SAP ein sogenanntes *built-in* XBRL Tool entwickelt. Das Tool sammelt die Daten aus der SAP-Datenbank (*Warehouse*) und wandelt diese in die *Instance*-Dokumente mit verschiedenen Taxonomien um. Das XBRL Tool von SAP kann sogar Jahresrechnungen und

---

<sup>841</sup> Für weitere Informationen zu den Einflussfaktoren der Informationstechnologie siehe Kapitel 2.3.4.3. Für Informationen zu den Umfrageergebnissen hinsichtlich der Einflussfaktoren der Informationstechnologie siehe Kapitel 5.3.1.3.

konsolidierte Jahresrechnungen, basierend auf einer bestehenden Taxonomie, erstellen und dies in einem Format, sodass die Jahresrechnung publiziert werden kann.<sup>842</sup> Im Hinblick auf das globale Intercompany-Abstimmungstool wird den IT-Unternehmen empfohlen, ein solches zu entwerfen und zu entwickeln. Dementsprechend wird SAP und den anderen Softwarefirmen empfohlen, ihre ERP-Systeme so aufzubauen, dass auch die *ICRT-Taxonomy*<sup>843</sup> und die *WI-Taxonomy*<sup>844</sup> auf Transaktions- oder Saldobasis automatisch Anwendung finden könnte.

Zusammenfassend ist den IT-Unternehmen die Empfehlung abzugeben, nicht komplexe, hoch integrierte und effektive ERP-Systeme und Audit Tools, welche mit XBRL kompatibel sind, zu entwickeln, um den Berichterstattungsprozess<sup>845</sup> insgesamt in prozessualer und systemtechnischer Sicht zu optimieren.

---

<sup>842</sup> Vgl. Mascha, Janvrin, Plouff, Kruger (2009), S. 48.

<sup>843</sup> Für weitere Informationen zur technischen Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools siehe Kapitel 3.3.1.3.

<sup>844</sup> Für weitere Informationen zur technischen Umsetzung des weltweit einheitlichen Kontenrahmens siehe Kapitel 3.3.2.3.

<sup>845</sup> Für weitere Informationen zum Berichterstattungsprozess siehe Kapitel 3.3.2.1.

## 6.3 Zusammenfassung

Empfehlungen		externe Lösungsansätze	interne Lösungsansätze
Regulatorische Organisationen	IAASB/IASB	<ul style="list-style-type: none"> <li>• globalen Rechnungslegungsstandard vorantreiben und Umsetzung des weltweit einheitlichen Kontenrahmens mit der <i>WI-Taxonomy</i> unterstützen</li> <li>• ISA 505 bezüglich des ICRT's anpassen oder neuen ISA 506 erstellen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISA 230 mit zusätzlichen Dokumentationsmedien ergänzen</li> </ul>
	Revisions- und Börsenaufsichten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unterstützung der Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards</li> <li>• Unterstützung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• keine</li> </ul>
Unternehmen	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> <li>• XBRL CH beitreten</li> <li>• Sicherstellung der Kompatibilität der Revisionstools mit XBRL</li> <li>• Unterstützung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses und der Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Förderung der Kompetenzen des Wirtschaftsprüfers insbesondere in der Revisionsmethodik, Rechnungslegung und im Projektmanagement</li> <li>• Initiierung der technischen Entwicklung des dreidimensionalen Planungstools</li> <li>• weitere Audit Tools entwickeln, insbesondere für die Phase 2 und 3 des Revisionsprozesses</li> </ul>
	Industrie-Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• XBRL CH beitreten</li> <li>• XBRL als Berichterstattungssprache einsetzen</li> <li>• Unterstützung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses und der Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bewusstsein schaffen, dass die Unternehmensleitung und die Geschäftstätigkeit und -prozesse von grosser Bedeutung sind bei der Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer</li> </ul>
	IT-Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwicklung eines globalen Intercompany-Abstimmungstools (ICRT)</li> <li>• Entwicklung nicht komplexer, integrierter und effektiver ERP-Systeme, welche mit XBRL kompatibel sind</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Weiter-) Entwicklung der Revisi-onstools und der zusätzlichen Do-kumentationsmedien</li> </ul>

Tabelle 46: Übersicht der Empfehlungen

---

Die Tabelle 46 gibt eine Übersicht, welche die Empfehlungen in Bezug auf die internen und externen Lösungsansätze, zugeordnet zu den einzelnen regulatorischen Organisationen und Unternehmen, einordnet.

Aus der genannten Tabelle geht hervor, dass alle beteiligten Parteien gefordert sind, um mit optimierter Anwendung des BRA Ansatzes die Steigerung der Prüfungseffizienz zu erreichen. Indem alle Beteiligten zusammen und gleichzeitig die vorgeschlagenen Empfehlungen in Angriff nehmen, könnte nicht nur für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eine Steigerung der Prüfungseffizienz resultieren. Die Empfehlungen hätten auch einen Einfluss auf die interne und externe Berichterstattung eines Unternehmens und gestaltet deren Prozesse effizienter.





## IV. Schlussbetrachtung

### 7 Grenzen, kritische Würdigung, Ausblick und Zusammenfassung

#### 7.1 Grenzen der Untersuchung

Eine empirische Untersuchung hat ihre Grenzen. In dem Kapitel 4.4.4 wurden die Grenzen des Forschungsdesigns aufgezeigt. Neben diesen soll dieses Kapitel weitere Grenzen der erlangten Resultate aufzeigen, um dem Leser die Möglichkeit zu bieten, sich mit den Ergebnissen der Kapitel 5 und 6 kritisch auseinanderzusetzen.

Zur Einschränkung der Grundgesamtheit durch die Auswahl der Geschäftsberichte der zehn ausgewählten SMI Unternehmen und der BIG3 Unternehmen ist die Grenze der Repräsentativität zu nennen. Die zehn ausgewählten SMI Unternehmen zählen zu den grössten und wichtigsten börsenkotierten Industrieunternehmen der Schweizer Wirtschaft. Dennoch ist aufgrund der geringen Stichprobenanzahl ihre Repräsentativität für die gesamte Schweiz in Frage zu stellen. Eine Untersuchung der Revisionshonorare der Jahre 2005 bis 2008 bei allen Unternehmen<sup>846</sup>, welche im Swiss All Share Index und an der SEC gelistet sind, hat eine Zunahme der Revisionshonorare ergeben.<sup>847</sup> Die empirische Untersuchung, welche der vorliegenden Dissertation zugrunde liegt, ist für die Jahre 2006 bis 2007 zur selben Schlussfolgerung gekommen. Der Leser dieser Dissertation kann deshalb davon ausgehen, dass die Schlussfolgerungen aus der Kennzahlenanalyse der Geschäftsberichte der zehn ausgewählten SMI Unternehmen annähernd für die gesamte Schweiz repräsentativ sind. Die Problematik der Grundgesamtheit besteht auch bei den ausgewählten Geschäftsberichten der BIG4 resp. BIG3 Unternehmen. Die fehlenden Kennzahlen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte Schweiz limitiert die Aussagekraft der gewonnenen Resultate aus der Kennzahlenanalyse der Geschäftsberichte der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Demgegenüber steht die Tatsache, dass Deloitte in der Schweiz unter den BIG4 Unternehmen das kleinste Wirtschaftsprüfungsunternehmen darstellt.<sup>848</sup> Daraus könnte geschlossen werden, dass

---

<sup>846</sup> In die Stichprobe fielen 128 Unternehmen (vgl. Möller (2011)).

<sup>847</sup> Vgl. Möller (2011).

<sup>848</sup> Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2010), S. 17.

die gewonnene Aussage aus der empirischen Untersuchung durch den Einschluss der Kennzahlen der Deloitte Schweiz nicht grundsätzlich verändert werden würde.

Zu den getroffenen Annahmen und gefolgten Schlussfolgerung für die Ableitung der Entwicklung der Prüfungseffizienz sind weitere Grenzen zu erwähnen. Die erste Analyse (SMI/BIG3-Analyse), welche durchgeführt wurde, unterstellt einen direkten Kausalzusammenhang zwischen den Revisionshonoraren der SMI Unternehmen und dem Audit-Umsatz der BIG3 Unternehmen. In der Realität ist dieser Kausalzusammenhang um einiges komplexer zu beurteilen, weshalb diese vereinfachte Darstellung zu einer falschen Schlussfolgerung führen könnte. Demgegenüber steht jedoch die Bestätigung der erhaltenen Resultate mit der zweiten durchgeführten Kennzahlenanalyse, der Input/Output-Analyse.<sup>849</sup>

Die Grenzen der standardisierten schriftlichen Befragung sind auch, beginnend mit der Einschränkung der Grundgesamtheit, zu erläutern. Obwohl die Mitglieder der Treuhand-Kammer als eine repräsentative Stichprobe angesehen werden können, wird ihre Repräsentativität eingeschränkt. Diese Einschränkung bezieht sich auf die Unvollständigkeit und Datenqualität der gewonnenen Daten aus dem Mitgliederverzeichnis der Treuhand-Kammer. Einerseits ist es möglich, dass nicht alle Wirtschaftsprüfer der BIG5 sich bei der Treuhand-Kammer registriert haben, andererseits dass registrierte Treuhand-Kammer-Mitglieder ihren Arbeitgeber bei der Registrierung nicht angegeben haben. Die gewählte Stichprobe weist somit aus den beiden genannten Gründen ihre Grenzen der Repräsentativität für alle Wirtschaftsprüfer der BIG5 in der Schweiz auf.

Eine weitere Grenze der durchgeführten Befragung ist, dass nicht kontrolliert werden konnte, dass die Umfrage vom adressierten Wirtschaftsprüfer selbst und nicht von einem anderen Wirtschaftsprüfer ausgefüllt wurde. Die Umfrage wurde als geschlossene Umfrage durchgeführt, bei welcher jeder einzelne Befragte ein Passwort erhielt, um an der Umfrage teilzunehmen. Das Passwort konnte nur von einer Person verwendet werden, weshalb eine Erweiterung der Stichprobe während der Umfrage durch die Teilnahme von nicht eingeladenen Teilnehmern ausgeschlossen werden konnte.

---

<sup>849</sup> Für weitere Informationen zu den durchgeführten Kennzahlenanalysen siehe Kapitel 4.4.3.1.

Eine weitere Begrenzung ergibt sich durch den Entscheid, die Prüfungseffizienz nur für grosse Unternehmen zu untersuchen, bei welchen der BRA Ansatz zur Anwendung kommt. Es wurde der Fokus auf Unternehmen, welche ihren Jahresabschluss nach IFRS erstellen und nach den ISA geprüft werden, gelegt. Der BRA Ansatz ist jedoch auch in den USGAAP und den Schweizer Prüfungsstandards verankert. Eine Untersuchung der Prüfungseffizienz bei Unternehmen, welche beispielsweise ihre Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER oder OR erstellen und nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft werden, wurde hier ausgeschlossen.

Die Themeneingrenzung auf die Prüfungseffizienz und unter Ausschluss der Prüfungseffektivität ist als letzte erwähnenswerte Eingrenzung zu sehen. Die in der Literatur angesprochene Wechselbeziehung zwischen Prüfungseffizienz und -effektivität<sup>850</sup> wurde in der vorliegenden Dissertation vollständig ausgeklammert, indem die Prüfungseffektivität als konstante Variable und *ceteris paribus* Bedingung festgelegt wurde. Diese Eingrenzung war notwendig, um den Rahmen der Dissertation und die Komplexität des Themas nicht zu überschreiten. Eine Untersuchung der Wechselbeziehung zwischen der Prüfungseffizienz und -effektivität aus Sicht der Prüfungskosten wäre ein guter Startpunkt für weitere Untersuchungen. Zusätzlich könnte diese Thematik aus dem Blickwinkel des *Behavioral Auditing* betrachtet werden, um soziologische und psychologische Aspekte hinsichtlich der Prüfungseffizienz besser zu verstehen.

## 7.2 Kritische Würdigung

Die Relevanz des Themas wurde durch die empirische Untersuchung bestätigt, welche ergeben hat, dass die Prüfungseffizienz in Zukunft an Bedeutung zunehmen wird (siehe Abbildung 59). Die Kennzahlenanalyse zeigte, dass die Prüfungseffizienz in den vergangenen Jahren im Durchschnitt leicht zugenommen hat. Ebenfalls konnten die Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz mit Hilfe der standardisierten schriftlichen Befragung beurteilt und Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz identifiziert werden. Es stellt sich jedoch die Frage, inwieweit die Umsetzung in der Praxis der identifizierten Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz möglich ist. Das

---

<sup>850</sup> Für weitere Informationen zur Wechselbeziehung zwischen der Prüfungseffektivität und Prüfungseffizienz siehe Kapitel 2.3.2.

Ziel dieses Kapitels ist es, die Möglichkeit der Umsetzung und Realisierung in der Praxis kritisch zu betrachten.

Die Umfrage hat ergeben, dass die Kompetenz des Wirtschaftsprüfers, der Prüfungskunde und die Informationstechnologie wichtige Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz sind. Ein integriertes, anwenderfreundliches und funktionstüchtiges Audit Tool hat eine grosse Bedeutung, wenn es um die Beeinflussung der Prüfungseffizienz geht. Jedoch kann kein Audit Tool das Verständnis für die Revisionstätigkeit und die durchzuführenden Prüfungshandlungen dem Wirtschaftsprüfer abnehmen. Kompetente Wirtschaftsprüfer, welche für die Revisionsabwicklung verantwortlich und darin involviert sind, müssen die zu erzielende Prüfungseffektivität und -effizienz verstehen. Der Wirtschaftsprüfer muss die Planung seiner Revision, trotz der Audit Tools, selbst vornehmen. Eine durchdachte und detaillierte Planung der Revision kann kein Computer übernehmen. Die Audit Tools sollten den Revisor bei seiner Tätigkeit unterstützen. Jedes neue Audit Tool hat nicht nur Vorteile oder positive Effekte für den Wirtschaftsprüfer und seine Tätigkeit, da sie diesen bei seiner Tätigkeit in ein bestimmtes Schema drängen könnten, was dazu führen würde, dass er sich in seinen Gedanken und seinem Handeln so eingeschränkt fühlt, dass ihm der Freiraum für den Blick nach aussen genommen würde. Es ist auch denkbar, dass er sich zu Beginn der Anwendung neuer Audit Tools zu stark auf dessen Anwendung und dessen Handhabung konzentrieren muss, sodass für ihn die Revisionstätigkeit in den Hintergrund rückt. In dieser Hinsicht ist die Kompetenz des Wirtschaftsprüfers hinsichtlich der Revisionsmethode von grosser Bedeutung, was die Umfrage bestätigte.

Der Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards, welcher die Voraussetzung oder die Basis für den weltweit einheitlichen Kontenrahmen darstellen soll, stehen kritische Stimmen gegenüber. Es besteht beispielsweise die Befürchtung, dass eine globale Vergleichbarkeit nicht nur mit der Einführung eines einheitlichen Rechnungslegungsstandards erreicht werden kann. Dazu würde auch ein einziges globales Revisions- und Aufsichtsregime<sup>851</sup> notwendig. Des Weiteren besteht die Meinung, dass die IFRS nicht genügend weit entwickelt sind, um einen globalen Rechnungslegungsstandard zu konstituieren. Deshalb bevorzugen andere die Konvergenz zwischen dem FASB und dem IASB, anstelle der obligatorischen Einführung der IFRS für

---

<sup>851</sup> Für weitere Information zu einem globalen Revisions- und Aufsichtsgremium siehe Kapitel 3.3.2.2.

US-Firmen zu einem bestimmten Zeitpunkt. Hinzu kommt die Argumentation der Besorgnis, dass damit die Verantwortung von Rechnungslegungsstandards an eine nicht-USA-Organisation abgegeben werden müsste, welche den Standard für US-Firmen vorgeben würde. Zuletzt kommt der Zweifel an dem wirklich zu realisierenden Vorteil und der damit verbundenen Kosten (Transition-Kosten) hinzu.<sup>852</sup> Insgesamt gibt es Gegner, welche das ganze Konvergenz-/Konversions-Projekt von IFRS und USGAAP anzweifeln, da diese der Meinung sind, dass Uniformität nicht automatisch zu Vergleichbarkeit führt.<sup>853</sup> Bis die Einführung eines globalen Rechnungslegungsstandards bevorsteht, gilt es noch einige organisatorische und politische Hürden zu überwinden. Erst wenn diese Barrieren bewältigt sind, kann auch technisch das Ziel eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens, wie dieser im Kapitel 3.3.2 vorgestellt wurde, in Angriff genommen werden.

Die technischen Grenzen sind in der Umsetzbarkeit der *WI-Taxonomy* und ihrer Struktur<sup>854</sup>, basierend auf XBRL, zu sehen. Die erste technische Grenze, die Umsetzbarkeit der *WI-Taxonomy* auf XBRL, ist als eher gering einzuschätzen, da XBRL praktisch keine Grenzen kennt. Jedoch können auch hier die Grösse und der Umfang der *WI-Taxonomy* ihre Handhabung als impraktikabel gestalten, da sie von einer Person alleine nicht mehr erfasst werden. Die zweite Grenze der Umsetzbarkeit der Struktur des weltweit einheitlichen Kontenrahmens ist insbesondere mit der durch die zwei Dimensionen (Rechnungslegungsstandard und Industrie) auftretende Komplexität zu sehen. Dieser weltweit einheitliche Kontenrahmen könnte aufgrund seiner Grösse und Komplexität an Überschaubarkeit verlieren und deren Anwenderfreundlichkeit senken. Die Einflussfaktoren Komplexität, Integrationsgrad und Wirksamkeit der Informationstechnologie sind jedoch gemäss den Resultaten der Umfrage wichtig für die Prüfungseffizienz, weshalb auch diese bei der Umsetzung eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens zu berücksichtigen wären.

Aus Sicht der Unternehmen wäre bei der Einführung eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens mit der *WI-Taxonomy* ein Initialaufwand zu verzeichnen. Die Zunahme

---

<sup>852</sup> Vgl. SEC (2010), S. 2.

<sup>853</sup> Vgl. Miller, Bahnson (2010), S. 14.

<sup>854</sup> Für weitere Informationen zur Struktur (Baum- oder Matrixstruktur) siehe Abbildung 22 und Abbildung 23 auf Seite 114f.

der Standardisierung der internen und externen Berichterstattung würde an Bedeutung gewinnen und die Transparenz und Vergleichbarkeit der Berichterstattung für die Berichtsempfänger würde erhöht werden. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften müssten ebenfalls einen Initialaufwand bei der Einführung eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens auf sich nehmen, welcher sich in der Ausbildung der Wirtschaftsprüfer und auch der IT-Spezialisten zeigen würde.

Die Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools weist rechtliche, organisatorische und technische Hürden auf. Die Umsetzung müsste durch rechtliche Regelungen und Vorgaben begleitet werden. Bestehende rechtliche Grundsätze wären zu berücksichtigen. Würden zusätzliche rechtlichen Regelungen und Vorgaben auf nationaler Ebene vorgenommen werden, würden die daraus resultierenden möglichen nationalen Unterschiede den angestrebten internationalen Abstimmungsprozess erschweren.<sup>855</sup>

Das globale Intercompany-Abstimmungstool würde jedoch den Informationsfluss im Berichterstattungsprozess verändern. Die Kosten der Informationsgewinnung, -verarbeitung und -verbreitung wären insbesondere betroffen. Die Veränderung der Informationskosten ist zu erwähnen und der Zielkonflikt zwischen Kosten und Ertrag verschiedenster Prozesse würde sich verändern. Das Internet und damit verbunden auch XBRL werden oft als Technologien gesehen, welche neue Möglichkeiten schaffen. Dies sind neue Wege der Informationsgewinnung, -verarbeitung und -verbreitung, welche ohne diese Technologien zu teuer oder vorher einfach unmöglich waren. Letztendlich muss jedoch die Nachfrage nach dieser Information schon vorhanden sein und nicht umgekehrt, dass durch die neue Technologie eine neue Nachfrage entsteht.<sup>856</sup> Für die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungstools würde dies bedeuten, dass dessen Nachfrage durch *Enforcement*<sup>857</sup> hervorgerufen werden könnte. Bevor diese neuen Technologien (Internet und insbesondere XBRL) zur Verfügung standen, waren somit einfach die Kosten für die Befriedigung dieser Nachfrage zu hoch.<sup>858</sup> Die

---

<sup>855</sup> Vgl. Kesselmeier, Leibfried (2008), S. 292.

<sup>856</sup> Vgl. Wagenhofer (2007), S. 104.

<sup>857</sup> Vgl. Für weitere Informationen zur organisatorischen Umsetzung des globalen Intercompany-Abstimmungstools siehe Kapitel 3.3.1.2.

<sup>858</sup> Vgl. Wagenhofer (2007), S. 104.

Kosten für die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungstools und auch des weltweit einheitlichen Kontenrahmens aus Sicht der Unternehmen und der anderen involvierten Parteien würden insbesondere mit der Einführung von XBRL<sup>859</sup> anfallen. Das wären vor allem Kosten für die Auswahl, Anschaffung und Integration einer *Tagging*-Software und die Entwicklung eines Migrationskonzeptes für Systeme und Prozesse (inkl. Kommunikation und Roll-out). In den Folgejahren wäre vor allem mit Kosten zu rechnen, welche aufgrund von Anpassungen<sup>860</sup> der *ICRT-Taxonomy* (beim globalen Intercompany-Abstimmungstool) oder der *WI-Taxonomy* (beim weltweit einheitlichen Kontenrahmen) entstehen würden. Abschliessend zum Thema „Kosten“ ist festzuhalten, dass wie bei jeder Neuheit Kosten und Nutzen (inkl. Einsparpotenziale) sorgfältig gegeneinander abzuwägen sind.<sup>861</sup> Bei der Einführung von „technologischen Neuheiten“ sind jedoch nicht nur Kosten-Nutzen-Überlegungen anzustellen, sondern auch die damit verbundene Sicherheit der Daten spielt eine wesentliche Rolle.

Da die Informationstechnologie die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers hinsichtlich verschiedener Aspekte beeinflusst, hat das AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) die Initiative der *Top Technologies* im Jahr 1989 gegründet.<sup>862</sup> Die Rolle dieser Initiative ist es, die wichtigsten Informationstechnologien zu identifizieren und auf diese aufmerksam zu machen.<sup>863</sup> Im Jahr 2009 und in den sieben davor liegenden Jahren war die *Information Security* auf dem ersten Platz der Top 10 Technologie Initiative.<sup>864</sup> Dies ist nicht überraschend, da immer mehr Informationen digitalisiert werden. Die Forderung nach geschützten digitalisierten Informationen ist verständlich. Dieser Schutz bezieht sich unter anderem auf Zugriffsberechtigungen.<sup>865</sup> *Firewalls*- und *Antivirus*-Systeme gehören auch dazu.<sup>866</sup> Das heisst, dass beim globalen Intercompany-Abstimmungstool die Informationssicherheit eine wichtige Rolle spielen würde. Das ICRT als ein web-basiertes Portal müsste sich durch ein hohes Mass an Sicherheit auszeichnen.

---

<sup>859</sup> Für weitere Informationen zur technischen Umsetzung siehe Kapitel 3.3.1.3 und 3.3.2.3.

<sup>860</sup> Vgl. Altundag, Schill (2010), S. 7.

<sup>861</sup> Vgl. Leibfried (2010), S. 13.

<sup>862</sup> Vgl. Kepczyk (2008), S. 46.

<sup>863</sup> Vgl. Kepczyk (2006), S. 1 – 4.

<sup>864</sup> Vgl. Kepczyk (2009), S. 26.

<sup>865</sup> Vgl. Kepczyk (2006), S. 1.

<sup>866</sup> Vgl. Anonymous (2004), S. 15.

### 7.3 Ausblick

Die dieser Dissertation zugrunde liegenden theoretischen Ausführungen und die Ergebnisse der empirischen Untersuchung verschaffen dem Leser einen Überblick über die Beurteilung der Prüfungseffizienz bei der Anwendung des BRA Ansatzes. Im Folgenden werden die künftigen Forschungsgebiete aufgezeigt, welche sich aus der Dissertation ergeben haben. Der Ausblick wird in einem ersten Teil in die drei Gebiete Informationstechnologie, Prüfungsdurchführung und Prüfungsauftrag und –umfang unterteilt. Im zweiten Teil wird aufgezeigt, welches Forschungspotenzial die externen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz geben.

#### *1) Informationstechnologie*

Die identifizierten internen und externen Ansatzpunkte sind ohne die Informationstechnologie nicht umsetzbar. Diese ist heute schon sehr wichtig und wird in Zukunft mit ihrer stetigen Weiterentwicklung noch an Relevanz zunehmen. Dabei hat die Entwicklung der Informationssicherheit mit der Entwicklung der Informationstechnologie Schritt zu halten. Der Schutz und die Sicherheit der Information, als das wichtigste Vermögen eines Unternehmens, müssen im Fokus stehen.<sup>867</sup>

#### *2) Prüfungsdurchführung*

Von dieser Entwicklung der Informationstechnologie sind auch die Unternehmen und die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften betroffen. Die weitere Integration der Systeme führt zur automatischen Abwicklung von Routine-Transaktionen, welche keine Interventionen von Menschen mehr benötigen. Es ist denkbar, dass in Zukunft solche automatisch vom System abgewickelten Transaktionen ebenfalls mit einer ausgereiften Audit-Technologie überprüft werden könnten. Das Revisonsteam könnte sich dadurch hauptsächlich auf die Non-Routine-Transaktionen bei der Prüfung konzentrieren. Schätzungen, Bewertungen und Transaktionen, in welche der Mensch intervenieren kann, stünden im Fokus der „manuellen“ Überprüfung.

---

<sup>867</sup> Vgl. Garigue (2007), S. 7.



### 3) Prüfungsauftrag und -umfang

Durch die Einführung eines globalen Intercompany-Abstimmungstools würde die Revisionstätigkeit eine Änderung, wenn nicht sogar eine (R)-Evolution, erfahren. Einerseits könnten sich der Prüfungsauftrag und andererseits der Prüfungsumfang verändern. Es ist möglich, dass sich neue Prüfungsgebiete entwickeln und dass heute bestehende Aufgabengebiete des Wirtschaftsprüfers erweitert oder wegfallen.

Die Einführung von XBRL, die Anwendung der Taxonomien und die Einführung eines weltweit einheitlichen Kontenrahmens mit der *WI-Taxonomy* würden ein Know-how-Bedarf in folgenden Bereichen hervorrufen, da diese durch die genannten Einführungen eine Veränderung erfahren:<sup>868</sup>

- Re-Design der Konsolidierungsprozesse,
- Umgestaltung des Erstellungsprozesses von Finanzberichten,
- Modifikation des konzernweiten Controllings.

Es ist denkbar, dass eine Forderung des Kapitalmarktes nach einer Bestätigung vom Wirtschaftsprüfer über die Angemessenheit und das Funktionieren der Abstimmung des geprüften Unternehmens mittels ICRT im Rahmen dessen internen Kontrollsystems auftaucht. Die zukünftige Beurteilung des Wirtschaftsprüfers zu einer im XBRL-Format publizierten Jahresrechnung und zum durchgeführten Mapping der Taxonomie mit den Finanzzahlen ist eine weitere Möglichkeit der Erweiterung des Prüfungsauftrages. Diesen zusätzlichen Geschäftsmöglichkeiten können sich auch die IT-Firmen anschließen, da diese ihre angebotenen ERP-Systeme<sup>869</sup> entsprechend weiter entwickeln könnten.

Bezüglich des Einflusses der Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungstools auf den Prüfungsauftrag und -umfang sind verschiedene Szenarien denkbar. Es ist möglich, dass das ICRT bei bestimmten Positionen der Jahresrechnung eine Prüfungssicherheit von nahezu 100 % liefern könnte, da durch die ICRT-Abstimmung beispielsweise alle Salden der Debitorenliste per Stichtag des Jahresabschlusses bestätigt werden könnten. Erhielte der Prüfer alleine aufgrund des Einsatzes des ICRT's eine sehr hohe Prüfungssicherheit (Prüfungseffektivität)

---

<sup>868</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 294.

<sup>869</sup> Für weitere Informationen siehe Kapitel 6.2.3.

für das Vorhandensein oder die Vollständigkeit einer Bilanzposition, so müsste er sich überlegen, inwieweit das Testen von Kontrollen in diesem Bereich noch notwendig wäre.

Hingegen müsste der Prüfer vielmehr sicherstellen, dass das Unternehmen die *ICRT-Taxonomy* richtig angewendet hat und dass die einzelnen abgestimmten Positionen auch mit dem korrekten *Tag* versehen worden sind. Diese Prüfung dürfte nicht manueller Natur sein, sondern müsste mit der Unterstützung von einem Analysetool, welches mit XBRL kompatibel ist, durchgeführt werden.

Bei der Diskussion rund um den Prüfungsauftrag und -umfang ist zusätzlich die „Erwartungslücke in der Wirtschaftsprüfung“<sup>870</sup> zu nennen. Das Testat des Wirtschaftsprüfers bezieht sich auf den Jahresabschluss insgesamt. Es könnte somit zur Erwartung der XBRL-Nutzer führen, dass alle im XBRL-Bericht enthaltenen Detailinformationen vom Wirtschaftsprüfer geprüft und für „verlässlich“ befunden werden. Dem ist aber nicht so. Die praktische Bedeutung dieses Problems nimmt zu, je mehr Detaildaten durch automatisierte Rating-Systeme auch tatsächlich genutzt werden.<sup>871</sup> Mögliche Reaktionen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, um die Vergrößerung der Erwartungslücke zu verhindern, könnten beispielsweise in der Erweiterung der heutigen *Assurance*-Tätigkeit liegen.<sup>872</sup> Ein verstärkter Rückgriff auf eine kontinuierliche Überwachung und Überprüfung wäre eine natürliche Folge der Verlagerung aller Komponenten der jährlichen Berichterstattung in Datenbanken, aus denen XBRL-*Instance-Documents* erstellt werden. Folglich müsste sich der Revisionsprozess mehr auf die Verwaltung der Datenbank-Änderungen oder Änderungen der Taxonomie fokussieren. Weiter wird damit auch ohne Zweifel das *Web-Reporting* an Wichtigkeit gewinnen, welches den Revisionsprozess bezüglich zweier Aspekte beeinflusst. Einerseits ist mit dem *Web-Reporting* die Autorisierung und Sicherheit zu berücksichtigen. Andererseits ist die Kommunikation zwischen geprüften und nicht geprüften Informa-

---

<sup>870</sup> Die Stakeholder stellen an die Arbeit der Prüfer unterschiedliche Erwartungen. Oft gehen sie davon aus, dass ein uneingeschränktes Testat durch den Prüfer beispielsweise bedeutet, dass die Gesellschaft nicht Konkurs gehen wird, keine Verstöße stattgefunden haben usw. Diese Erwartungen gehen jedoch über die Aufgabe der Revisionsstelle, die sich aus den gesetzlichen Bestimmungen und den Regelungen des Berufsstandes ergibt, hinaus. Dieser Sachverhalt wird mit „Erwartungslücke“ bezeichnet (vgl. Treuhand-Kammer (2009)).

<sup>871</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 292.

<sup>872</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 292.

tionen entsprechend zu gestalten.<sup>873</sup> Es bleibt jedoch abzuwarten, wie der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer allgemein auf die Einführung von XBRL in der Schweiz reagieren wird.<sup>874</sup>

Aufgrund der eindeutigen Umfrageergebnisse hinsichtlich der Eignung der externen Ansatzpunkte zur Steigerung der Prüfungseffizienz sollen im Weiteren die Forschungsmöglichkeiten zu diesen erläutert werden.

### *Globales Intercompany-Abstimmungstool*

Zum globalen Intercompany-Abstimmungsprozess sind Analysen und Abklärungen einerseits bezüglich der organisatorischen und andererseits der technischen Umsetzung vorzunehmen. Einflüsse und Grössen<sup>875</sup> müssten evaluiert werden, welche die Einführung eines globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses mit der entsprechenden ICRT-Taxonomy beeinträchtigen oder unterstützen würden. Zusätzlich bestehen Forschungsmöglichkeiten hinsichtlich der Datensicherheit, da diese noch nicht so weit fortgeschritten ist. Letztendlich sind die Forschungsmöglichkeiten in juristischer Hinsicht zu erwähnen. Rechtliche Fragen im Zusammenhang mit einer Implementierung eines globalen Intercompany-Abstimmungstools müssten evaluiert und beantwortet werden. Es wäre ein internationales rechtliches Rahmenwerk zu erarbeiten.

### *Weltweit einheitlicher Kontenrahmen*

Bezüglich des globalen Rechnungslegungsstandards will die SEC Faktoren untersuchen und analysieren, welche die Nachvollziehbarkeit, Überprüfbarkeit und Einheitlichkeit der Vollstreckung (*Enforcement*) des globalen Rechnungslegungsstandards (möglicherweise IFRS) auf die verschiedenen Gesetzgebungen haben. Diese Untersuchung soll das zukünftige *Enforcement* des globalen Rechnungslegungsstandards

---

<sup>873</sup> Vgl. Teixeira (2007), S. 66.

<sup>874</sup> Vgl. Kesselmeyer, Leibfried (2008), S. 292.

<sup>875</sup> Zu verstehen ist der grosse und umfangreiche Datenfluss, welcher durch die Einführung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses entstehen würde.

verbessern.<sup>876</sup> Weitere Untersuchungen im Zusammenhang mit der technischen Umsetzbarkeit des hier vorgeschlagenen, weltweit einheitlichen Kontenrahmens und der damit verbundenen *WI-Taxonomy* auf XBRL sind auch denkbar. Es bestehen politische Widerstände bei der Überführung (*Conversion*) zwischen IFRS und USGAAP. Solche politisch getriebenen Entscheidungen, welche einer Zielerreichung, die aus ökonomischer Sicht optimal wäre, entgegenwirken oder diese verzögern, sind bei der Umsetzung und Implementierung nicht zu unterschätzen. Eine Betrachtung der beiden externen Ansatzpunkte aus der Perspektive des *Behavioral Accounting* und *Auditing* würde diesbezüglich Aufschluss geben.

Das Gebiet der Revisionstätigkeit und des finanziellen Berichterstattungsprozesses weist viel Entwicklungspotenzial und Forschungsmöglichkeiten auf. Weitere visionäre Gedankenspiele lassen das gänzliche Verschwinden von heute bestehenden Unternehmensgrenzen und damit von Unternehmen in der Zukunft zu. Entsprechend würden bestehende Lieferketten sich weg von einzelnen zusammengesetzten Sektionen, hin zu voll integrierten Beschaffungs- und Versorgungsketten entwickeln. Die Transaktionen dieser integrierten Lieferketten könnten in einer einzigen Welt-Jahresrechnung verbucht werden und die heute bekannten Unternehmensgrenzen wären auf bestimmte Buchungskreise in der Welt-Jahresrechnung begrenzt. Es steht fest, dass die Revisionsbranche sich solchen und anderen auch weniger imaginären Zukunftsvisionen annehmen muss.

---

<sup>876</sup> Vgl. SEC (2010), S. 3.

#### 7.4 Zusammenfassung

Diese Dissertation wurde durch die Zitate im einleitenden Kapitel getrieben. Es wurde illustriert, dass der Wirtschaftsprüfer auf dem Finanzmarkt eine wichtige Rolle spielt. Insbesondere mit den vergangenen Bilanzskandalen um die Jahrtausendwende und die vergangene Finanzkrise gerieten die grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften immer wieder in die Schlagzeilen.

Der zunehmende öffentliche Druck auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und damit einhergehend der Druck auf die Revisionshonorare verstärkten den Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffektivität und der Prüfungseffizienz. Die zugenommene Regulation in den vergangenen Jahren mit der Einführung der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde und dem Revisionsaufsichtsgesetz in der Schweiz soll die Prüfungsqualität (Prüfungseffektivität) sicherstellen. Die Erzielung der geforderten Prüfungseffektivität bei tieferem Revisionshonorar verlangt vom Wirtschaftsprüfer eine Steigerung der Prüfungseffizienz.

Folglich setzte sich diese Dissertation mit der Steigerung der Prüfungseffizienz in der Wirtschaftsprüfung auseinander. Das primäre Ziel dieser Dissertation war es, einen Beitrag zur Beurteilung der Prüfungseffizienz bei der Anwendung des Business Risk Audit Ansatzes zu leisten.

Zur Erreichung dieses Beitrages wurde eine empirische Untersuchung durchgeführt. Diese gliederte sich in zwei Untersuchungen. Einerseits fiel darunter eine Kennzahlenanalyse der Geschäftsberichte von zehn ausgewählten SMI Unternehmen und den BIG3 Unternehmen der Schweiz über die Periode 2006 bis 2010. Andererseits wurde eine standardisierte schriftliche Befragung bei Wirtschaftsprüfern der Schweiz durchgeführt.

Die Ergebnisse zeigten, dass die Prüfungseffizienz in den genannten fünf Jahren durchschnittlich leicht zugenommen hat. Die Kompetenz des Wirtschaftsprüfers und die Informationstechnologie spielen bei der Beeinflussung der Prüfungseffizienz eine sehr wichtige Rolle. Zu den Einflussfaktoren der Prüfungseffizienz zählen auch bestimmte Komponenten des Prüfungskunden wie dessen Geschäftstätigkeit und -prozesse. Bei der Identifikation von Ansatzpunkten im Business Risk Audit Ansatz wurden die Phasen 2 und 3 als die Phasen identifiziert, bei welchen der grösste Revisionsaufwand anfällt und bei welchen die grösste Möglichkeit zur Steigerung der

Prüfungseffizienz erzielt werden kann. Die Umfrage hat weiter ergeben, dass die externen Ansatzpunkte, zu welchen das globale Intercompany-Abstimmungstool und der weltweit einheitliche Kontenrahmen zählen, im Vergleich zu den internen Ansatzpunkten für die Steigerung der Prüfungseffizienz geeigneter sind.

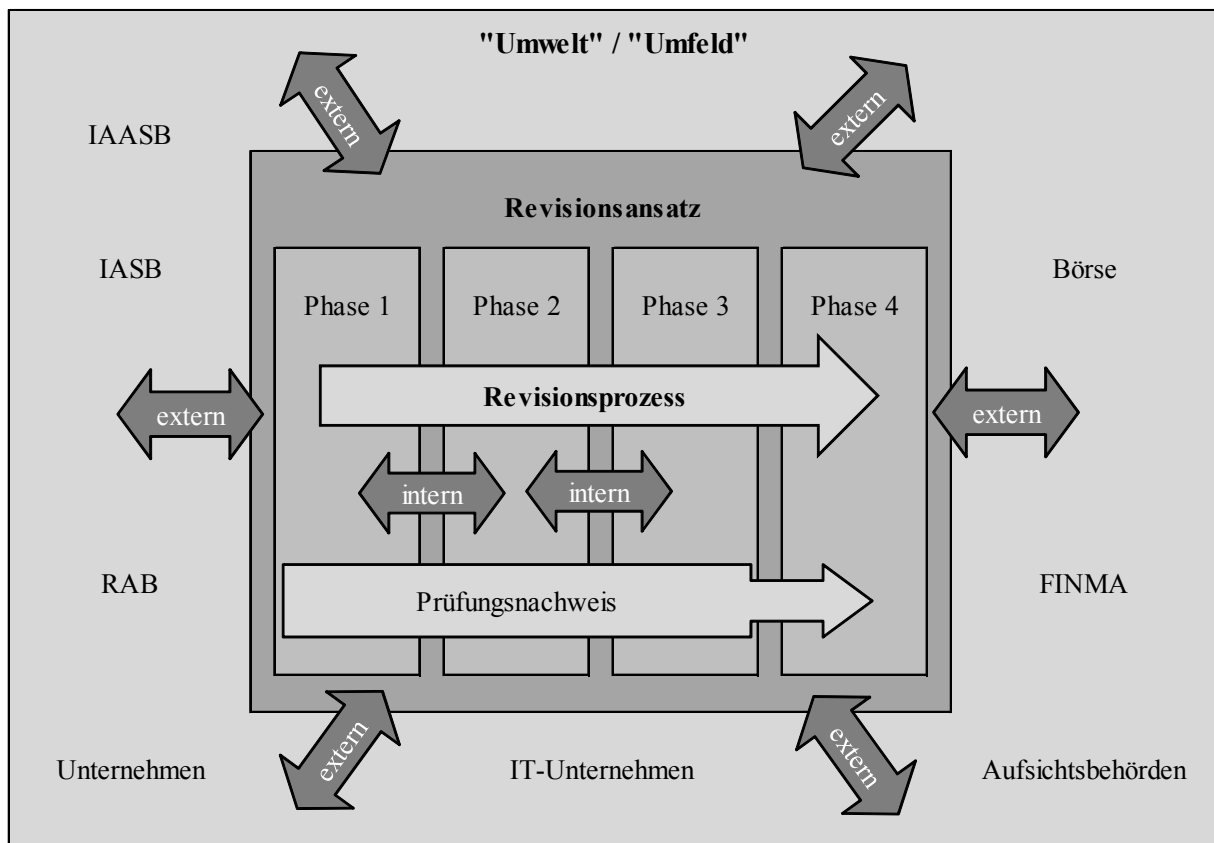


Abbildung 60: Einfluss der internen und externen Ansatzpunkte<sup>877</sup>

Die Wirtschaftsprüfung ist ein Teil der Corporate Governance. Die Abbildung 60 stellt den Einfluss der internen und externen Ansatzpunkte auf den Wirtschaftsprüfer und seine Tätigkeit als auch auf die Anspruchsgruppen dar. Aufgrund der erhaltenen Resultate wurden Empfehlungen an regulatorische Organisationen und Unternehmen formuliert. Bezüglich der internen Lösungsansätze wurde den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften empfohlen, die bestehenden Audit Tools weiter und neue zu entwickeln, welche einen hohen Integrationsgrad, eine grosse Anwenderfreundlichkeit und Funktionsfähigkeit aufweisen. Den IT-Unternehmen wurde nahegelegt, die Entwicklung der Audit Tools zu unterstützen. Zusätzlich wurde den grossen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften empfohlen, insbesondere die Kompetenz der Revisionsmethodik und des Industrie- und Branchenwissens der Wirtschaftsprüfer zu fördern. Die Unterneh-

<sup>877</sup> Eigene Darstellung.

men müssen sich der Tatsache bewusst werden, dass ihre Unternehmenstätigkeit und -prozesse von grosser Bedeutung für die Beeinflussung der Prüfungseffizienz sind. Ebenfalls gilt dies für die Unternehmensleitung, weshalb diese eng mit dem Wirtschaftsprüfer zusammen arbeiten sollte. Dem IAASB wurde eine Empfehlung zur Anpassung des ISA 230 gegeben, damit die zusätzlichen Dokumentationsmedien (Film-, Ton- und Bildmedien) entsprechend von einer regulatorischen Organisation Unterstützung erhalten.

Für die Umsetzung und Implementierung des globalen Intercompany-Abstimmungsprozesses und des weltweit einheitlichen Kontenrahmens wurde das *Enforcement* vorgeschlagen. Die technische Umsetzung könnte auf XBRL basieren, womit auch die ICRT-Taxonomie und die WI-Taxonomie entwickelt werden müsste. Der weltweit einheitliche Kontenrahmen würde einen globalen Rechnungslegungsstandard voraussetzen, welcher vom FASB, vom IASB oder von einem neuen, international anerkannten Gremium erlassen werden könnte. Das IAASB sollte diesbezüglich das ICRT in den ISA's integrieren und das IASB könnte bezüglich des weltweit einheitlichen Kontenrahmens seine internationale Stellung stärken und die Zusammenarbeit mit dem FASB, im heute bestehenden Konvergenz-Projekt, intensivieren. Würden beide externen Ansatzpunkte durch Vollstreckung (*Enforcement*) eingeführt, so wäre entsprechend die Unterstützung und das Mitwirken von europäischen und nationalen Revisions- und Börsenaufsichten gefordert, weshalb diese aufgerufen werden, beide Ansatzpunkte zu befürworten. Auf unternehmerischer Seite wäre ebenfalls entsprechendes Engagement von Relevanz. Die Unternehmen, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und die IT-Unternehmen könnten, basierend auf ihren Kernkompetenzen, ihren Beitrag zur Implementierung des globalen Intercompany-Abstimmungstools und des weltweit einheitlichen Kontenrahmens leisten.

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können sich der fortschreitenden strukturellen und technischen Standardisierung nicht entziehen, sondern müssen mit dieser aktiv mitgehen und die Chance ergreifen, bei der Ausgestaltung mitzuwirken. Nur so kann die Wirtschaftsprüfung im heute hart umkämpften Markt mit der Umsetzung des BRA Ansatzes ihre Legitimität erhalten, den Zielkonflikt zwischen der Prüfungseffektivität und -effizienz lindern und gleichzeitig die Prüfungseffizienz steigern.





## A. Literaturverzeichnis

**Agolia Christopher P. [et al.]** How do Audit Workpaper Reviewers Cope with the Conflicting Pressure of Detecting Misstatements and Balancing Client Workloads? [Artikel] // Auditing: A Journal of Practice & Theory. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 2010. - Vol. 29. - S. 27 - 43 : Bd. II.

**AICPA** American Institute of CPA's [Online] // Auditing Standards Board. - 2012. - 26. März 2012. - <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ASB/Pages/AuditingStandardsBoard.aspx>.

**Akademie der Trauhand-Kammer AG** Akademie der Trauhand-Kammer [Online] // Educaris. - 2011. - 10. August 2011. - <http://www.educaris.ch/>.

**Akinlo Olayinka Olufisayo** The effect of working capital on profitability of firms in nigeria: Evidence from general method of moments (GMM) [Artikel] // Asian Journal of Business and Management Services. - [s.l.] : Society for Business Research Promotion, 2011. - 1. - S. 130 - 135 : Bd. II.

**Albers Sönke [et al.]** Methodik der empirischen Forschung [Buch]. - Wiesbaden : Gabler - GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Aldhizer George R. und Cashell James D.** Automating the Confirmation Process - How to enhance audit effectiveness and efficiency [Artikel] // The CPA Journal. - New York, United States : New York State Society of Certified Public Accountants, 2006. - Vol. 76. - S. 28 - 32 : Bd. IV.

**Altundag Paolo und Schill Philipp** XBRL: Standardisierte Finanzberichterstattung auf hohem Niveau [Online] // KPMG. - KPMG, Januar 2010. - 15. Mai 2010. - [https://www.kpmg.ch/docs/20100401\\_XBRL\\_Standardisierte\\_Finanzberichterstattung\\_DE.pdf](https://www.kpmg.ch/docs/20100401_XBRL_Standardisierte_Finanzberichterstattung_DE.pdf).

**Anonymous** "Top 10 Technologies" confirms interest in Information Security, Spam Control [Artikel] // The CPA Journal. - New York, United States : New York State Society of Certified Public Accountants, 2004. - Vol. 74. - S. 15 : Bd. IV.

**Apostolou Barbara, Pasewark William R. und Stawser Jerry R.** The effects of senior internal auditor behaviour on staff performance and satisfaction [Artikel] // Accounting and Business Research. - Abingdon, United Kingdom : Taylor & Francis Ltd., 1993. - Vol. 23. - S. 110 - 122 : Bd. XC.

**Arens Alvin A., Elder Randal J. und Beasley Mark S.** Auditing and Assurance Service - An integrated approach [Buch]. - England : Pearson Education Limited, 2012. - Bd. XIV.

**Asare Stephen K., Haynes Christine M. und Jenkins J Gregory** The Effects of Client and Preparer Risk Factors on Workpaper Review Effectiveness [Artikel] // Behavioral Research in Accounting. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 2007. - Vol. 19. - S. 1 - 17 : Bd. I.

**Atteslander Peter** Methoden der empirischen Sozialforschung [Buch]. - Berlin : Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, 2010. - Bd. XIII.

**Bamber Michael E. und Ramsay Robert J.** The Effects of Specialization in Audit Workpaper Review on Review Efficiency and Reviewers' Confidence [Artikel] // Auditing: A Journal of Practice & Theory. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 2000. - Vol. 19. - S. 147 - 157 : Bd. II.

**Banker Rajiv D., Chang Hsihui und Kao Yi-Ching** Evaluating cross-organizational impacts of information technology - an empirical analyses [Artikel] // European Journal of Information Systems. - Basingstoke, United Kingdom : Palgrave Macmillan, 2010. - Vol. 19. - S. 153 - 167 : Bd. II.

**Barrett Stephanie und Konsynski Benn** Inter-Organization Information Sharing-Systems [Artikel] // MIS Quarterly. - Minnesota : Management Information Systems Research Center - University of Minnesota, 1982. - Vol. 6. - S. 93 - 105 : Bd. Special Issue.

**Bedard Jean C., Gopi Babu R. und Vijayalakshmi B.** A multiple criteria model for audit planning decisions [Artikel] // Contemporary Accounting Research. - Toronto, Canada : Canadian Academic Accounting Association, 1991. - Vol. 8. - S. 293 - 308 : Bd. I.

**Bell Timothy B. [et al.]** Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens - The KPMG Business Measurement Process [Buch]. - USA : KPMG LLP, 1997. - Bd. I.

**Bell Timothy B., Doogar Rajib und Solomon Ira** Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing [Artikel] // Journal of Accounting Research. - United Kingdom : Blackwell Publishing Ltd., 2008. - Vol. 46. - S. 729 - 760 : Bd. IV.

**Bell Timothy B., Peecher Marc E. und Solomon Ira** The 21st Century Public Company Audit – Conceptual Elements of KPMG’s Audit Methodology [Buch]. - USA : KPMG LLP, 2005. - Bd. I.

**Bibliographisches Institut GmbH DUDEN** [Online]. - Bibliographisches Institut GmbH, 2011. - 9. August 2011. - <http://www.duden.de/rechtschreibung/>.

**Black Thomas R.** Doing Quantitative Research in the Social Sciences: An Integrated Approach to Research Design, Measurement and Statistics [Buch]. - London, United Kingdom : Sage Publications Inc., 1999. - Bd. I.

**Blakley Rhis** PwC in spotlight over missing billion at Satyam - "India's Enron" [Online] // [www.thetimes.co.uk/tto/news](http://www.thetimes.co.uk/tto/news). - The Times, 9. Januar 2009. - 27. August 2010. - [http://business.timesonline.co.uk/tol/business/industry\\_sectors/technology/article5477870.ece](http://business.timesonline.co.uk/tol/business/industry_sectors/technology/article5477870.ece).

**Bleicher Knut** Abschied von der Matrixstruktur und anderen Komplexitäten [Artikel] // io new management. - Zürich : Axel Springer AG, 2005. - 10. - S. 24 - 27.

**Blum Steven G. und Steinberg Reva B.** Earnings per Share - The Panel on Audit Effectiveness issues its report [Artikel] // Insights; the Corporate & Securities Law Advisor. - Englewood Cliffs, United States : Aspen Publishers, Inc., 2000. - 14. - S. 16 - 18 : Bd. XI.

**Böckli Peter** Audit Committee - Der Prüfungsausschuss des Verwaltungsrats auf Gratwanderung zwischen Übereifer und Unsorgfalt [Buch]. - Zürich : Schulthess Juristische Medien AG, 2005. - Bd. I.

**Böckli Peter** Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht [Buch]. -

Zürich : Schulthess Juristische Medien AG, 2007. - Bd. I.

**Borchardt Andreas und Göthlich Stephan E.** Erkenntnisgewinnung durch Fallstudie

[Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Sozialforschung / Buchverf. Albers

Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Brazel Joseph F., Agolia Christopher P. und Hatfield Richard C.** Electronic

versus Face-to-Face Review: The effects of alternative forms of Review on Auditor's

Performance [Artikel] // The Accounting Review. - Sarasota, United States : American

Accounting Association, 2004. - Vol. 79. - S. 949 - 966 : Bd. IV.

**Brinkmann Ralph [et al.]** Aktuelle Entwicklungen: Rechnungslegung und

Abschlussprüfung in der Schweiz, Zusammenarbeit mit der DPR in der Praxis sowie

IFRS und XBRL [Artikel] // KoR - Zeitschrift für internationale und

kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. - Düsseldorf : Fachverlag der

Verlagsgruppe Handelsblatt, 2007. - S. 691 - 697 : Bd. XII.

**Carscallen Morley P.** Audit Efficiency [Artikel] // The CPA Journal. - New York,

United States : New York State Society of Certified Public Accountants, 1982. - Vol.

52. - S. 18 - 22. : Bd. V.

**Cleff Thomas** Deskriptive Statistik und moderne Datenanalyse [Buch]. - Wiesbaden :

Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2011. - Bd. II.

**Coelli Tim [et al.]** An Introduction to Efficiency and Productivity Analyses [Buch]. -

New York : Springer, 2005. - Bd. II.

**Corbin Juliet und Strauss Anselm** Basics of Qualitative Research [Buch]. -

Kalifornien : Sage Publications Inc., 2008. - Bd. III.

**Curtis Carol E.** Hands off: Automating reconciliation can dramatically lower costs

[Artikel] // Securities Industry News. - Australia : SourceMedia Inc., 2009. - Vol. 21. -

S. 10 : Bd. XV.

**Curtis Emer und Turley Stuart** The business risk audit - A longitudinal case study of

an audit engagement [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - Oxford,

United States : Pergamon Press Inc., 2007. - Vol. 32. - S. 439 - 461 : Bd. IV/V.

- Dale Marxen E.** A Behavioral Investigation of Time Budget Preparation in a Competitive Audit Environment [Artikel] // Accounting Horizons. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 1990. - Vol. 4. - S. 47-57 : Bd. II.
- Daraio Cinzia und Simar Léopold** Advanced Robust and Nonparametric Methods in Efficiency Analyses [Buch]. - New York : Springer, 2007. - Bd. I.
- Davey Jenny** The Times [Online]. - Times Newspapers Ltd , 6. September 2009. - 11. August 2011. -  
[http://business.timesonline.co.uk/tol/business/industry\\_sectors/banking\\_and\\_finance/article6823448.ece](http://business.timesonline.co.uk/tol/business/industry_sectors/banking_and_finance/article6823448.ece).
- Davidson Ronald A. und Gist Willie E.** Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort [Artikel] // Journal of Accounting Research. - Chicago : Blackwell Publisher Ltd., 1996. - Vol. 34. - S. 111 - 124 : Bd. I.
- Davis Jefferson T.** Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessment [Artikel] // Auditing: A Journal of Practice and Theory. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 1996. - Vol. 15. - S. 16 - 37 : Bd. 1.
- Debreceeny Roger [et al.]** XBRL for Interactive Data - Engineering the Information Value Chain [Buch]. - Heidelberg : Springer, 2009. - Bd. I.
- Dellmann Klaus und Pedell Karl Ludwig** Controlling von Produktivität, Wirtschaftlichkeit und Ergebnis [Buch]. - Stuttgart : Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 1994. - Bd. I.
- Deloitte LLP** Deloitte UK 2010 Annual Report [Bericht]. - United Kingdom : [s.n.], 2010.
- Dennis Anita** Best Practice for Audit Efficiency [Artikel] // Journal of Accountancy. - New York, United States : American Institute of Certified Public Accountants, 2000. - Vol. 190. - S. 64 - 68 : Bd. III.
- Di Piazza Samuel A., Eccles, Robert E.** Building Public Trust - The Future of Corporate Reporting [Buch]. - New York : John Wiley & Sons Inc., 2002. - Bd. I.

**Dopuch Nicholas [et al.]** Production Efficiency and the Pricing of Audit Services [Artikel] // Contemporary Accounting Research. - Toronto, Canada : Canadian Academic Accounting Association, 2003. - Vol. 20. - S. 47 - 77 : Bd. I.

**Dreyer Christian** Rechnungs- und Bilanzdaten sind möglichst frisch zu konsumieren - Transparenz und Schnelligkeit in der Unternehmensberichterstattung als Mittel gegen Krisen [Journal]. - Zürich : Neue Zürcher Zeitung AG, 2009. - 18. Juni.

**Dreyer Christian und Galliker Guglielmetti Barbara** sensus – Kompetenz in Kommunikation [Online]. - Sensus. - 5. Juli 2010. - [www.sensus.ch/download.php?file\\_id=144&download=true](http://www.sensus.ch/download.php?file_id=144&download=true).

**Dreyer Christian, Füglistaler Denis und Leibfried Peter** XBRL CH [Online]. - XBRL CH, 04. Juni 2010. - 20. Juni 2010. - [http://www.xbrl-ch.ch/Resources/Documents/XBRLCH\\_GB2009.pdf](http://www.xbrl-ch.ch/Resources/Documents/XBRLCH_GB2009.pdf).

**Dun & Bradstreet** Dun & Bradstreet [Online] // [www.dnb.com](http://www.dnb.com). - Dun & Bradstreet Inc., 2010. - 20. August 2010. - [http://www.dnb.com/us/duns\\_update/](http://www.dnb.com/us/duns_update/).

**Dutta Saurav K. und Graham Lynford E.** Considering Multiple Materialities for Account Combinations in Audit Planning and Evaluation: A Cost Efficient Approach [Artikel] // Journal of Accounting, Auditing & Finance. - Boston, United States : Warren Gorham Lamont, 1998. - Vol. 13. - S. 151 - 171 : Bd. II.

**Eberle Reto** Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen Prüfung und Beratung [Buchabschnitt] // Rechnungslegung und Revision in der Schweiz / Buchverf. Hail Luzi und Pfaff Dieter. - Zürich : Verlag SKV, 2009. - Bd. I.

**Eberle Reto und Marti Simon** Die Zukunft der Wirtschaftsprüfung [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhänder-Kammer, 2003. - 10. - S. 803 - 810.

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)** Rundschreiben 1/2008 - über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08) [Buch]. - 17. März 2008.

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)** Tätigkeitsbericht 2009 [Bericht]. - Bern : Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB, 2010.

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) Tätigkeitsbericht 2010**

[Bericht]. - Bern : Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde, 2011.

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)**

www.revisionsaufsichtsbehörde.ch [Online]. - 2008. - 30. Juli 2009. -

[http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content\\_blau.asp?id=30483&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30483#top](http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau.asp?id=30483&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30483#top).

**Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) Eidgenössisches Justiz-**

und Polizeidepartement (EJPD) [Online] // Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB. -

28. Juli 2011. -

[http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/die\\_oe/organigramm\\_ejpd/revisionsaufsichtsbehoerde.html](http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/die_oe/organigramm_ejpd/revisionsaufsichtsbehoerde.html).

**Eilifsen Aasmund [et al.] Auditing & Assurance Services [Buch]. - Berkshire (UK) : McGraw-Hill Education Ltd., 2010. - Bd. II.**

**Eilifsen Aasmund, Knechel W. Robert und Wallage Philip Application of the**

Business Risk Audit Model: A Field Study [Artikel] // Accounting Horizons. -

Sarasota, United States : American Accounting Association, 2001. - Vol. 15. - S. 193 - 207 : Bd. III.

**Elliott Robert K. Confronting the Future: Choices for the Attest Function [Artikel] //**

Accounting Horizons. - Sarasota, United States : American Accounting Association,

1994. - Vol. 8. - S. 106 - 124 : Bd. III.

**Ernst & Young SEC staff outlines common XBRL submission errors [Online]. -**

Ernst & Young, 23. Juni 2011. - 30. März 2012.

**Europäische Kommission Europäische Kommission [Online]. - 14. Dezember 2005. -**

28. Juli 2010. - [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/auditing/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/index_de.htm).

**European Commission GREEN PAPER - Audit Policy: Lessons from the Crisis**

[Bericht]. - Brüssel : [s.n.], 2010.

**Fang Jianing How CPAs can master XBRL [Artikel] // The CPA Journal. - New**

York, United States : New York State Society of Certified Public Accountants, 2009. -

Vol. 79. - S. 70 - 71 : Bd. V.

**FASB Financial Accounting Standards Board** [www.fasb.org](http://www.fasb.org) [Online]. - 4. Januar 2012. - <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>.

**FINMA** Eidg. Finanzmarktaufsicht FINMA [Online]. - 2011. - 27. Dezember 2011. - <http://www.finma.ch/d/finma/Seiten/ziele.aspx>.

**FINMA** Eidgenössische Finanzmarktaufsicht [Online] // [www.finma.ch](http://www.finma.ch). - 28. Juli 2010. - <http://www.finma.ch/d/finma/internationales/gremien/iosco/Seiten/default.aspx>.

**Fischer Michael J.** "Real-izing" the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study [Artikel] // *Accounting, Organizations and Society*. - United States : Pergamon Press Inc., 1996. - Vol. 21. - S. 219 - 242 : Bd. II/III.

**Fischer Michael J. und McAllister John P.** Enhancing Audit Efficiency with new technologies [Artikel] // *CPA Journal*. - New York, United States : New York State Society of Certified Public Accountants, 1993. - Vol. 63. - S. 58 - 62 : Bd. XI.

**Flick Uwe** Triangulation in der qualitativen Forschung [Buchabschnitt] // *Qualitative Forschung / Buchverf. Flick Uwe, von Kardorff Ernst und Steinke Ines*. - Hamburg : Rowohlt Taschenbuch Verlag GmbH, 2010. - Bd. VIII.

**Flickinger Norbert** XBRL in der betrieblichen Praxis - Elektronisches Business Reporting nach internationalem Standard [Buch]. - Berlin : Erich Schmidt Verlag, 2009. - Bd. I.

**Fluri Edgar** Die Rolle des Wirtschaftsprüfers - Komplexität der Tätigkeit und des Umfeldes [Artikel] // *Der Schweizer Treuhänder*. - Zürich : Treuhänder-Kammer, 2006. - 11. - S. 822 - 826.

**Francis Jere R.** Auditing in the United States [Buchabschnitt] // *Auditing, Trust and Governance - Developing regulation in Europe / Buchverf. Quick Reiner, Turley Stuart und Willekens Marleen*. - London : Routledge, 2008. - Bd. I.

**Frankfurter Neue Presse** Frankfurter Neue Presse [Online] // [www.fnp.de](http://www.fnp.de). - 24. Juli 2010. - 28. Juli 2010. - [http://www.fnp.de/fnp/welt/wirtschaft/cebs-die-europaeische-bankenaufsicht\\_rm01.c.7988470.de.html](http://www.fnp.de/fnp/welt/wirtschaft/cebs-die-europaeische-bankenaufsicht_rm01.c.7988470.de.html).



**Garigue Robert** Understanding the new information risks: The requirement for a new information security conceptual framework [Artikel] // EDPACS - The EDP Audit, Control, and Security Newsletter. - Abingdon, United Kingdom : Taylor & Francis Group, 2007. - Vol. 35. - S. 1 - 9 : Bd. III.

**Gay Grant** Bringing the business dynamic into the audit [Artikel] // Intheblack. - Melbourne, Australia : Australian CPA, 2002. - Vol. 72. - S. 66 -68 : Bd. I.

**Gladen Werner** Performance Measurement - Controlling mit Kennzahlen [Buch]. - Wiesbaden : Gabler Verlag - Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, 2011. - Bd. V.

**Gleich Ronald** Performance Measurement - Konzepte, Fallstudien und Grundschema für die Praxis [Buch]. - München : Verlag Franz Vahlen GmbH, 2011. - Bd. II.

**Good Andreas E. und Szinyei-Burri Renate** Fast Close: Jahresabschluss im Griff - Schnell und richtig - kein Widerspruch [Artikel] // Management und Qualität. - Bern : SAQ, 2004. - S. 28 - 30 : Bd. XI.

**Göth Philip** Handelszeitung [Online]. - Axel Springer Schweiz AG, 21. 02 2007. - 12. 08 2011. - <http://www.handelszeitung.ch/unternehmen/expectation-gap-wirtschaftspruefung-ist-keine-bilanzgarantie>.

**Göthlich Stephan E.** Zum Umgang mit fehlenden Daten in grosszahligen empirischen Erhebungen [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Greving Bert** Messen und Skalieren von Sachverhalten [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Hammann Peter und Erichson Bernd** Marktforschung [Buch]. - Stuttgart : Lucius & Lucius - UTB, 2006. - Bd. V.

**Hayes Rick [et al.]** Principles of Auditing - An Introduction to International Standards on Auditing [Buch]. - Essex, United Kingdom : Pearson Education Ltd., 2005. - Bd. II.

**Helbling Carl** Anforderungen an die Wirtschaftsprüfer-Ausbildung im Wandel der Zeit [Buchabschnitt] // Rechnungslegung und Revision in der Schweiz / Buchverf. Hail Luzi und Pfaff Dieter. - Zürich : Verlag SKV, 2009. - Bd. I.

**Helbling Carl** Entwicklungen in der Revision und Beratung [Buch]. - Zürich : Schulthess Juristische Medien AG, 2001. - Bd. I.

**Helbling Carl** Geschichte der Treuhand- und Revisionsbranche [Buch]. - Zürich : Verlag Neue Zürcher Zeitung, 2006. - Bd. I.

**Himme Alexander** Gütekriterien der Messung: Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Hollinger Heinz und Gediga Günther** Statistik - Deskriptive Statistik [Buch]. - Göttingen : Hogrefe Verlag GmbH & Co. KG, 2011. - Bd. I.

**Honold Kersten Alexander** Wirtschaftsprüfung und das Konzept der "Levels of Assurance" - Dienstleistungen mit einem weniger als hohen Mass an Gewähr als Alternativen zur Abschlussprüfung [Buch]. - Bamberg : Difo-Druck GmbH, 2003. - Bd. I.

**Hooks Karen L.** Auditing and Assurance Services - Understanding the integrated audit [Buch]. - Hoboken, United States : John Wiley & Sons Inc., 2011. - Bd. III.

**Humphrey Christopher** Auditing research: a review across the disciplinary divide [Artikel] // Accounting, Auditing & Accountability Journal. - Bradford, United Kingdom : Emerald Group Publishing Limited, 2008. - Vol. 21. - S. 170 - 203 : Bd. II.

**IAASB** 2010 IAASB Annual Report [Online] // IFAC. - 12. Juli 2011. - <http://www.ifac.org/IAASB/About.php>.

**IAASB International Auditing and Assurance Standards Board IFAC** : International Auditing and Assurance Standards Board [Online] // [www.ifac.com](http://www.ifac.com). - 28. Juli 2010. - <http://www.ifac.org/IAASB/About.php>.

**IASB International Accounting Standards Board** www.ifrs.org [Online]. - 4. Januar 2012. - <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm>.

**IFAC International Federation of Accountants** [Online] // Membership. - 12. Juli 2011. - <http://www.ifac.org/>.

**IFAC International Federation of Accountants** Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control [Buch]. - New York : IFAC, 2009.

**Ingerfurth Frank** Fast Close - Die schnelle und effiziente Berichterstattung [Online]. - Frank Ingerfurth Unternehmensberatung, Februar 2006. - 4. Januar 2012. - <http://www.ingerfurth.com/publikationen/ingerfurth-praxis-fastclose.pdf>.

**Jones Adam** Financial Times [Online]. - The Financial Times Ltd., 1. Dezember 2011. - 26. Dezember 2011. - <http://www.ft.com/cms/s/0/5ea572c6-1bf1-11e1-9631-00144feabdc0.html#axzz1hdoTqVeH>.

**Kahan Stuart** Reengineered Auditing [Artikel] // The Practical Accountant. - Boston, United States : SourceMedia, 2001. - Vol. 34. - S. 49 - 50 : Bd. I.

**Kaya Maria und Himme Alexander** Möglichkeiten der Stichprobenbildung [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Kaya Maria** Verfahren der Datenerhebung [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Kepczyk Roman H.** 2006 AICPA Top Technologies - "Information Security" Dominates List for fourth Consecutive Years [Artikel] // Infotech Update. - New York, United States : ABI/INFORM Trade & Industry, 2006. - Vol. 15. - S. 1 - 4 : Bd. II.

**Kepczyk Roman H.** IN-Firm Impact of the 2009 AICPA Top Technology Initiatives [Artikel] // CPA Practice Advisor. - Ft. Atkinson, United States : Cygnus Business Media, 2009. - Vol. 19. - S. 26 : Bd. IV.

**Kepeczyk Roman H.** In-Firm View of the AICPA Top Technology Initiatives [Artikel] // CPA Practice Advisor. - Ft. Atkinson, United States : Cygnus Business Media, 2008. - Vol. 18. - S. 46 - 47 : Bd. III.

**Kesselmeyer Bodo und Leibfried Peter** Standardisierung der Berichterstattung durch XBRL [Buchabschnitt] // Die moderne Finanzfunktion - Strategie, Organisation, Prozesse / Buchverf. Keuper Frank, Vocelka Alexander und Häfner Michael. - Berlin : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2008. - Bd. I.

**Khalifa Rihab [et al.]** Discourse and audit change: Transformations in methodology in the professional audit field [Artikel] // Accounting, Auditing & Accountability Journal. - Bradford, United Kingdom : Emerald Group Publishing, Limited, 2007. - Vol. 20. - S. 825 - 854 : Bd. VI.

**Knechel Robert W., Rouse Paul und Schelleman Caren** A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements [Artikel] // The Accounting Review. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 2009. - Vol. 84. - S. 1607 - 1638 : Bd. V.

**Knechel W. Robert** The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - 2007. - Vol. 32. - S. 383 - 408 : Bde. IV - V.

**Knechel W. Robert, Salterio Steven E. und Ballou Brian** Auditing, Assurance & Risk [Buch]. - Canada : Thomson Higher Education, 2007. - Bd. III.

**Kneer Dan C.** The Teaching of an effective and efficient audit strategy [Artikel] // Accounting Education. - United Kingdom : Routledge, 1984. - S. 121 - 135.

**Krantz Matt** USA Today [Online]. - Gannett Co. Inc., 5. Mai 2003. - 11. August 2011. - [http://www.usatoday.com/money/companies/2003-05-05-auditfees\\_x.htm](http://www.usatoday.com/money/companies/2003-05-05-auditfees_x.htm).

**Kuhn Hans** Das neue Bucheffektenmodell des schweizerischen Rechts [Buchabschnitt] // Die Zukunft des Clearing und Settlement / Buchverf. Baums Theodor und Cahn Andreas. - Berlin : De Gruyter Rechtswissenschaften Verlags-GmbH, 2006. - Bd. I.

- Küting Karlheinz, Weber Claus-Peter und Boecker Corinna** Fast Close - Beschleunigung der Jahresabschlussstellung: (zu) schnell am Ziel?! [Artikel] // Steuer- und Bilanzpraxis. - Herne, Deutschland : NWB Verlag, 2004. - 1. - S. 1 - 10.
- Lakshman Nandini** PwC India Struggles to Overcome Satyam Scandal [Online] // www.businessweek.com. - Business Week, 30. März 2009. - 27. August 2010. - [http://www.businessweek.com/globalbiz/content/mar2009/gb20090330\\_516042.htm](http://www.businessweek.com/globalbiz/content/mar2009/gb20090330_516042.htm).
- Lamnek Siegfried** Qualitative Sozialforschung - Lehrbuch [Buch]. - Basel : Beltz Verlag, 2005. - Bd. IV.
- Leibfried Peter** Finanzberichterstattung mittels XBRL - Mögliche Erleichterungen durch die Vermeidung von Datenbrüchen [Artikel] // KPMG's Audit Committee News. - 2010. - S. 10 - 13 : Bd. XXIX.
- Lengauer Daniel, Holdegger Mirjam und Amstutz Therese** Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008 [Buch]. - Zürich : Schulthess Juristische Medien AG, 2007. - Bd. I.
- Link Robert** Abschlussprüfung und Geschäftsrisiko [Buch]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2006. - Bd. I.
- Loader David** Clearing and Settlement of Derivatives [Buch]. - Oxford, United Kingdom : Elsevier Ltd., 2005. - Bd. I.
- Mascha Mauren Francis [et al.]** XBRL Tools - For Small- to Medium-Sized Firms [Artikel] // Strategic Finance. - Montvale, United States : Institute of Management Accountants, 2009. - Vol. 90. - S. 47 - 53 : Bd. VII.
- McDaniel Linda S.** The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance [Artikel] // Journal of Accounting Research. - USA : Institute of Professional Accountants, 1990. - Vol. 28. - S. 267 - 285 : Bd. II.
- Meall Lesley** READY OR NOT - XBRL is finally causing a revolution but the uk accountancy profession isn't ready for it [Artikel] // Accountancy Magazine. - 2009. - Vol. 144. - S. 54 - 55 : Bd. MCCCXCV.

**Meier-Hayoz Arthur und Forstmoser Peter** Schweizerisches Gesellschaftsrecht mit neuem Recht der GmbH, der Revision und der kollektiven Kapitalanlagen [Buch]. - Bern : Stämpfli Verlag AG, 2007. - Bd. 10.

**Miles Matthew B. und Hubermann A. Michael** Qualitative Data Analyses [Buch]. - California : Sage Publications Inc., 1994. - Bd. II.

**Miller Paul B.W. und Bahnson Paul R.** Memo to the SEC on IFRS and convergence [Artikel] // Accounting Today. - United States : SourceMedia Inc., 2009. - Vol. 23. - S. 17 - 18 : Bd. XIX.

**Miller Paul B.W. und Bahnson Paul R.,** Be careful when you wish for uniform global standards [Artikel] // Accounting Today. - United States : SourceMedia Inc., 2010. - Vol. 24. - S. 14 - 18 : Bd. VI.

**Millichamp Alan und Taylor John** Auditing [Buch]. - London, United Kingdom : Cengage Learning EMEA, 2008. - Bd. IX.

**Möller Manuela** Determinanten der Wirtschaftsprüfung: Unabhängigkeit, Qualitätskonstanz und Reputation [Buch]. - Zürich : Habilitationsschrift, 2011. - Bd. I.

**Moroney Robyn** Does Industry Expertise improve the Efficiency fo Audit Judgement? [Artikel] // Auditing: A Journal of Practice and Theory. - 2007. - Vol. 26. - S. 69 - 94 : Bd. II.

**Mostafa Mohamed M.** Does efficiency matter? - Examining the efficiency-profitability link in the US specialty retailers and food consumer store [Artikel] // International Journal of Productivity and Performance Management. - Bradford, United Kingdo, : Emerald Group Publishing, Limited, 2010. - Vol. 53. - S. 255 - 273 : Bd. III.

**Müssig Anke und Csibi Christine** Die Berichterstattung der Revisionsstelle [Buchabschnitt] // Kommunikation in Wirtschaft, Recht und Gesellschaft / Buchverf. Juchli Philipp und Würmli Marcel. - Bern : Stämpfli Verlag AG, 2010. - Bd. V.

**Neininger Roger und Hallauer Philipp** Neue Zürcher Zeitung [Online] // NZZ Online. - 19. März 2010. - 11. August 2011. -

[http://www.nzz.ch/nachrichten/hintergrund/dossiers/umwaelzungen\\_in\\_der\\_wirtschaft/finanzkrise/die\\_zehn\\_lehren\\_der\\_wirtschaftspruefung\\_1.5247129.html](http://www.nzz.ch/nachrichten/hintergrund/dossiers/umwaelzungen_in_der_wirtschaft/finanzkrise/die_zehn_lehren_der_wirtschaftspruefung_1.5247129.html).

**PCAOB** Public Company Accounting Oversight Board [Online]. - 2012. - 26. März 2012. - <http://pcaobus.org/Pages/default.aspx>.

**PCAOB Public Company Accounting Oversight Board** [www.pcaob.com](http://www.pcaob.com) [Online]. - PCAOB. - 28. Juli 2010. - <http://pcaobus.org/Pages/default.aspx>.

**Peecher Mark E., Schwartz Rachel und Solomon Ira** It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - Oxford, United States : Pergamon Press Inc., 2007. - Vol. 32. - S. 463 - 485 : Bde. IV - V.

**Peemöller Volker H.** Bilanzanalyse und Bilanzpolitik: Einführung in die Grundlagen [Buch]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2003. - Bd. III.

**Pfaff Dieter und Ruud Flemming** Schweizer Leitfaden zum Internen Kontrollsystem (IKS) [Buch]. - Zürich : Orell Füssli Verlag AG, 2011. - Bd. V.

**Pincus Karen V., Bernardi Richard A. und Ludwid Stephen E.** Audit Effectiveness versus Audit Efficiency: Are the two in conflict? [Artikel] // International Journal on Auditing. - Oxford, United Kingdom : Blackwell Publishing Ltd., 1999. - Vol. 3. - S. 121 - 133 : Bd. III.

**Porter Michael E.** Competitive Strategy - Techniques for Analyzing Industries and Competitors [Buch]. - New York, United States : FREE PRESS, 2004. - Bd. I.

**Power Michael** Business Risk Auditing - Debating the history of its present [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - 2007. - Vol. 32. - S. 379 - 382 : Bde. IV - V.

**Power Michael K.** Auditing and the production of legitimacy [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - 2003. - Vol. 28. - S. 379 - 394 : Bd. IV.

**Punch Keith F.** Introduction to Social Research - Quantitative and Qualitative Approaches [Buch]. - London : Sage Publications Ltd., 2005. - Bd. II.

**PwC PricewaterhouseCoopers** www.pwc.com [Online]. - PwC, Oktober 2011. - 21. Dezember 2011. - <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences.jhtml>.

**Quick Reiner** Externe Pflichtrotation: Eine adäquate Maßnahme zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers? [Artikel] // Die Betriebswirtschaft. - Stuttgart : Schaeffer Poeschel Verlag, 2004. - Vol. 64. - S. 487 - 508 : Bd. IV.

**Räbsamen Stefan und Berndt Thomas** Ein Blick in die Zukunft - Entwicklung für Audit Committees in der Schweiz [Bericht]. - St. Gallen : Universität St. Gallen, PricewaterhouseCoopers, 2011.

**Raithel Jürgen** Quantitative Forschung [Buch]. - Wiesbaden : VS Verlag für Sozialwissenschaften, 2008. - Bd. II.

**Reichmann Thomas** Controlling mit Kennzahlen : Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten [Buch]. - München : Verlag Franz Vahlen, 2011. - Bd. VIII.

**Riesenhuber Felix** Grosszahlige empirische Forschung [Buchabschnitt] // Methodik der empirischen Forschung / Buchverf. Albers Sönke [et al.]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2009. - Bd. III.

**Rife Randal** Planning for Success [Artikel] // The Internal Auditor. - Altamonte Springs, United States : Institute of Internal Auditors, Incorporated, 2006. - Vol. 63. - S. 25 - 29 : Bd. V.

**Rittenberg Larry E., Schwieger Bradley J. und Johnstone Karla M.** Auditing: A business risk approach [Buch]. - Canada : Thomson Corporation, 2008. - Bd. VI.

**Ritzer Ross Julie** Operators buy into automated reconciliation as payment option grow [Artikel] // Nation's Restaurant News. - New York : [s.n.], 2006. - Vol. 40. - Bd. VII.

**Robertson Jack C. und Rouse Robert** Substantive Audit Sampling - The Challenge of Achieving Efficiency along with Effectiveness [Artikel] // Accounting Horizons. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 1994. - Vol. 8. - S. 35 - 44 : Bd. I.



**Robson Keith [et al.]** Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - 2007. - Vol. 32. - S. 409 - 438 : Bde. IV - V.

**Rufer Thomas** Das Revisionsaufsichtsgesetz ist in Kraft - Erste Erfahrungen mit der Registrierung und Konkretisierung der Ziele der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2007. - 12. - S. 922 - 925.

**Ruud Flemming T. und Bodenmann Jan Marc** Corporate Governance und Interne Revision [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2001. - 6-7. - S. 521 - 534.

**Ruud Flemming T. und Hess Nicole** Internationale Entwicklung in der Wirtschaftsprüfung - Konsequenzen für die Schweiz [Artikel] // Zeitschrift für internationale Rechnungslegung (IRZ). - Deutschland : Verlag Vahlen GmbH, 2007. - 4. - S. 255 - 263.

**Ruud Flemming T. und Kistler Martin** Wirtschaftsprüfung und New Economy [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2001. - 12. - S. 1199 - 1208.

**Ruud Flemming T., Isufi Shqiponja und Friebe Philipp** Pflicht zur Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2008. - 11. - S. 938 - 942.

**Ruud Flemming und Beer Matthäus** Wirtschaftsprüfung - quo vadis? [Buchabschnitt] // Professional Service Firms / Buchverf. Müller-Stewens Günter, Drolshammer Jens und Kriegmeier Jochen. - Frankfurt a.M. : Frankfurter Allgemeine Zeitung, 1999. - Bd. III.

**Ruud Flemming und Pfister Jan** Revisionsaufsicht mit Blick auf die USA - Gilt die externe Qualitätssicherung nur für die Grossen? [Journal]. - Zürich : Neue Zürcher Zeitung, 2004. - S. 23 : Bd. 172.

**Ruud Flemming und Stebler Werner** Wie schneiden Sie ab? - Studie über Kontroll- und Prüfungsaktivitäten bei mittelgrossen Unternehmen, Spitälern und Hochschulen in der Schweiz [Bericht]. - Zürich : Universität Zürich, PricewaterhouseCoopers, 2008.

**Ruud Flemming, Friebe Philipp und Isufi Shqiponja** Entwicklung in der Internen und Externen Revision unter Berücksichtigung mittelgrosser Unternehmen [Buchabschnitt] // Rechnungslegung und Revision in der Schweiz / Buchverf. Hail Luzi und Pfaff Dieter. - Zürich : Verlag SKV, 2009. - Bd. I.

**Sanwald Reto und Behr Giorgio** Neuordnung des Revisionsrechts [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2004. - 4. - S. 579 - 588.

**Schneider Frank und Sanwald Reto** Das neue Revisionsrecht auf der Zielgeraden [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2007. - 8. - S. 502 - 505.

**Schneider Frank und Stirnimann Pascal** Neues Zeitalter für Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften - Die Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die RAB [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2008. - 11. - S. 856 - 860.

**Schüle Kurt und Wyss Otto** Moderate Entwicklung der Revisionshonorare in der Schweiz [Artikel] // Die Volkswirtschaft - Das Magazin für Wirtschaftspolitik. - Bern : SECO / EVD, 2010. - S. 66 - 69 : Bd. XI.

**SEC Securities and Exchange Commission** Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international Financial Reporting Standards by U.S. Issuers. [Online]. - SEC, 14. November 2008. - 4. Januar 2012. - <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf>.

**SEC Securities and Exchange Commission** SEC [Online] // Acceptance from foreign private issuers of Financial Statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards without reconciliation to U.S.GAAP. - 21. Dezember 2007. - 4. Januar 2012. - <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>.

**SEC Securities and Exchange Commission** SEC issues Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards - Summary & Highlights [Artikel] //

Miller GAAP Update Service. - Riverwoods, United States : CCH Inc., 2010. - Vol. 10. - S. 1 - 7 : Bd. VII.

**SEC Securities and Exchange Commission** Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers [Bericht]. - United States of America : SEC, 2011.

**SIX Gruppe** SIX Group [Online]. - 2011. - 27. Dezember 2011. - [http://www.six-group.com/about\\_sixgroup/profile/](http://www.six-group.com/about_sixgroup/profile/).

**Stefani Ulrike** Anbieterkonzentration bei Prüfungsmandaten börsennotierter Schweizer Aktiengesellschaften [Artikel] // Die Betriebswirtschaft. - Stuttgart : [s.n.], 2006. - Vol. 66. - S. 121 - 145 : Bd. II.

**Stenz Thomas** Auslegungsfragen zum neuen Revisionsrecht - Praktische Hinweise zum Umgang mit den Neuerungen [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2008. - 11. - S. 898 - 901.

**Stenz Thomas** Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2006. - 5. - S. 346 - 350.

**Stöckli Hansjörg und Spiess Dominik** Die eingeschränkte Revision und ihre Chancen - Positionierung der eingeschränkten Revision [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2007. - 12. - S. 927 - 929.

**Strübing Jörg** Grounded Theory - Zur sozialtheoretischen und epistemologischen Fundierung des Verfahrens der empirischen begründeten Theoriebildung [Buch]. - Wiesbaden : Gabler GWV Fachverlag GmbH, 2008. - Bd. II.

**Swanson Zane, Durler George und Remington William** How Do Firms Address Multiple Taxonomy Issues? [Buchabschnitt] // New Dimensions of Business Reporting and XBRL / Buchverf. Debreceny Roger, Felden Carsten und Piechocki Maciej. - Wiesbaden : Deutscher Universitäts-Verlag, 2007. - Bd. I.

**Szczesny Andrea** Der Zusammenhang zwischen Bilanzpolitik und Rechnungslegungsstandards - Messmethoden und empirische Evidenz [Artikel] // BFuP. - Herne, Deutschland : Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2007. - 59. - S. 101 - 122 : Bd. II.

**Tagesanzeiger** Tagesanzeiger [Online]. - 30. November 2011. - 26. Dezember 2011. - <http://www.tagesanzeiger.ch/wirtschaft/konjunktur/EU-will-die-Macht-der-Wirtschaftsprfer-brechen/story/15545682>.

**Tahir Mohammad und Anuar Melati Binti Ahmad** The Effect of Working Capital Management on Firm's Profitability: A Review Paper [Artikel] // Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business. - Belleville : Institute of Interdisciplinary Business Research, 2011. - 3. - S. 365 - 376 : Bd. IV.

**Teixeira Alan** The Implications of XBRL for Financial Reporting [Buchabschnitt] // New Dimensions of Business Reporting and XBRL / Buchverf. Debreceny Roger, Felden Carsten und Piechocki Maciej. - Wiesbaden : Deutscher Universitäts-Verlag, 2007. - Bd. I.

**Treuhand-Kammer** Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfer HWP [Buch]. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2009. - Bd. Band 2: Abschlussprüfung.

**Treuhand-Kammer** Schweizer Prüfungsstandards (PS) [Buch]. - Zürich : Treuhand-Kammer: Kommission für Wirtschaftsprüfung, 2010. - Bd. II (Ausgabe 2010).

**Treuhand-Kammer** Schweizer Treuhand-Kammer [Online]. - 5. Juli 2011. - <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=85591>.

**Urbancic Frank R.** Audit efficiency's Human Element [Artikel] // Journal of Accountancy. - New York, United States : American Institute of Certified Public Accountants, 1985. - Vol. 160. - S. 182 - 186 : Bd. V.

**Wagenhofer Alfred** Economic Consequences of Internet Financial Reporting [Buchabschnitt] // New Dimension of Business Reporting / Buchverf. Debreceny Roger, Felden Carsten und Piechocki Maciej. - Wiesbaden : Deutscher Universitäts-Verlag, 2007. - Bd. I.

**Welser Martin und Dreyer Christian** XBRL - Die Finanzsprache der Zukunft - Die Schweiz (noch) im Hintertreffen [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2010. - 8. - S. 472 - 476.

**Whittington O. Ray und Pany Kurt** Principles of Auditing and other Assurance Services [Buch]. - New York : McGraw-Hill Higher Education, 2001. - Bd. XIII.

**Williams Kathy** How do you handle Invoice Reconciliation and Payment? [Artikel] // Strategic Finance. - Montvale, United States : Institute of Management Accountants, 2004. - Vol. 86. - S. 17 : Bd. II.

**Winograd Barry N., Gerson James S. und Berlin Barbara L.** Practice Note - Audit Practices of PricewaterhouseCoopers [Artikel] // Auditing. - Sarasota, United States : American Accounting Association, 2000. - Vol. 19. - S. 175 - 182 : Bd. II.

**Wright Arnold** The impact of prior working papers on auditor evidential planning judgements [Artikel] // Accounting, Organizations and Society. - Oxford, United States : Pergamon Press Inc., 1988. - Vol. 13. - S. 595 - 605 : Bd. 6.

**Wright Christopher und Hobbs Steven** Impact and Implications of IFRS Conversion or Convergence [Artikel] // Bank Accounting & Finance. - United States : CCH Inc., 2010. - Vol. 23. - S. 17 - 24 : Bd. 4.

**XBRL** [www.xbrlwiki.info/](http://www.xbrlwiki.info/) [Online] // XBRL - Espana. - 23. Dezember 2009. - 23. August 2010. - [http://www.xbrlwiki.info/index.php?title=CEBS\\_Why\\_is\\_XBRL\\_recommended\\_to\\_be\\_used%3F](http://www.xbrlwiki.info/index.php?title=CEBS_Why_is_XBRL_recommended_to_be_used%3F).

**Yin Robert K.** Case Study Research - Design and Methods [Buch]. - Thousand Oaks, California : Sage Publications Inc., 2009. - Bd. IV.

**Zang Linda** Automating reconciliations for high-volume process [Artikel] // Healthcare Financial Management. - Westchester, United States : Healthcare Financial Management Association, 2008. - Vol. 62. - S. 107 - 109 : Bd. VII.

**Zemp Reto** Die eingeschränkte Revision im Licht der erhöhten Schwellenwerte [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2012. - 3. - S. 114.

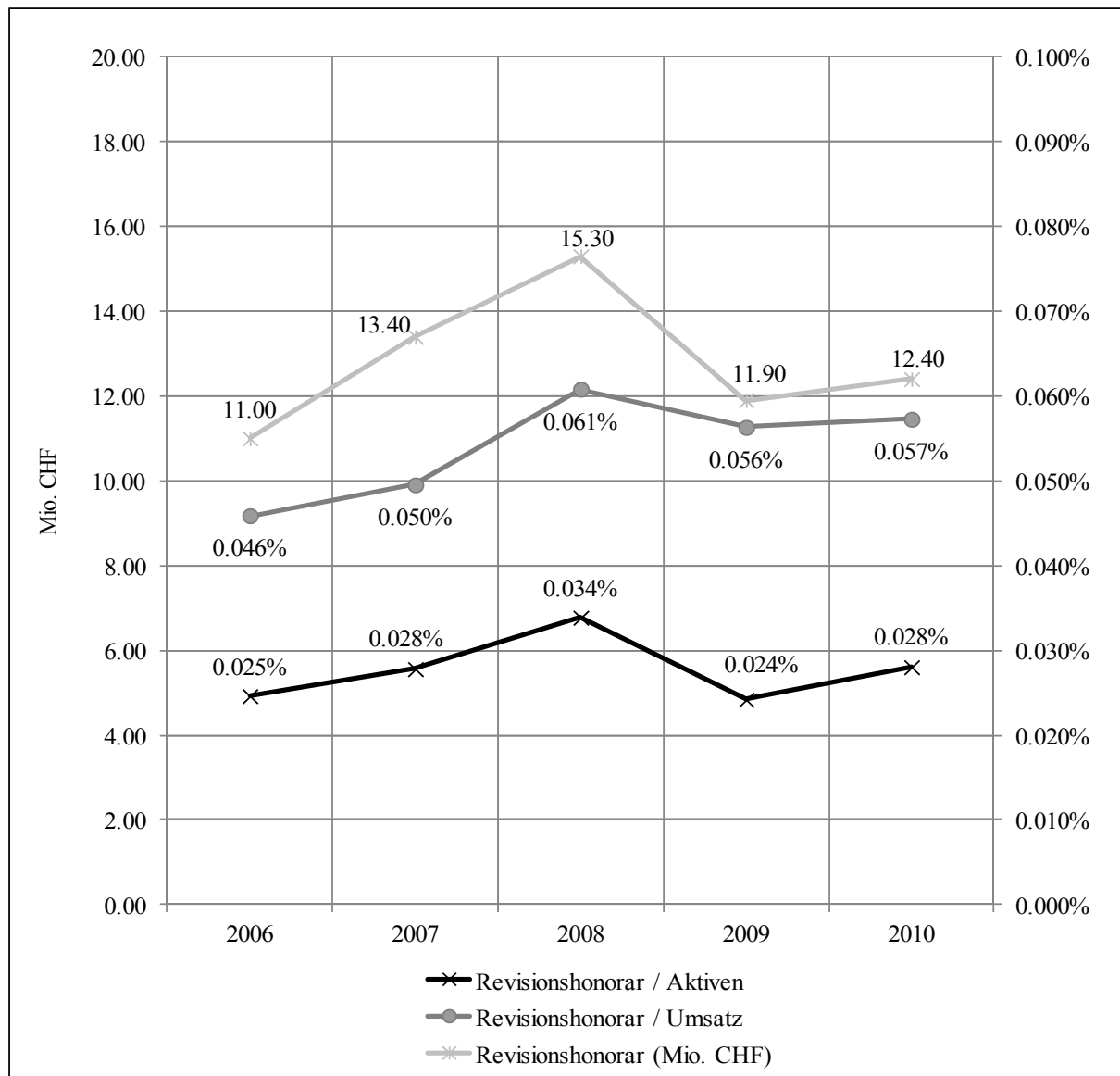
**Zemp Reto und Csibi Christine** Schweizer Prüfungsstandards - Ausgabe 2009 [Artikel] // Der Schweizer Treuhänder. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2009. - 12. - S. 916 - 919.

**Zürcher David und Vial Jerome** Publikationsverhalten von SWX-Unternehmen:  
Erhöhter Druck nach einer schnelleren Publikation [Artikel] // Der Schweizer  
Treuhand. - Zürich : Treuhand-Kammer, 2006. - 3. - S. 149 - 154.

## ANHANG 1. Datenbasis für SMI Analyse

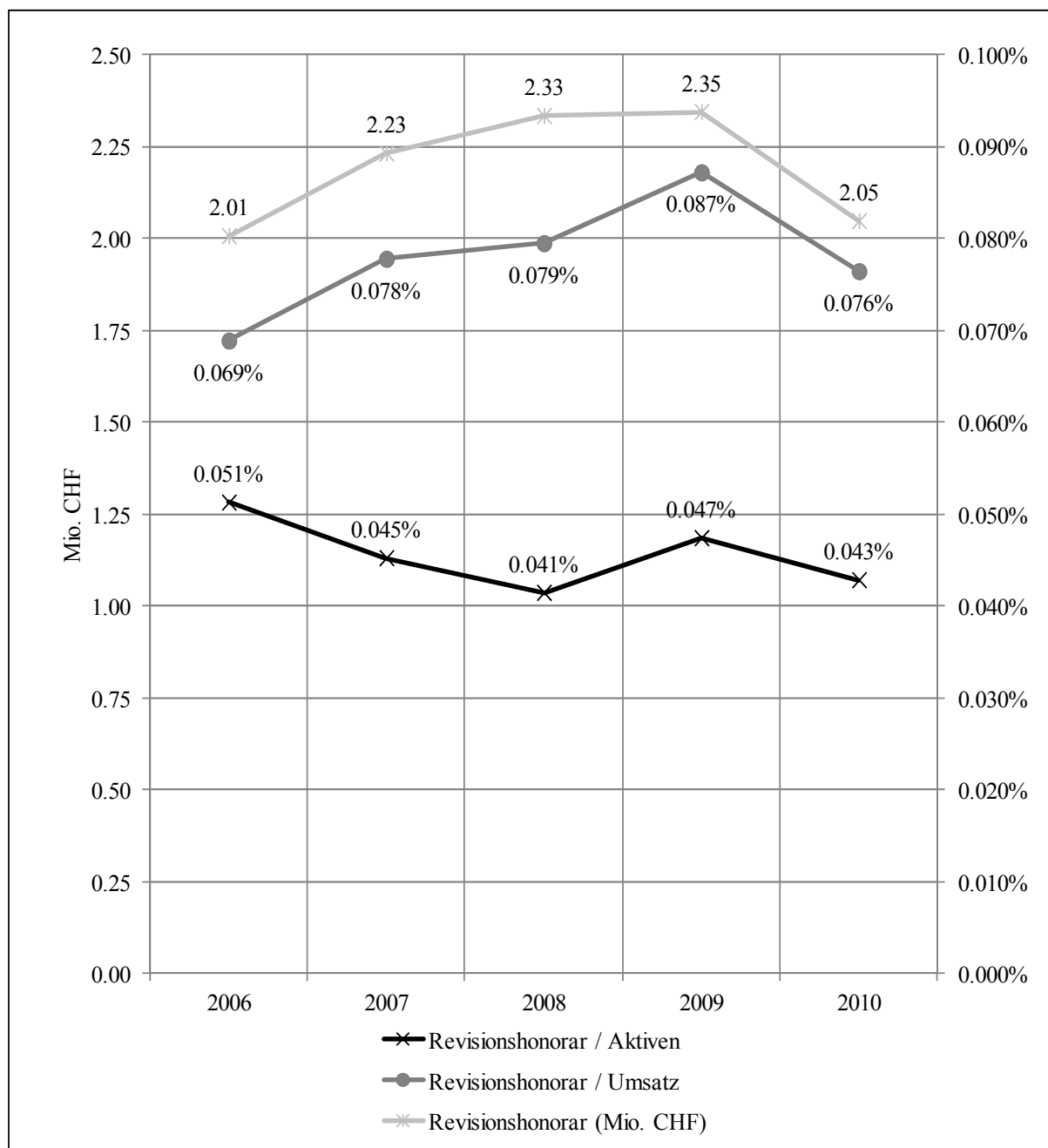
### 1a. Holcim

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	11.00	13.40	15.30	11.90	12.40
Aktiven (Mio. CHF)	44'702	48'211	45'193	49'206	44'259
Umsatz (Mio. CHF)	23'969	27'052	25'157	21'132	21'653
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	3'797	5'746	2'889	2'581	2'236
Revisionshonorar / Aktiven	0.025%	0.028%	0.034%	0.024%	0.028%
Revisionshonorar / Umsatz	0.046%	0.050%	0.061%	0.056%	0.057%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.290%	0.233%	0.530%	0.461%	0.555%



## 1b. Lonza

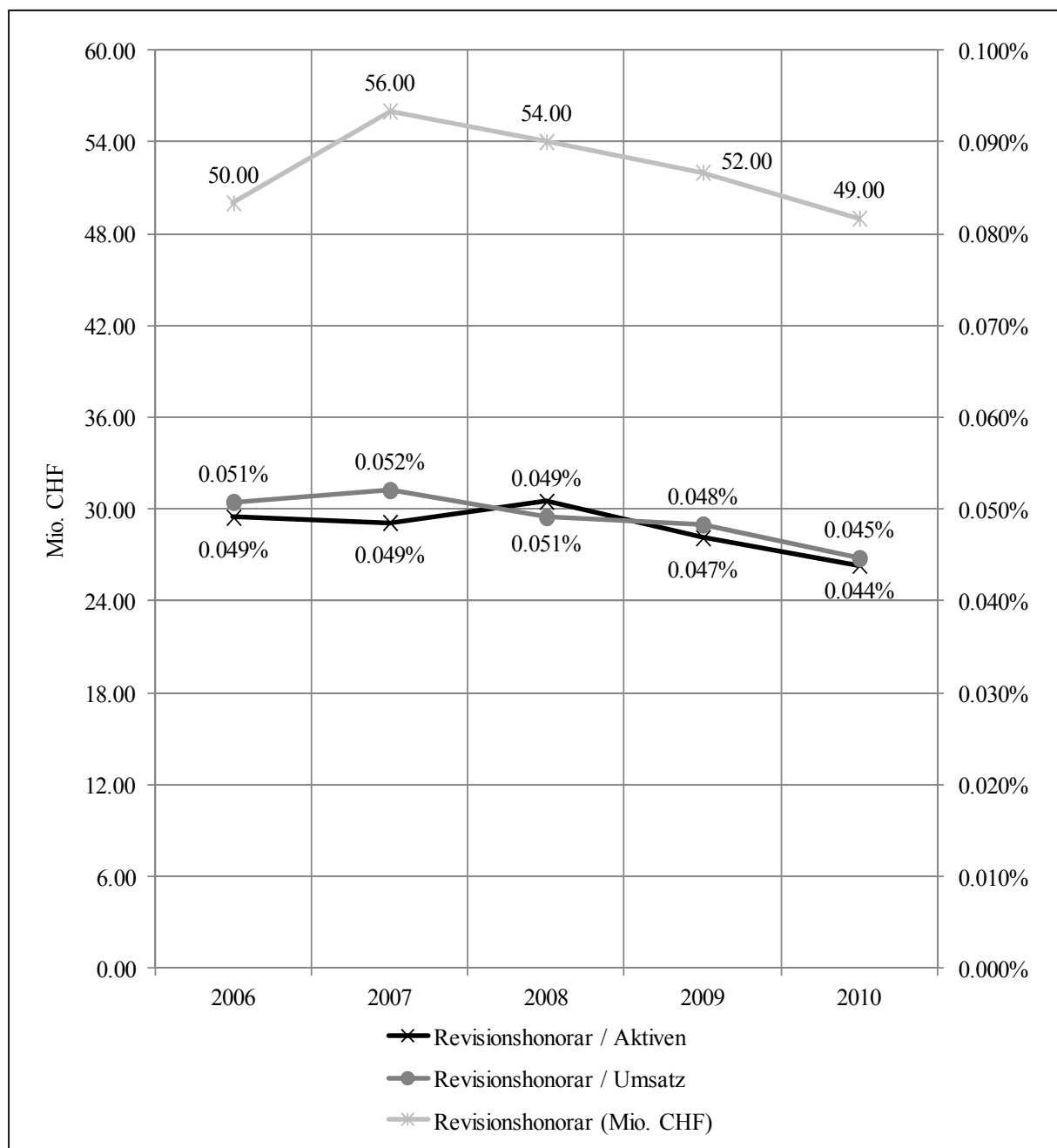
31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	2.01	2.23	2.33	2.35	2.05
Aktiven (Mio. CHF)	3'912	4'932	5'626	4'944	4'778
Umsatz (Mio. CHF)	2'914	2'870	2'937	2'690	2'680
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	292	361	475	186	330
Revisionshonorar / Aktiven	0.051%	0.045%	0.041%	0.047%	0.043%
Revisionshonorar / Umsatz	0.069%	0.078%	0.079%	0.087%	0.076%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.687%	0.618%	0.491%	1.261%	0.621%





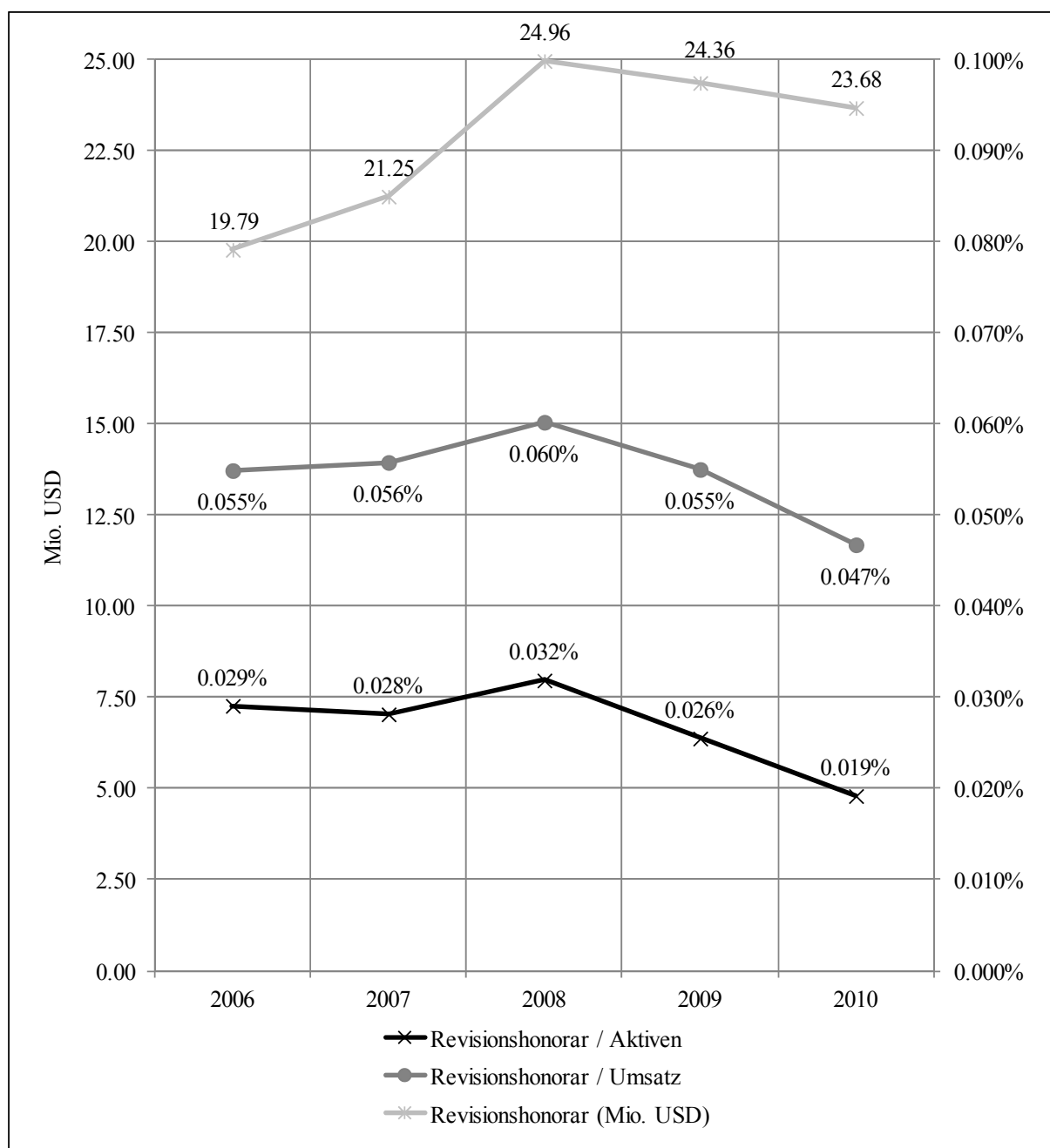
## 1c. Nestlé

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	50.00	56.00	54.00	52.00	49.00
Aktiven (Mio. CHF)	101'805	115'361	106'215	110'916	111'641
Umsatz (Mio. CHF)	98'458	107'552	109'908	107'618	109'722
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	12'105	13'518	21'833	14'355	38'067
Revisionshonorar / Aktiven	0.049%	0.049%	0.051%	0.047%	0.044%
Revisionshonorar / Umsatz	0.051%	0.052%	0.049%	0.048%	0.045%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.413%	0.414%	0.247%	0.362%	0.129%



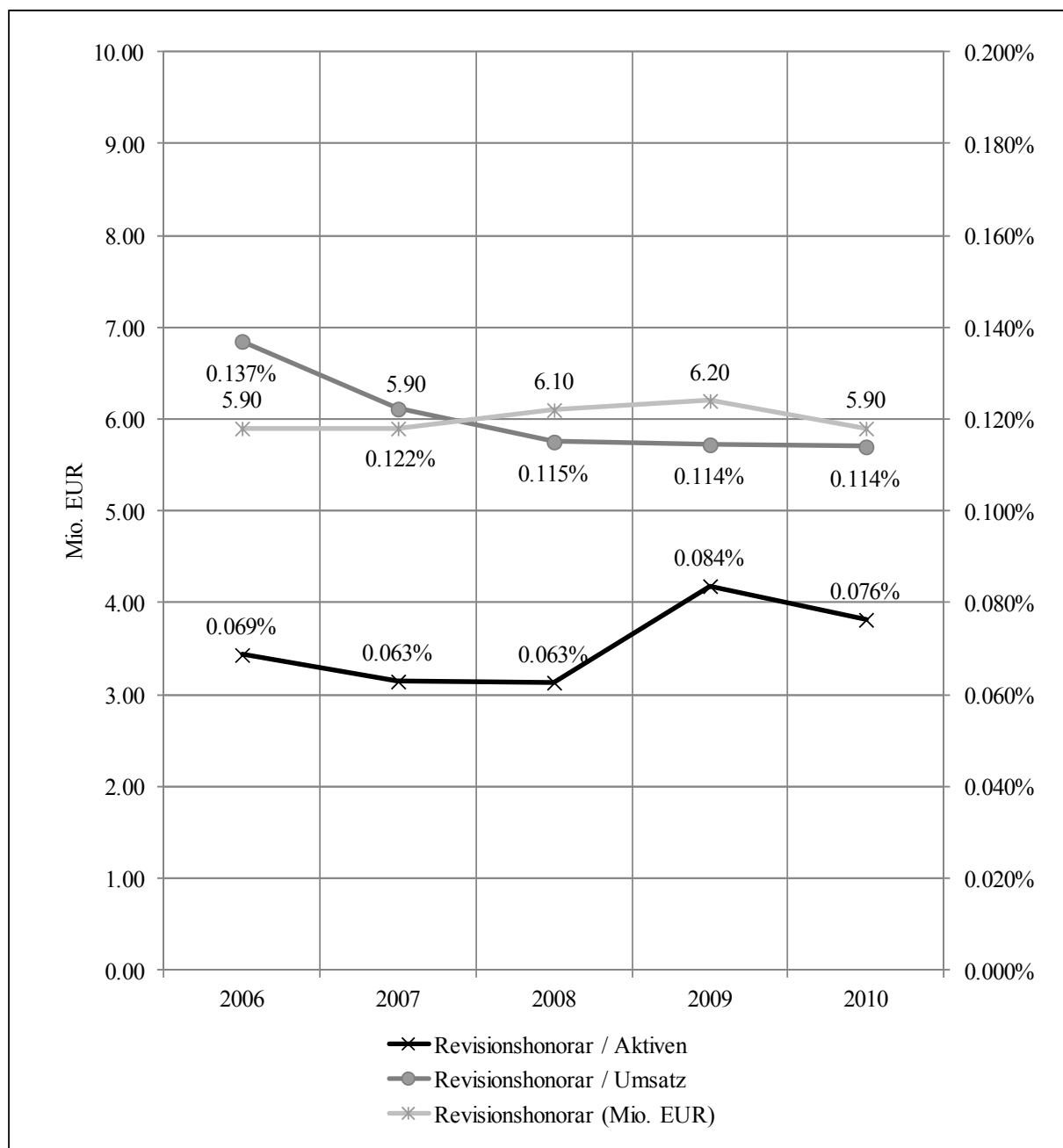
## 1d. Novartis

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. USD)	19.79	21.25	24.96	24.36	23.68
Aktiven (Mio. USD)	68'008	75'452	78'299	95'505	123'318
Umsatz (Mio. USD)	36'031	38'072	41'459	44'267	50'624
Gewinn vor Steuern (Mio. USD)	8'301	7'487	9'499	9'922	11'702
Revisionshonorar / Aktiven	0.029%	0.028%	0.032%	0.026%	0.019%
Revisionshonorar / Umsatz	0.055%	0.056%	0.060%	0.055%	0.047%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.238%	0.284%	0.263%	0.246%	0.202%



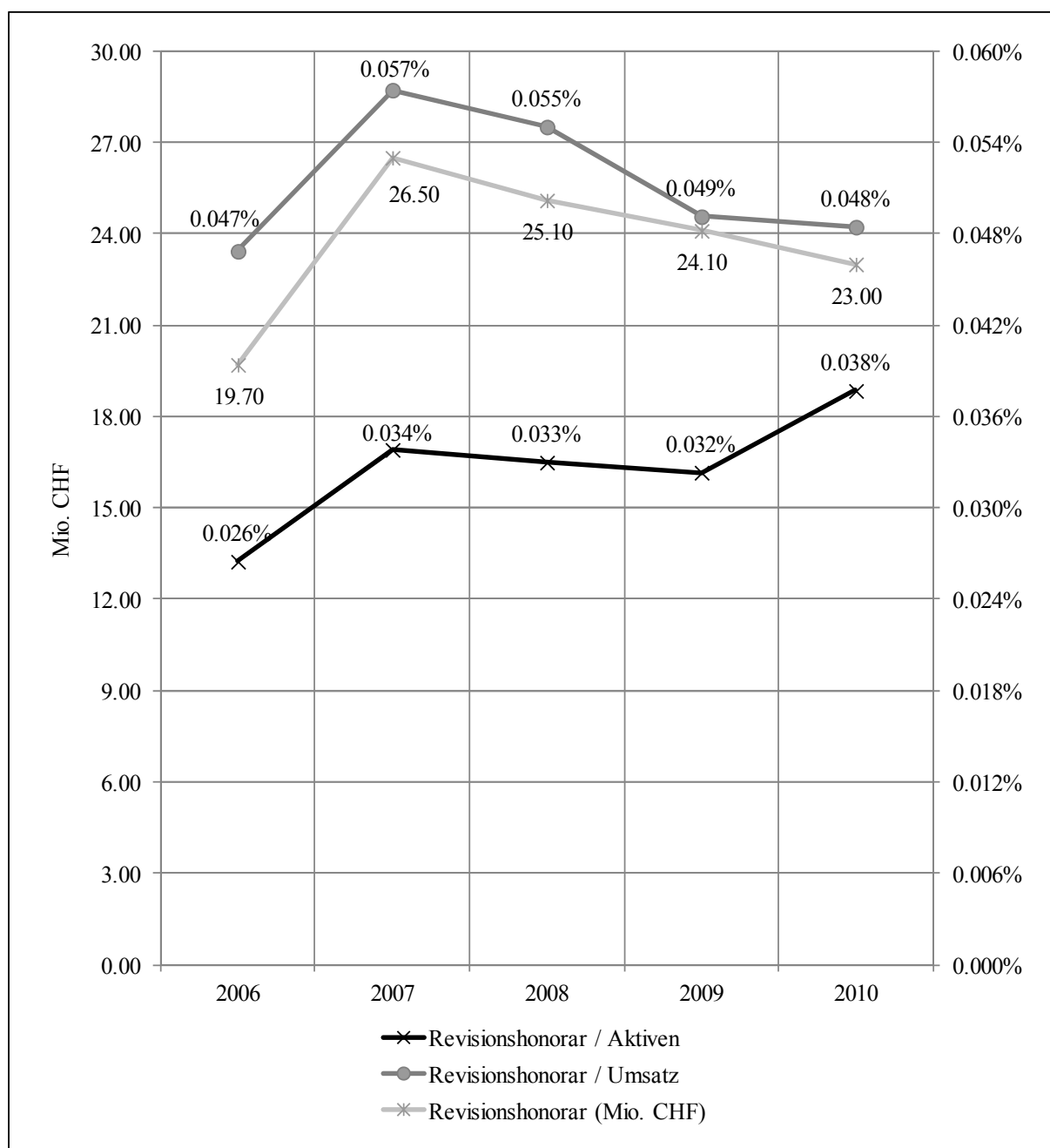
## 1e. Rlichemont

31. März	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. EUR)	5.90	5.90	6.10	6.20	5.90
Aktiven (Mio. EUR)	8'593	9'381	9'738	7'411	7'729
Umsatz (Mio. EUR)	4'308	4'827	5'302	5'418	5'176
Gewinn vor Steuern (Mio. EUR)	1'232	1'487	1'765	870	697
Revisionshonorar / Aktiven	0.069%	0.063%	0.063%	0.084%	0.076%
Revisionshonorar / Umsatz	0.137%	0.122%	0.115%	0.114%	0.114%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.479%	0.397%	0.346%	0.713%	0.846%



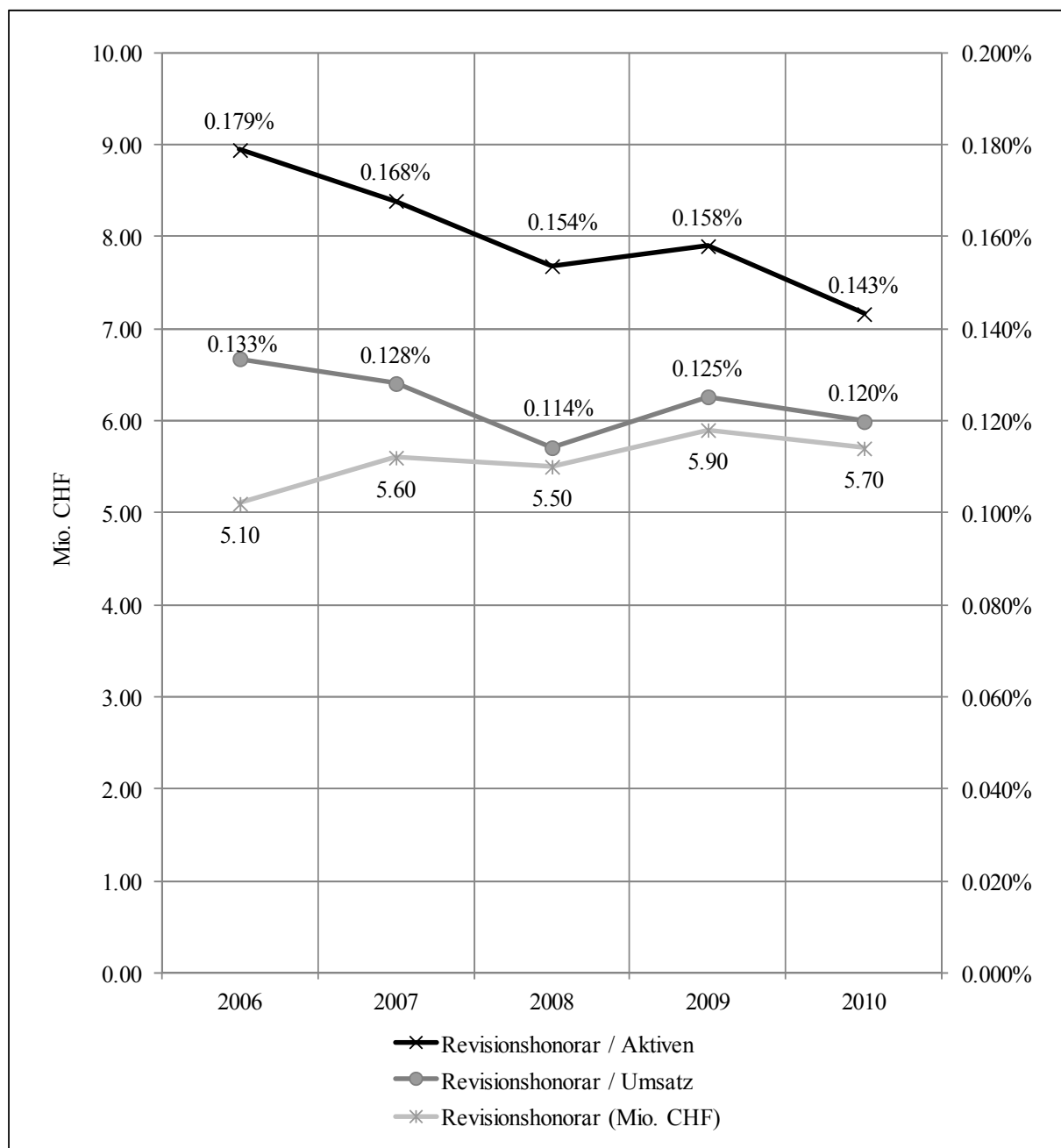
## 1f. Roche

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	19.70	26.50	25.10	24.10	23.00
Aktiven (Mio. CHF)	74'414	78'365	76'089	74'565	61'020
Umsatz (Mio. CHF)	42'041	46'133	45'617	49'051	47'473
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	12'587	15'304	14'161	10'232	11'211
Revisionshonorar / Aktiven	0.026%	0.034%	0.033%	0.032%	0.038%
Revisionshonorar / Umsatz	0.047%	0.057%	0.055%	0.049%	0.048%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.157%	0.173%	0.177%	0.236%	0.205%



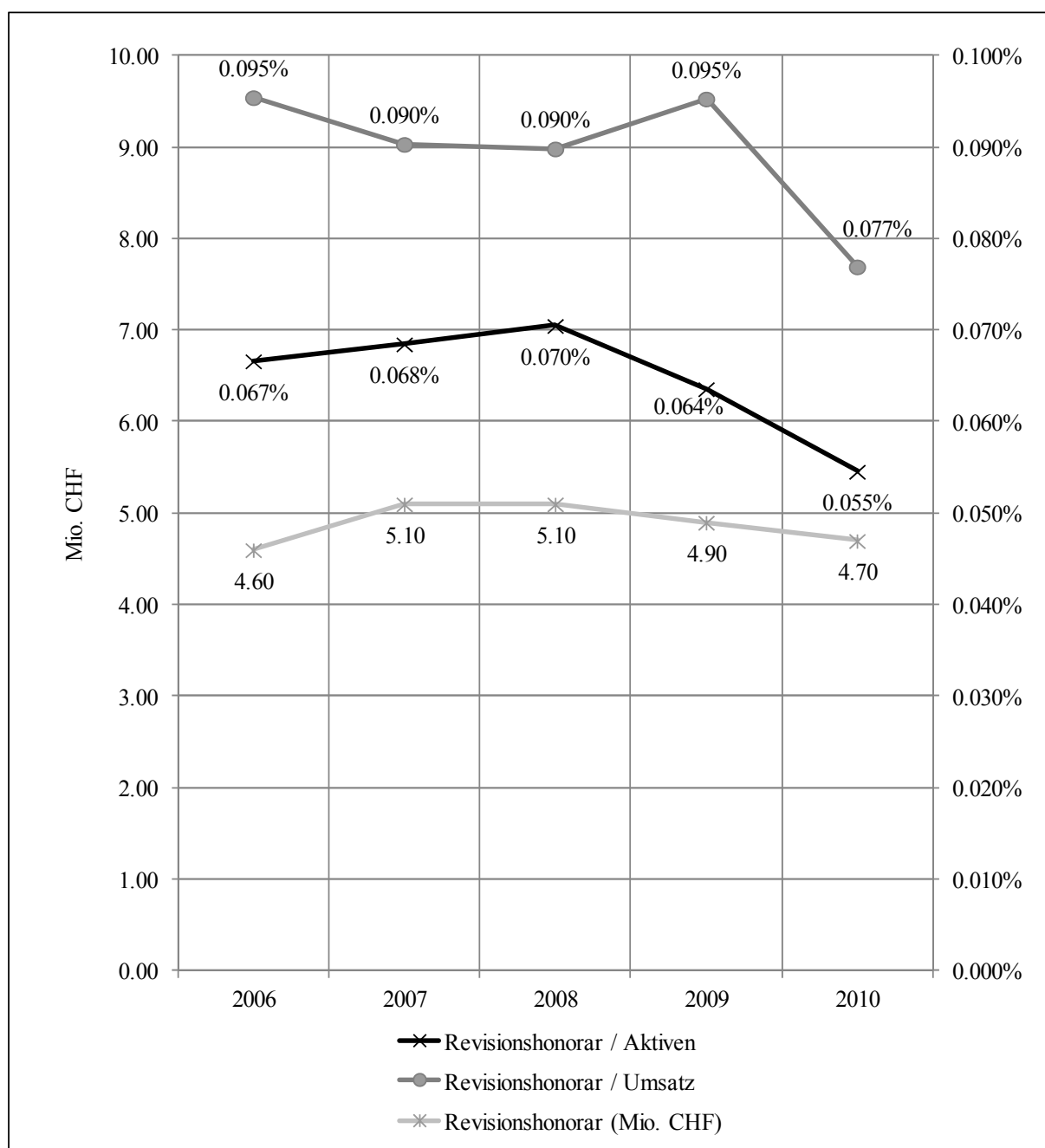
## 1g. SGS

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	5.10	5.60	5.50	5.90	5.70
Aktiven (Mio. CHF)	2'852	3'338	3'581	3'736	3'981
Umsatz (Mio. CHF)	3'821	4'372	4'818	4'712	4'757
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	623	692	933	791	829
Revisionshonorar / Aktiven	0.179%	0.168%	0.154%	0.158%	0.143%
Revisionshonorar / Umsatz	0.133%	0.128%	0.114%	0.125%	0.120%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.819%	0.809%	0.589%	0.746%	0.688%



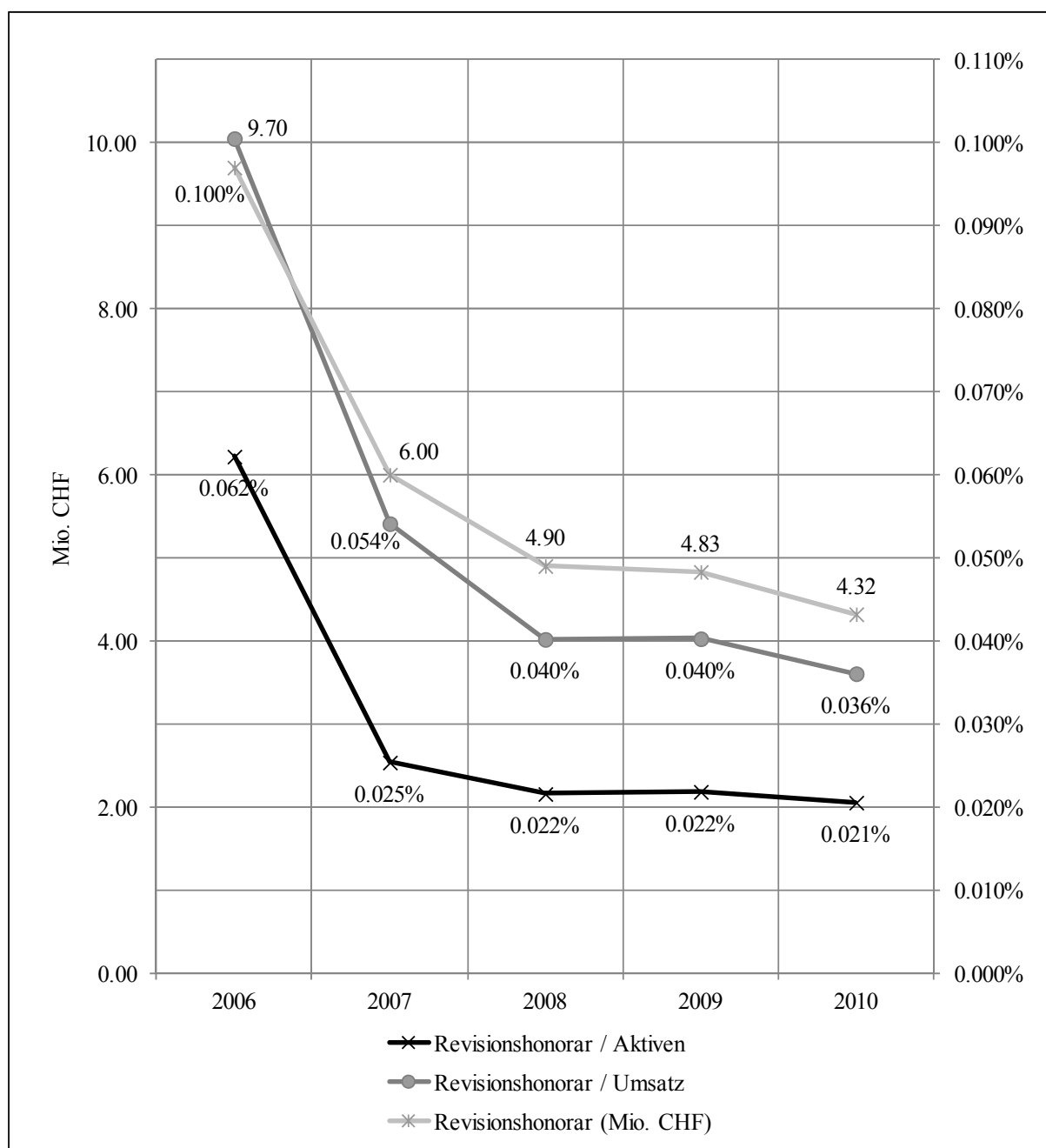
## 1h. Swatch

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	4.60	5.10	5.10	4.90	4.70
Aktiven (Mio. CHF)	6'904	7'447	7'235	7'706	8'614
Umsatz (Mio. CHF)	4'820	5'646	5'677	5'142	6'108
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	1'057	1'273	1'006	949	1'398
Revisionshonorar / Aktiven	0.067%	0.068%	0.070%	0.064%	0.055%
Revisionshonorar / Umsatz	0.095%	0.090%	0.090%	0.095%	0.077%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.435%	0.401%	0.507%	0.516%	0.336%



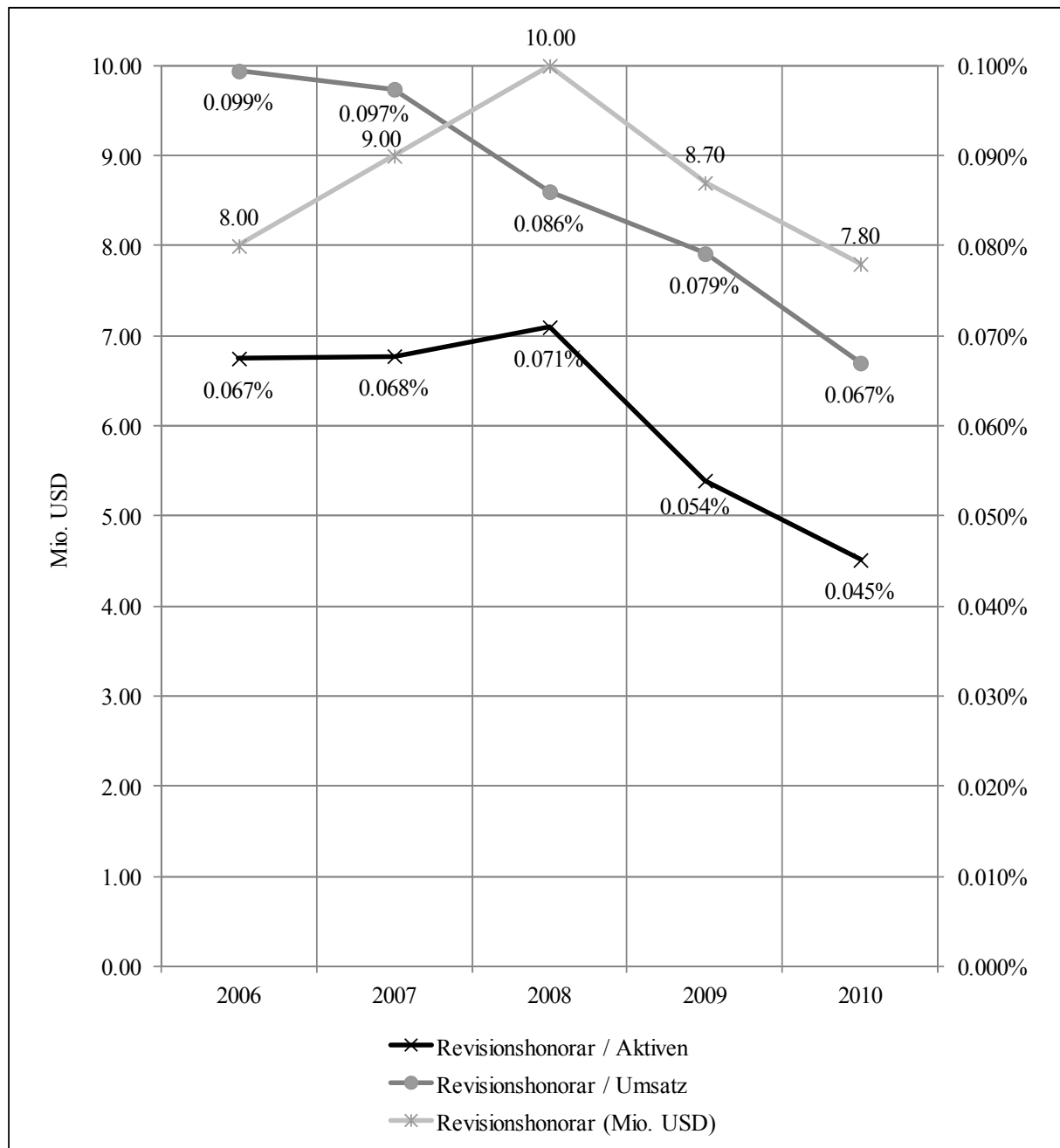
**1i.Swisscom**

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. CHF)	9.70	6.00	4.90	4.83	4.32
Aktiven (Mio. CHF)	15'597	23'676	22'738	22'144	21'067
Umsatz (Mio. CHF)	9'653	11'089	12'198	12'001	11'988
Gewinn vor Steuern (Mio. CHF)	2'331	2'356	2'199	2'383	2'288
Revisionshonorar / Aktiven	0.062%	0.025%	0.022%	0.022%	0.021%
Revisionshonorar / Umsatz	0.100%	0.054%	0.040%	0.040%	0.036%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	0.416%	0.255%	0.223%	0.203%	0.189%



## 1j.Syngenta

31. Dezember	2006	2007	2008	2009	2010
Revisionshonorar (Mio. USD)	8.00	9.00	10.00	8.70	7.80
Aktiven (Mio. USD)	11'852	13'280	14'089	16'129	17'285
Umsatz (Mio. USD)	8'046	9'240	11'624	10'992	11'641
Gewinn vor Steuern (Mio. USD)	798	1'419	1'692	1'694	1'677
Revisionshonorar / Aktiven	0.067%	0.068%	0.071%	0.054%	0.045%
Revisionshonorar / Umsatz	0.099%	0.097%	0.086%	0.079%	0.067%
Revisionshonorar / Gewinn vor Steuern	1.003%	0.634%	0.591%	0.514%	0.465%





## **ANHANG 2. Aufbau standardisierte schriftliche Befragung**

Jeder Teilnehmer erhielt eine E-Mail mit persönlicher Anrede, dem Anschreiben zur Umfrage und dem dazugehörigen integrierten Link. Nachdem der Teilnehmer die Umfrage über den Link startete, gelang er zum kurzen Vorwort, von welchem aus die Umfrage beginnen konnte.

Nachstehend werden Screenshots der Umfrage wiedergegeben. Jede Frage erschien jeweils auf einer Seite und war nummeriert.

### **Anschreiben**

Sehr geehrte(r) *ANREDE NACHNAME*

Im Rahmen meiner Dissertation zum Thema „Prüfungseffizienz“ untersuche ich die Einflussfaktoren auf die Prüfungseffizienz und möchte Möglichkeiten identifizieren, um die Prüfungseffizienz zu steigern.

Die Umfrage richtet sich an Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer von Industrieunternehmen, bei welchen eine Revision nach den International Standards of Auditing (ISA) durchgeführt wird und somit der risikoorientierte Prüfungsansatz (Business Risk Audit) zur Anwendung kommt. In den folgenden beiden Abschnitten werden Ihnen Fragen zur Prüfungseffizienz und zu Angaben Ihrer Person als Wirtschaftsprüferin oder Wirtschaftsprüfer gestellt. Die erhobenen Daten werden nicht an Dritte weitergegeben. Die Ergebnisse werden nur in aggregierter Form publiziert.

Ich möchte Sie herzlich zur Teilnahme an der Befragung einladen. Der Fragebogen umfasst 18 Fragen, deren Beantwortung insgesamt ca. 10 Minuten dauert. Über folgenden Link gelangen Sie zur Umfrage: *LINK ZUR UMFRAGE*

Mit Ihrer Teilnahme ermöglichen Sie mir einen weiteren Schritt in meinem Dissertationsprojekt zu gehen. Über Ihre Teilnahme würde ich mich sehr freuen und danke Ih-

nen bereits jetzt sehr herzlich. Sollten Sie Interesse an den Resultaten dieser Umfrage haben, so bitte ich Sie, mir dies mitzuteilen.

Mit freundlichen Grüßen,

Christine Csibi

Kleindorfstrasse 97

8707 Uetikon am See

Mobile: 078 629 32 48

## Vorwort

### Prüfungseffizienz

Herzlich Willkommen!

Es freut mich sehr, dass Sie sich die Zeit nehmen, um an der Umfrage teilzunehmen.

Mit freundlichem Gruss,

Christine Csibi

### Dauer

10 min

### Autor

Christine Csibi

**Zur ersten Frage!**

Prüfungseffizienz

 Frage 1 / 18



Prüfungseffizienz

## Frage 1

Die Prüfungseffizienz hat, Ihrer Meinung nach, in den vergangenen 5 Jahren:

stark abgenommen      stark zugenommen

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz

Frage 2 / 18



Prüfungseffizienz

### Frage 2

Die Prüfungseffizienz wird beeinflusst durch die **Kompetenz des Wirtschaftsprüfers**. Welche Bedeutung haben folgende Faktoren auf die Prüfungseffizienz?

	gar keine Bedeutung				sehr grosse Bedeutung
<b>Fachkompetenz des Wirtschaftsprüfers bezüglich ...</b>					
Rechnungslegung und Finanzwesen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revisionsmethodik	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Steuern und Recht	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>Kompetenz des Wirtschaftsprüfers bezüglich ...</b>					
Industrie- und Branchenkenntnis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Projektmanagement	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Führung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Speichern - nächste Frage!

Prüfungseffizienz



Frage 3 / 18



Prüfungseffizienz

**Frage 3**

Die Prüfungseffizienz wird beeinflusst durch den **Prüfungskunden**. Welche Bedeutung haben folgende Faktoren auf die Prüfungseffizienz?

	gar keine Bedeutung					sehr grosse Bedeutung
Industrie und Umfeld des Unternehmens	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Geschäftstätigkeit und -prozesse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensleitung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eigentumsverhältnisse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensziele und -strategie	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Speichern - nächste Frage!

Prüfungseffizienz

Frage 4 / 18



Prüfungseffizienz

### Frage 4

Die Prüfungseffizienz wird beeinflusst durch die **Informationstechnologie**. Welche Bedeutung haben folgende Faktoren auf die Prüfungseffizienz?

	gar keine Bedeutung					sehr grosse Bedeutung
<b>IT des Wirtschaftsprüfers</b>						
Komplexität (Anwenderfreundlichkeit) des Audit Tools	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Integrationsgrad des Audit Tools	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Wirksamkeit (Funktionsfähigkeit) des Audit Tools	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>IT des Prüfungskunden</b>						
Komplexität der IT des Prüfungskunden	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Integrationsgrad der IT des Prüfungskunden	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Wirksamkeit (Effektivität) der IT des Prüfungskunden	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Speichern - nächste Frage!

Prüfungseffizienz Frage 5 / 18

**Prüfungseffizienz**  
**Frage 5**

Wie schätzen Sie die Verteilung der Prüfungsstunden prozentual auf die vier Phasen des Business Risk Audit Ansatzes , welcher in den ISA verankert ist, bei dessen Anwendung ein?

Phase 1: Prüfungsplanung und Prüfungsstrategie  %

Phase 2: Prüfung von Kontrollen und Transaktionen  %

Phase 3: Prüfungsdurchführung  %

Phase 4: Prüfungsabschluss und Berichterstattung  %

Total Achtung:  
Total muss genau  
**100 %** ergeben.

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 6 / 18

**Prüfungseffizienz**  
**Frage 6**

Der risikoorientierte Prüfungsansatz (Business Risk Audit Ansatz ), welcher in den ISA verankert ist, umfasst die folgenden vier Phasen:

Wie beurteilen Sie die Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz in den vier **Phasen** des Revisionsprozesses?

	keine Steigerungsmöglichkeit					sehr grosse Steigerungsmöglichkeit
Phase 1: Planung und Prüfungsstrategie	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Phase 2: Prüfung von Kontrollen und Transaktionen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Phase 3: Prüfungsdurchführung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Phase 4: Prüfungsabschluss und Berichterstattung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz

Frage 7 / 18



Prüfungseffizienz

### Frage 7

Wie beurteilen Sie die Möglichkeiten zur Steigerung der Prüfungseffizienz bei den folgenden **Prüfungshandlungen**?

	keine Steigerungsmöglichkeit					sehr grosse Steigerungsmöglichkeit
Analytische Prüfungshandlungen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belegprüfung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rechnerische Prüfung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Abstimmungs- und Übertragungsprüfung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kritische Durchsicht	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aktenstudium	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Befragung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Besichtigung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Beobachtung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Einholen von Drittbestätigungen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Speichern - nächste Frage!

Prüfungseffizienz Frage 8 / 18

**Frage 8**

Die Prüfungseffizienz kann mit folgenden **Massnahmen** gesteigert werden:

	stimme nicht zu					stimme zu
Dreidimensionales Planungstool (1. Dimension: Audit Scope, 2. Dimension: Audit hours, 3. Dimension: Audit Team) => <a href="#">BILD</a>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz => <a href="#">BILD</a>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vierdimensionales integriertes Audit Tool => <a href="#">BILD</a>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Revisionsdokumentation mit zusätzlichen Medien (Bildaufnahme, Tonaufnahme, Filmaufnahme)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Globales Intracompany-Abstimmungstool	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Weltweit einheitlicher Kontenrahmen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 9 / 18

**Frage 9**

Kennen Sie weitere Massnahmen, welche für die Steigerung der Prüfungseffizienz geeignet sind?

**Speichern - nächste Frage!**



Prüfungseffizienz Frage 10 / 18

**Prüfungseffizienz**  
**Frage 10**

Die Bedeutung der Prüfungseffizienz wird, Ihrer Meinung nach, in den nächsten 5 Jahren:

stark abnehmen      stark zunehmen

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 11 / 18

**Angaben zur Person**  
**Frage 11**

Sind Sie bei einer der BIG4 Revisionsfirmen angestellt?

- Deloitte
- Ernst & Young
- KPMG
- PricewaterhouseCoopers
- Nicht BIG4

Weitere Bemerkungen zu dieser Frage:

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 12 / 18 

Angaben zur Person


### Frage 12

Welche Position haben Sie?

- Partner
- Director
- Senior Manager
- Manager
- Assistent Manager
- Senior
- Assistent
- Andere (bitte bei Bemerkungen angeben)

Weitere Bemerkungen zu dieser Frage:

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 13 / 18 



Angaben zur Person

### Frage 13

Wieviele Jahre Berufserfahrung haben Sie in der Wirtschaftsprüfung?

- 

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz  Frage 14 / 18 

Angaben zur Person


### Frage 14

Welche Grundausbildung brachten Sie mit, als Sie Ihre Arbeitsstelle in der Wirtschaftsprüfung antraten?

- Fachausweis für Treuhänder
- Fachhochschulabschluss
- Bachelor - Universitätsabschluss
- Master - Universitätsabschluss
- Doktorat
- Andere (bitte bei Bemerkungen angeben)

Weitere Bemerkungen zu dieser Frage:

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz  Frage 15 / 18 

Angaben zur Person

### Frage 15

Welches der folgenden Diplome haben Sie zuletzt erworben?

- dipl. Wirtschaftsprüfer
- CPA (Certified Public Accountant, US)
- Diploma as IFRS Accountant
- Keines
- Anderes (bitte bei Bemerkungen angeben)

Weitere Bemerkungen zu dieser Frage:

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 16 / 18 

Angaben zur Person

**Frage 16**

Bitte geben Sie Ihr Geschlecht an:

Männlich

Weiblich

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 17 / 18 


Angaben zur Person

**Frage 17**

Welchen Jahrgang haben Sie?

2000 ▾

**Speichern - nächste Frage!**

Prüfungseffizienz Frage 18 / 18 

Weitere Anmerkungen

**Frage 18**

Haben Sie weitere Anmerkungen zum Thema Prüfungseffizienz?

**Speichern - nächste Frage!**

## **Vielen herzlichen Dank für Ihre Teilnahme.**

### **Prüfungseffizienz**

Vielen herzlichen Dank für Ihre Teilnahme. Sollten Sie am Ergebnis der Umfrage Interesse haben, so bitte ich Sie, mir dies via des Links "Befrager kontaktieren" auf der linken Seite, mitzuteilen.

Mit freundlichem Gruss,

### **Autor**

Christine Csibi

[Alles beantwortet - Umfrage schliessen](#)



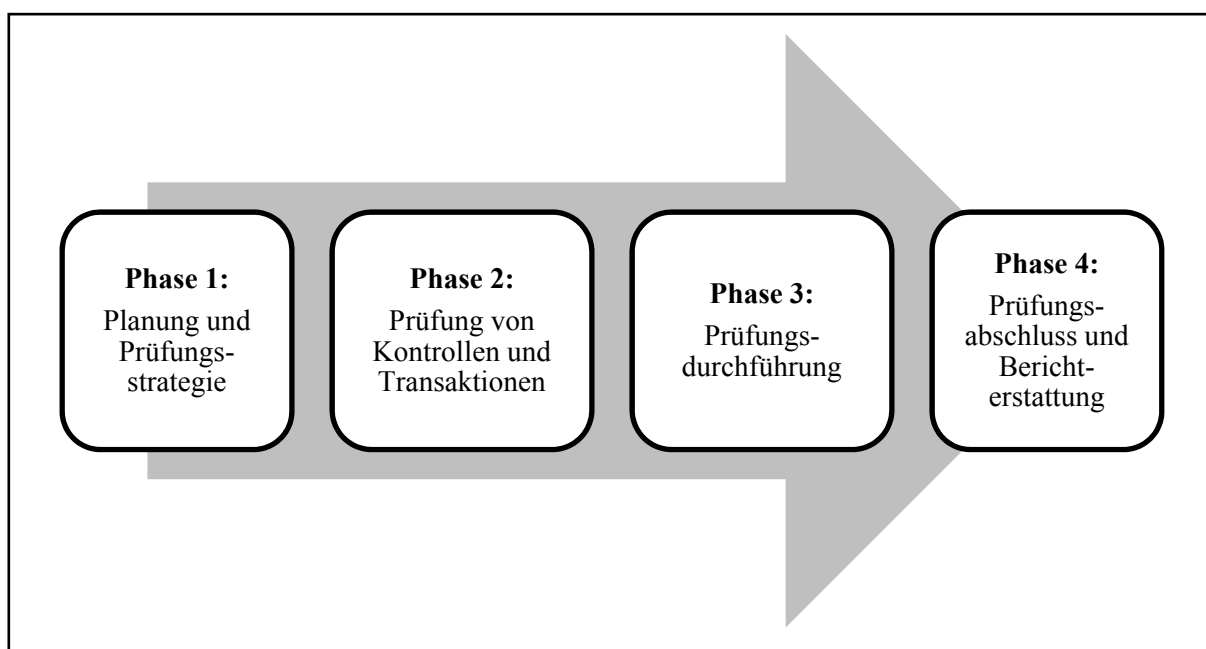
### ANHANG 3. Begriffserläuterungen im Fragebogen

Im ANHANG 2 ist der standardisierte schriftliche Fragebogen wiedergegeben. Im Fragebogen wurden einzelne Begriffe zur verbesserten Verständlichkeit erläutert. Bei denen, die im Fragebogen unterstrichen sind, erschien die Definition des Begriffs beim Darüberfahren mit der Maus. Diese Begriffsdefinitionen sind nachstehend in derselben Reihenfolge, wie diese im Fragebogen erschienen, dargestellt.

#### Prüfungseffizienz

Die Prüfungseffizienz ist die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der durchzuführenden Prüfung. Wird in der Praxis von Prüfungseffizienz gesprochen, so wird dies meistens mit minimierten Kosten und vor allem mit weniger Prüfungsstunden pro Revisionsmandat in Verbindung gesetzt. Vom Standpunkt der Effizienz her, hat der Abschlussprüfer das Ziel, die Prüfung so zu planen und auszuführen, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen ausreichend Prüfungsnachweise liefern (Prüfungseffektivität) und dabei möglichst niedrige Kosten (Prüfungseffizienz) in den jeweiligen Umständen des Prüfungsmandates generiert werden.

#### Revisionsansatz

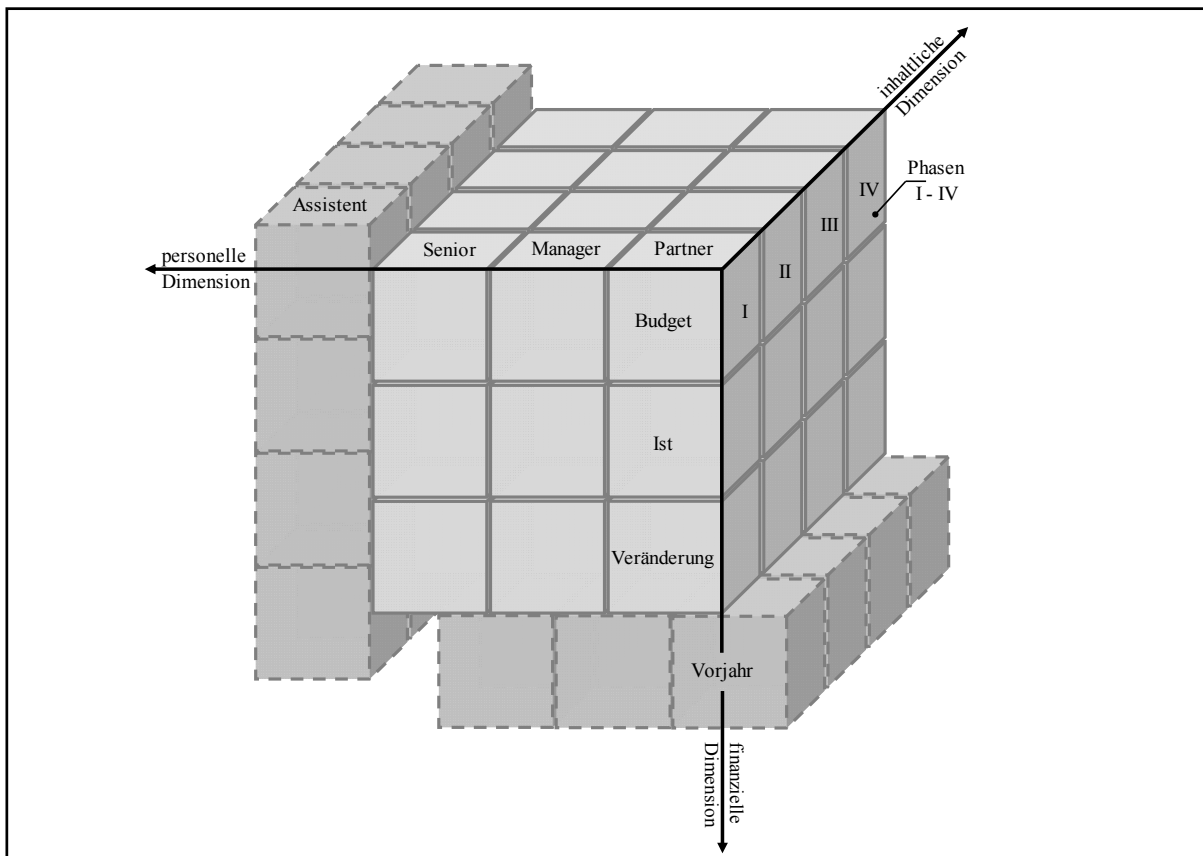


## Analytische Prüfungshandlungen

Zu den Prüfungstechniken der analytischen Prüfungshandlungen zählen Vorjahresvergleiche, Budgetvergleiche, Trendanalysen, Branchenvergleiche, Benchmarking und Kennzahlenanalyse.

## Dreidimensionales Planungstool

Der dreidimensionale Planungswürfel umfasst die drei Dimensionen „inhaltlich“, „personell“ und „finanziell“. Die Dimension „inhaltlich“ enthält auf der ersten Ebene die vier Phasen des Revisionsprozesses, welche weiter in die einzelnen Prüfungshandlungen heruntergebrochen werden können. Die Dimension „personell“ zeigt die Mitglieder des Revisionsteams auf und weist ihnen ihre Funktion als „Preparer“ oder „Reviewer“ zu. Die Dimension „finanziell“ kann bspw. die Unterteilungen in Budgetstunden, Ist-Stunden und Veränderung der Revisionsstunden umfassen. Eine entsprechend dafür entwickelte Projektplanungssoftware würde eine solche dreidimensionale Prüfungsplanung unterstützen.





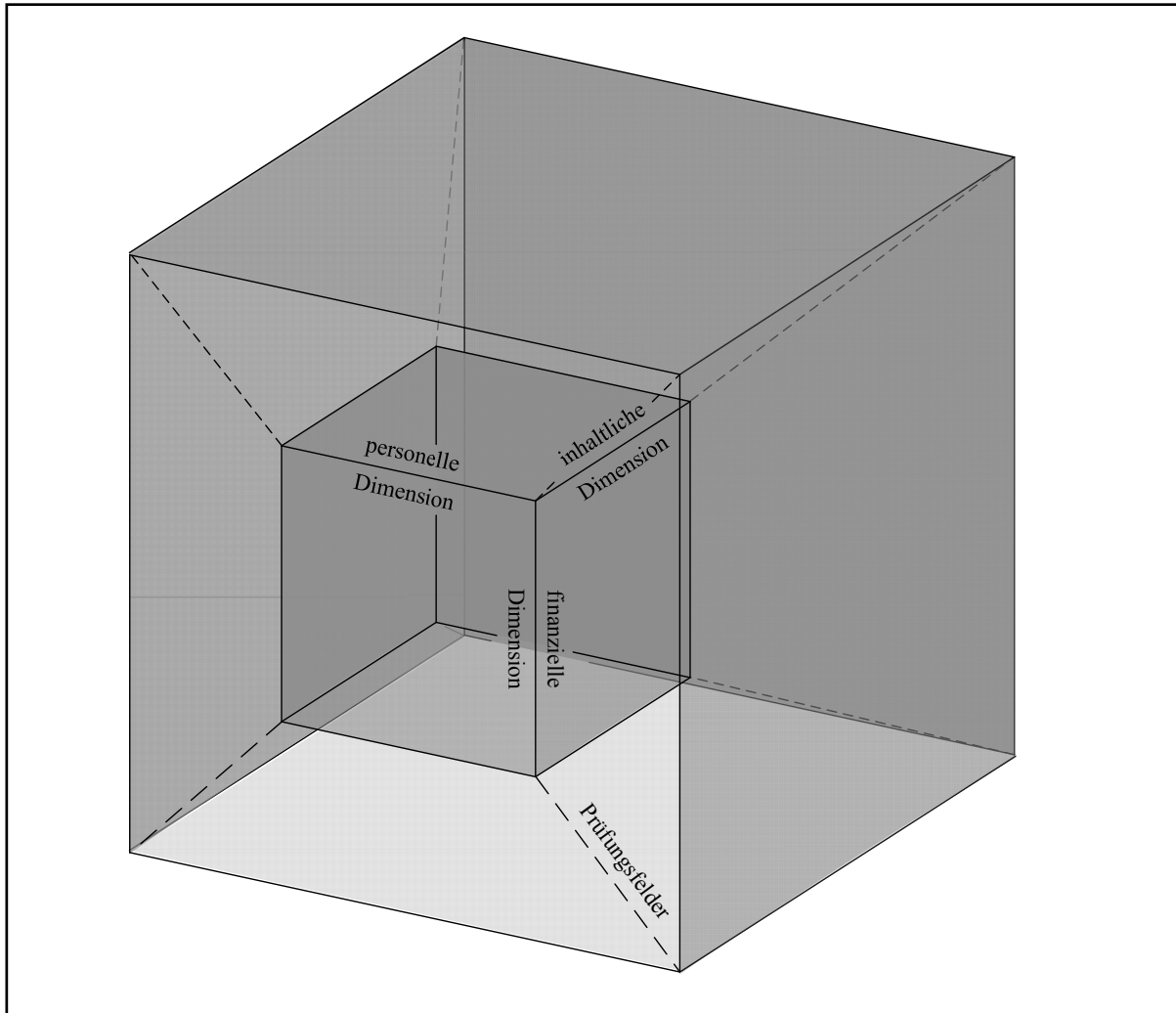
### Systemtechnischer Matrix-Revisionsansatz

Dieses Revisionsdokumentations-System bildet den heutigen Business Risk Audit (BRA) Ansatz systemtechnisch ab, um den Abschlussprüfer durch die einzelnen Schritte des BRA Ansatzes zu führen. Die zusätzliche horizontale Dimension beinhaltet die Positionen der zu prüfenden Jahresrechnung. Der Fokus auf die Jahresrechnung soll damit in allen vier Phasen des BRA Ansatzes hervorgerufen werden. Die Prozentzahlen in der Abbildung stellen den Fertigungsgrad der Prüfung dar und sind hier beispielhaft dargestellt.

	Revisionsansatz			
	Phase 1	Phase 2	Phase 3	Phase 4
Bank/Zinsaufwendungen	0 %	10 %	90 %	100 %
Debitoren/Umsatz	5 %	45 %	50 %	100 %
Kreditoren/Wareneinkaufskosten	10 %	20 %	70 %	100 %
Anlagevermögen/Abschreibungen	0 %	0 %	100 %	100 %
Rückstellungen/Aufwendungen	0 %	30 %	70 %	100 %

### Vierdimensionales integriertes Audit Tool

Die Kombination des dreidimensionalen Planungswürfels und des systemtechnischen Matrix-Revisionsansatzes führt zu einem vierdimensionalen integrierten Audit Tool.



### Revisionsdokumentation zusätzlicher Medien (Bildaufnahme, Tonaufnahme, Filmaufnahme)

Die Dokumentation nimmt in der Revisionstätigkeit viel Zeit in Anspruch. Dokumentationsmedien wie die Ton-, Bild- oder Filmaufnahme könnten als zusätzliche Speichermedien verwendet werden. Interne Teamsitzungen, Kundenmeetings, Diskussionen mit dem Finanzchef oder Inventurbeobachtungen können direkt mit einem der genannten Medien aufgenommen werden.

**Globales Intercompany-Abstimmungstool**

Das globale Intercompany-Abstimmungstool agiert als ein weltweites Clearing-Tool für Guthaben und Verbindlichkeiten jeglicher Art zwischen Unternehmen.

**Weltweit einheitlicher Kontenrahmen**

Dieser weltweit einheitliche Kontenrahmen muss der Anforderung genügen, dass dieser dennoch so flexibel ist, dass er die Abbildung von Spezifika in Bezug auf die Rechnungslegung und die Industrie zulässt und damit seine gegebene Standardisierung nicht zu einer zu starken Einschränkung führt. Infolgedessen sind die beiden Parameter („Rechnungslegungsstandard“ und „Industrie“) gegeben, bezüglich welcher der weltweit einheitliche Kontenrahmen Variationen aufzeigen soll.





## Curriculum Vitae

### Christine Csibi

geboren am 1. Oktober 1977 in Zürich

Schweizer Nationalität

christine.csibi@alumni.unisg.ch

### Ausbildung

08/2011 – 07/2012	Diploma as IFRS Accountant Controller Akademie und Ernst & Young, Zürich, Schweiz
10/2008 – 02/2013	Doktorandenstudium (Accounting, Controlling and Auditing) Universität St. Gallen (HSG), St. Gallen, Schweiz
09/2004 – 09/2007	Dipl. Wirtschaftsprüferin Schweizerische Akademie für Wirtschaftsprüfung, Zürich, Schweiz
10/1998 – 10/2003	Master degree (lic.oec.HSG) mit der Vertiefung Finanzierung, Rechnungslegung und Controlling Universität St. Gallen (HSG), St. Gallen, Schweiz
07/1994 – 01/1998	Mathematisch Naturwissenschaftliches Gymnasium (MNG), Kantonsschule Zürcher Unterland (KZU), Bülach, Schweiz

### Berufliche Erfahrung bei Ernst & Young

10/2011 –	Senior Manager in der Wirtschaftsprüfung, Zürich, Schweiz
10/2007 – 09/2011	Manager in der Wirtschaftsprüfung und in der „Professional Practice“- Abteilung, Zürich, Schweiz
10/2005 – 09/2007	Senior Auditor in der Wirtschaftsprüfung, Genf/Zürich, Schweiz
10/2003 – 09/2005	Assistentin in der Wirtschaftsprüfung, Genf, Schweiz
03/2001 – 09/2003	Praktikantin/Assistentin in der internen Revision, Zürich, Schweiz

### Publikationen

2010	Müssig Anke und Csibi Christine: Die Berichterstattung der Revisionsstelle [Buchabschnitt], Kommunikation in Wirtschaft, Recht und Gesellschaft, Buchverf. Juchli Philipp und Würmli Marcel. Bern: Stämpfli Verlag AG, Bd. V.
2009	Zemp Reto und Csibi Christine: Schweizer Prüfungsstandards – Ausgabe 2009, Der Schweizer Treuhänder. Zürich: Treuhand-Kammer, S. 916 - 919.
2008	Stenz Thomas und Csibi Christine: Was bedeutet die Existenz des IKS gemäss PS 890? - Die Verantwortung von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und die Aufgaben der Revisionsstelle sind definiert, Der Schweizer Treuhänder. Zürich: Treuhand-Kammer, S. 186 - 190.

### Engagement

07/2005 – 06/2012	Präsidentin des Fachvereins True & Fair View, welcher Studierende und Alumni der Vertiefungsrichtung Finanzierung, Rechnungslegung und Controlling vereint (www.tafv.ch)
-------------------	--