

Richtlinien zur Unabhängigkeit

Ausgabe 2001

Richtlinien zur Unabhängigkeit
Herausgeber: Treuhand-Kammer, Zürich, 2001

Erscheint in deutscher und französischer Sprache

Zur besseren Lesbarkeit werden nachstehend die personenbezogenen
Ausdrücke nur in der männlichen Form verwendet

© Copyright by Treuhand-Kammer

Treuhand-Kammer, Limmatquai 120, 8001 Zürich
Telefon 01 267 75 75, Telefax 01 267 75 85
Briefadresse: Postfach 892, 8025 Zürich
E-Mail: dienste@treuhand-kammer.ch
www.treuhand-kammer.ch

Secrétariat romand: rue Centrale 10, 1003 Lausanne
téléphone 021 320 59 30, téléfax 021 323 56 46
Adresse postale: case postale 2670, 1002 Lausanne
E-Mail: info@chambre-fiduciaire.ch
www.chambre-fiduciaire.ch

INHALTSVERZEICHNIS	SEITE
RAHMENBEDINGUNGEN	5
A. Einleitung	5
B. Die <i>gesetzlichen</i> Bestimmungen	5
C. Die <i>Bestimmungen internationaler Berufsorganisationen</i>	5
D. Die Berufsordnung der Treuhand-Kammer	6
E. Geltungsbereich	6
F. Grundsätze allgemeiner Art	7
GRUNDSÄTZE ZUR UNABHÄNGIGKEIT	8
G. Die Sieben Grundsätze zur Unabhängigkeit	8
H. Erläuterungen	9
1. <i>Persönliche, geschäftliche oder finanzielle Beziehungen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungs-Kunde</i>	9
1.1 <i>Geltungsbereich</i>	9
1.2 <i>Persönliche und geschäftliche Beziehungen</i>	9
1.3 <i>Finanzielle Beziehungen</i>	10
1.3.1 <i>FINANZIELLE BETEILIGUNGEN</i>	10
1.3.2 <i>ANLAGEN DER VORSORGE-EINRICHTUNGEN IN PRÜFUNGS-KUNDEN</i>	10
1.3.3 <i>ANDERE FINANZIELLE BEZIEHUNGEN</i>	11
1.4 <i>Beschäftigungsverhältnisse</i>	11
1.4.1 <i>WECHSEL VOM ABSCHLUSSPRÜFER ZUM PRÜFUNGS-KUNDEN</i>	11
1.4.2 <i>WECHSEL VOM PRÜFUNGS-KUNDEN ZUM ABSCHLUSSPRÜFER</i>	11
2. <i>ÜBERNAHME EINER FÜHRUNGS- ODER ENTSCHEIDUNGSFUNKTION BEI EINEM PRÜFUNGS-KUNDEN</i>	12
3. <i>ANDERE DIENSTLEISTUNGEN</i>	12
3.1 <i>Grundsätzliche Überlegungen</i>	13
3.2 <i>Beratung</i>	13
3.3 <i>Buchführung</i>	13
3.4 <i>Bewertungen - Tätigkeit als Sachverständiger</i>	14

3.5 Interessenvertretung	14
3.6 Portfolio Management für Dritte	15
4. HONORARE	15
4.1 Erfolgshonorare	15
4.2 Verhältnis von Prüfungshonoraren zu Gesamteinkünften des Prüfungsunternehmens	16
5. LÄNGERFRISTIGE TÄTIGKEIT FÜR EINEN PRÜFUNGS-KUNDEN	16
6. BESTEHENDE ODER DROHENDE AUSEINANDERSETZUNG ZWISCHEN ABSCHLUSSPRÜFER UND PRÜFUNGS-KUNDE	17
7. BEHERRSCHUNG DER ABSCHLUSSPRÜFER-GESELLSCHAFT	17
SCHLUSSBESTIMMUNGEN	19
I. Sicherstellung der Einhaltung dieser Richtlinien	19
J. Verfahren bei Verstoss gegen diese Richtlinien	19
K. Übergangsregelungen	19
L. Inkrafttreten	20
ANHANG	21
M. Begriffe	21

RAHMENBEDINGUNGEN

A. Einleitung

Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer von fundamentaler Bedeutung. Der Begriff der Unabhängigkeit umfasst:

- die tatsächliche Unabhängigkeit (innere Unabhängigkeit, *independence of mind*), d.h. eine Geisteshaltung, die ausschliesslich die zur Erfüllung des Prüfungs-Auftrages relevanten Aspekte in Betracht zieht;
- den Anschein der Unabhängigkeit (Unabhängigkeit aus der Sicht eines Dritten, *independence in appearance*), d.h. die Vermeidung von Fakten und Umständen, die einen Dritten dazu veranlassen könnten, die Objektivität des Prüfers in Zweifel zu ziehen.

Die Unabhängigkeit ist eine zentrale Voraussetzung dafür, dass der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil objektiv und unbeeinflusst abgeben kann. Unter Objektivität ist eine Kombination aus Unparteilichkeit, charakterlicher Integrität und dem Fehlen von Interessenkonflikten zu verstehen.

B. Die *gesetzlichen* Bestimmungen

Artikel 727c des Aktienrechts gilt als die wesentliche Bestimmung zur Unabhängigkeit; er lautet:

“Die Revisoren müssen vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein. Insbesondere dürfen sie weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind.

Sie müssen auch von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, unabhängig sein, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.”

Das Gesetz regelt die Frage der Unabhängigkeit nur mit Bezug auf Abhängigkeit von der Gesellschaft bzw. Abhängigkeit von Verwaltungsrat und Mehrheitsaktionär; es begnügt sich im übrigen mit der Statuierung eines Grundsatzes, verbunden mit Publizitätspflichten (Eintrag der Revisionsstelle im Handelsregister) und einem Verfahren der Überprüfung.

C. Die Bestimmungen internationaler Berufsorganisationen

Die Grundsätze zur Unabhängigkeit in der Schweiz werden stark beeinflusst durch die Entwicklungen im Ausland und insbesondere durch die Regelungen, welche die internationalen Berufsorganisationen publiziert haben. Von besonderer Bedeutung sind die Verlautbarungen der *International Federation of Accountants* (IFAC), welche ihre Grundsätze zur Unabhängigkeit im Rahmen der *International Standards on Auditing* (ISA's) im *Code of Ethics for Professional Accountants* präzisiert hat, sowie der

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), welche Leitsätze für den Berufsstand innerhalb der Europäischen Union verfasst. Die Regelungen der internationalen Berufsorganisationen werden ihrerseits durch die Verlautbarungen ausländischer Regulatoren und Institutionen (etwa Erlasse von Börsenaufsichtsbehörden wie die SEC, die "Fundamental Principles der EU" u.a.) ergänzt.

D. Die Berufsordnung der Treuhand-Kammer

Die vorliegenden Richtlinien zur Unabhängigkeit sind Ausführungsbestimmungen zur Berufsordnung der Treuhand-Kammer.

Die Berufsordnung enthält in Ziffer 5 folgende Grundsatzbestimmung:

“Die Berufsangehörigen vermeiden bei der Ausübung ihrer Tätigkeit jede Bindung und Handlung, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte.”

E. Geltungsbereich

Die folgenden, gestützt auf Ziffer 5 der Berufsordnung erlassenen Richtlinien sind für alle Abschlussprüfer, die Prüfungs-Dienstleistungen erbringen, verbindlich. Sie gelten auch für Prüfungsarbeiten, welche von Mitgliedern unternehmensintern oder an Dritte vergeben werden.

Weiterhin erstrecken sie sich auch auf nicht direkt der Treuhand-Kammer angeschlossene schweizerische Tochter- und Schwestergesellschaften des Abschlussprüfers, welche vorwiegend die Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung oder die Treuhandtätigkeit zum Zwecke haben.

Die Richtlinien gelten auch für nicht der Treuhand-Kammer angehörende Abschlussprüfer, die Prüfungs-Dienstleistungen erbringen und sich dabei in ihrer Berichterstattung auf die Grundsätze des Berufsstandes beziehen.

Als Abschlussprüfer wird bezeichnet, wer an der Erbringung einer Prüfungs-Dienstleistung beteiligt ist. Der Begriff "Abschlussprüfer" umfasst das Prüfungsunternehmen, und er ist so weit zu fassen, dass er sowohl faktisch als auch de iure alle unter einheitlicher Leitung stehenden Prüfungs-, Treuhand- und Beratungsunternehmen (inkl. nahestehender Gesellschaften) sowie deren Aufsichts- und Leitungsorgane und die leitenden Mitarbeiter (nicht nur Wirtschaftsprüfer) miteinschliesst. Im weiteren umfasst die Definition auch die einzelnen Mitglieder der entsprechenden Prüfungsteams sowie diejenigen Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung oder das Prüfungsergebnis in irgendeiner Form beeinflussen können.

F. Grundsätze allgemeiner Art

Die nachfolgenden Grundsätze sind weder abschliessend noch regeln sie jeden Einzelfall. Die Abschlussprüfer kennen die Erwartungshaltung der Kunden und der Öffentlichkeit. Sie sind vertraut mit der Konzeption der Unabhängigkeit und Objektivität und vermeiden Interessenkonflikte durch eine sinngemässe Anwendung dieser Richtlinien.

Ist die Unabhängigkeit nicht gegeben, so verzichtet der Abschlussprüfer auf die Prüfungs-Dienstleistung. Wird die Unabhängigkeit im Verlaufe der Arbeit beeinträchtigt oder führen andere Gründe dazu, dass die Objektivität nicht mehr gegeben erscheint, so ist das Mandat niederzulegen.

Bei Prüfungs-Dienstleistungen, die nach den Normen eines Drittlandes oder einer internationalen Organisation ausgeübt werden, sind ausserdem die dort geltenden Bestimmungen zu beachten.

Der Abschlussprüfer befolgt überdies allfällige weitergehende Bestimmungen, die in Spezialgesetzen bzw. -Vorschriften verankert sind.

GRUNDSÄTZE ZUR UNABHÄNGIGKEIT

G. Die Sieben Grundsätze zur Unabhängigkeit

1. Der Abschlussprüfer achtet bei der Ausgestaltung seiner persönlichen, geschäftlichen oder finanziellen Beziehungen zum Prüfungs-Kunden darauf, dass seine Objektivität und Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sind.
2. Der Abschlussprüfer übernimmt keine Führungs- oder Entscheidungsfunktionen bei einem Prüfungs-Kunden.
3. Leistet der Abschlussprüfer für einen Prüfungs-Kunden zusätzlich zu den Prüfungs-Dienstleistungen weitere Arbeiten, so achtet er bei der Annahme und der Abwicklung dieser Aufträge darauf, dass die Objektivität und Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach jederzeit gegeben sind.
4. Der Abschlussprüfer vermeidet die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung seiner Objektivität und Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Höhe oder Art der Honorare, die er einem Prüfungs-Kunden in Rechnung stellt.
5. Der Abschlussprüfer stellt durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen sicher, dass die Vertrautheit zwischen der für die Prüfungs-Dienstleistung verantwortlichen Person und dem Prüfungs-Kunden nicht so eng wird, dass der Anschein entsteht, die Objektivität und Unabhängigkeit des Prüfers seien gefährdet oder beeinträchtigt.
6. In Fällen von drohenden oder bestehenden rechtlichen Auseinandersetzungen des Abschlussprüfers mit dem Prüfungs-Kunden unternimmt der Abschlussprüfer alle notwendigen Schritte, um die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung der Objektivität und Unabhängigkeit zu vermeiden.
7. Der Abschlussprüfer stellt sicher, dass nicht Personen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit ausüben können, die nicht Berufsangehörige sind, und dass lediglich Wirtschaftsprüfer Einfluss auf die Prüfungstätigkeit nehmen können.

H. Erläuterungen

1. Persönliche, geschäftliche oder finanzielle Beziehungen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungs-Kunde

GRUNDSATZ

Der Abschlussprüfer achtet bei der Ausgestaltung seiner persönlichen, geschäftlichen oder finanziellen Beziehungen zum Prüfungs-Kunden darauf, dass seine Objektivität und Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sind.

1.1 Geltungsbereich

Persönliche, geschäftliche oder finanzielle Beziehungen zu wesentlichen Aktionären, Mitgliedern des Verwaltungs- oder Stiftungsrates, zu Mitgliedern des Audit Committee, zu leitenden Angestellten des Prüfungs-Kunden und dessen wesentlichen nahestehenden Gesellschaften (Nicht-Kunden) können zur Vermutung führen, der Abschlussprüfer sei in seiner Unabhängigkeit beeinträchtigt.

1.2 Persönliche und geschäftliche Beziehungen

Eine erfolgreiche Kundenbeziehung kann sich im Verlaufe der Zeit zu einer engen persönlichen oder geschäftlichen Beziehung zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungs-Kunden entwickeln. Anlass zur Besorgnis entsteht dann, wenn diese Beziehungen zu eng werden.

Diese Gefahren sollen durch Beachtung folgender Grundsätze vermindert bzw. beseitigt werden:

- Gemeinsame wesentliche kommerzielle und/oder wesentliche finanzielle Interessen, die über die Erbringung der üblichen Dienstleistungen hinaus gehen, wie beispielsweise die Beteiligung an Joint Ventures, gemeinsame Investitionen in Immobilien oder andere vergleichbare Aktivitäten, sind nicht zulässig.
- Ist ein naher Verwandter oder eine andere eng vertraute Person in leitender Position oder in einer Funktion bei einem Prüfungs-Kunden tätig, die ihm / ihr direkten Einfluss auf Abschluss und Jahresrechnung ermöglicht, oder ist ein Angehöriger dieses Personenkreises verantwortlich für die Überwachung prüfungsrelevanter interner Kontrollen oder hat ein erhebliches finanzielles Interesse an diesem Unternehmen, so sind die Gefahren, dass sich hieraus eine tatsächliche oder vermutete Beeinträchtigung der Objektivität ergeben kann, erheblich. Diejenigen Mitarbeiter des Abschlussprüfers, welche derartige Beziehungen unterhalten, dürfen in keiner Weise an der Prüfungs-Dienstleistung für diesen Kunden mitwirken.
- Der Abschlussprüfer bezieht von einem Prüfungs-Kunden keine Sach- oder Dienstleistungen, welche unter den marktüblichen Konditionen liegen.

- Der Abschlussprüfer verzichtet auf Geschenke oder andere Zuwendungen von Prüfungs-Kunden, soweit diese nicht materiell unwesentlich sind.

1.3 Finanzielle Beziehungen

Finanzielle Verbindungen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungs-Kunde können den Anschein erwecken, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sei nicht vollumfänglich gegeben. Dabei bezieht sich die Unabhängigkeit sowohl auf den Prüfungs-Kunden selbst als auch auf alle wesentlichen nahestehenden Gesellschaften (Nicht-Kunden) der gleichen Gruppe, auf deren Mitglieder des Verwaltungs- oder Stiftungsrates, Mitglieder des Audit Committee, leitende Angestellte und wesentliche Aktionäre.

Die Grundsätze der finanziellen Unabhängigkeit beziehen sich einerseits auf die Prüfungsgesellschaft (konsolidierte Betrachtung) und andererseits auch auf folgende Personen:

1. Mitglieder des Prüfungsteams
2. Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung für den Prüfungs-Kunden beeinflussen können
3. Unmittelbare Familienangehörige der unter 1. und 2. aufgeführten Personen

1.3.1 FINANZIELLE BETEILIGUNGEN

Direkte oder wesentliche indirekte finanzielle Beteiligungen an einem Prüfungs-Kunden (Investitionen sowohl in Eigen- wie auch in Fremdkapital) sind nicht zulässig. Von dieser Bestimmung ausgenommen sind indirekte Beteiligungen über Anlagefonds und vergleichbare Anlageeinrichtungen, sofern auf deren Anlagepolitik keinerlei Einfluss genommen werden kann und diese nicht Prüfungs-Kunden sind.

Wird durch externe Ereignisse (wie beispielsweise Erbschaft, Schenkung, Heirat oder als Ergebnis einer Firmenübernahme oder ähnliche Vorgänge) die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers tangiert, so trifft er alle notwendigen Vorkehrungen, um die Objektivität weiterhin zu wahren und die finanzielle Unabhängigkeit wieder herzustellen. Kann die finanzielle Unabhängigkeit innert eines Jahres ab Verfügungsberechtigung nicht vollumfänglich hergestellt werden, so ist das Prüfungs-Mandat niederzulegen.

1.3.2 ANLAGEN DER VORSORGEINRICHTUNGEN IN PRÜFUNGS-KUNDEN

Direkte oder wesentliche indirekte finanzielle Beteiligungen der Vorsorgeeinrichtungen des Abschlussprüfers an Prüfungs-Kunden sind untersagt. Von dieser Bestimmung ausgenommen sind indirekte Beteiligungen über Anlagefonds und vergleichbare Anlageeinrichtungen, sofern auf deren Anlagepolitik keinerlei Einfluss genommen werden kann und diese nicht Prüfungs-Kunden sind.

1.3.3 Andere finanzielle Beziehungen

Aufnahme und Gewährung von Darlehen und Krediten und ähnliche Transaktionen (Erhalt und Gewährung von Garantien oder sonstigen Sicherheiten für Darlehen oder Kredite) zwischen dem Abschlussprüfer und seinem Prüfungs-Kunden sind mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar.

Grundsätzlich sind geschäftliche Beziehungen zu Finanzinstituten (z.B. Salärkonten, Hypotheken, Versicherungen), welche Prüfungs-Kunden sind, zulässig, sofern sie zu marktkonformen Bedingungen abgewickelt werden.

1.4 Beschäftigungsverhältnisse

Der Wechsel von Mitarbeitern eines Abschlussprüfers zu einem seiner Prüfungs-Kunden oder umgekehrt kann eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen. Solche Wechsel lassen sich nicht vermeiden, die Risiken können jedoch durch entsprechende Massnahmen stark eingeschränkt oder beseitigt werden.

1.4.1 WECHSEL VOM ABSCHLUSSPRÜFER ZUM PRÜFUNGS-KUNDEN

Es ist häufig der Fall, dass die in Prüfungs-Dienstleistungen einbezogenen Mitarbeiter ein Arbeitsverhältnis mit einem der früheren Prüfungs-Kunden eingehen. Die Objektivität der Berichterstattung kann gefährdet sein, wenn ein leitender Mitarbeiter des zu prüfenden Unternehmens zuvor Partner oder leitender Mitarbeiter des Abschlussprüfers war. Im übrigen kann die Objektivität des Abschlussprüfers in Gefahr sein, wenn ein Partner oder leitender Mitarbeiter an der Prüfung mitwirkt, der beabsichtigt, ein Beschäftigungsverhältnis mit diesem Prüfungs-Kunden einzugehen.

Der Abschlussprüfer ist sich der erhöhten Anforderungen an die Unabhängigkeit bewusst; er trifft insbesondere die folgenden Massnahmen:

1. Die Partner oder leitenden Mitarbeiter sind anzuweisen, beabsichtigte Wechsel zu einem Kunden, für den sie Prüfungs-Dienstleistungen erbringen, unverzüglich dem Abschlussprüfer zu melden.
2. Der Abschlussprüfer hat den entsprechenden Partner oder leitenden Mitarbeiter unverzüglich aus dem Prüfungs-Team zu nehmen. Zudem sind sämtliche für die Prüfungs-Dienstleistung wesentlichen Feststellungen dieses Partners oder leitenden Mitarbeiters zu überprüfen.

Im übrigen gelten die Bestimmungen von Abschnitt H. 1 über die persönlichen, geschäftlichen und finanziellen Beziehungen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungs-Kunde sinngemäss.

1.4.2 WECHSEL VOM PRÜFUNGS-KUNDEN ZUM ABSCHLUSSPRÜFER

Wird ein leitender Mitarbeiter eines Prüfungs-Kunden Mitarbeiter des Abschlussprüfers, so ergeben sich hieraus tatsächliche oder vermutete Unabhängigkeitsprobleme.

Diesen kann nur wirksam begegnet werden, wenn der neue Partner oder Mitarbeiter keine Prüfungs-Dienstleistungen für seinen früheren Arbeitgeber erbringt, die das laufende Berichtsjahr und die beiden nachfolgenden Berichtsjahre seines bisherigen Arbeitgebers betreffen.

2. ÜBERNAHME EINER FÜHRUNGS- ODER ENTSCHEIDUNGSFUNKTION BEI EINEM PRÜFUNGS-KUNDEN

GRUNDSATZ

Der Abschlussprüfer übernimmt keine Führungs- oder Entscheidungsfunktionen bei einem Prüfungs-Kunden.

Die Übernahme einer Führungs- oder Entscheidungsfunktion (z.B. Einsitz in Verwaltungs- oder Stiftungsrat oder in einem Audit Committee, Übernahme einer operativen Funktion, etc; nachstehend als Managementfunktion bezeichnet) bei einem Prüfungs-Kunden oder bei einem seiner wesentlichen nahestehenden Gesellschaften (Nicht-Kunden) ist mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit nicht vereinbar und daher nicht zulässig. Dies gilt - über die Definition des Abschlussprüfers hinaus - für alle Mitarbeiter des Abschlussprüfers sowie die unmittelbaren Familienangehörigen des Prüfungsteams und Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung beeinflussen können.

Mit der Übernahme von Managementfunktionen entsteht zwangsläufig die Vermutung, dass auf die Geschäftsführung oder die Entscheidungsprozesse Einfluss genommen werden kann. Dieser Vermutung kann weder durch Schutzvorkehrungen entgegen gewirkt werden (z.B. Pflichtenhefte, Funktionenbeschreibungen, Verzicht auf die Zeichnungsberechtigung, etc.) noch kann sie widerlegt werden. Das Risiko, dass die objektive Urteilsfindung des Abschlussprüfers beeinträchtigt wird, kann daher nicht beseitigt werden.

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist dann gegeben, wenn während des Berichtszeitraumes keine derartige Funktionen ausgeübt worden sind.

Ausgenommen von diesen Bestimmungen sind Beobachtermandate im Auftrag staatlicher Aufsichtsorgane.

3. ANDERE DIENSTLEISTUNGEN

GRUNDSATZ

Leistet der Abschlussprüfer für einen Prüfungs-Kunden zusätzlich zu den Prüfungs-Dienstleistungen weitere Arbeiten, so achtet er bei der Annahme und der Abwicklung dieser Aufträge darauf, dass die Objektivität und Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach jederzeit gegeben sind.

3.1 Grundsätzliche Überlegungen

Erbringt ein Abschlussprüfer einem Prüfungs-Kunden über die Prüfungs-Dienstleistungen hinaus weitergehende Dienstleistungen, so ist sicherzustellen, dass weder Managementfunktionen ausgeübt werden noch die Rolle eines Entscheidungsträgers eingenommen wird. Es ist insbesondere darauf zu achten, dass der Prüfer keine Unterlagen überprüfen muss, an deren Erstellung er selbst, andere Mitarbeiter seiner Gesellschaft oder ein mit seiner Gesellschaft verbundenes Unternehmen massgeblich mitgewirkt haben.

Bei der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- als auch anderen Dienstleistungen durch den Abschlussprüfer kommt der *independence in appearance* ebenfalls grosse Bedeutung zu. Nicht nur die tatsächliche Unabhängigkeit, sondern auch der Anschein der Unabhängigkeit sind Bedingungen dafür, dass ein Dritter davon ausgehen kann, dass die Prüfungs-Dienstleistungen unbeeinflusst und objektiv durchgeführt und somit die Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit wahrgenommen worden sind.

Die Erfahrungen im Zusammenhang mit den Entwicklungen sowohl in der Wirtschaft als auch an den Finanzmärkten und mit den Auswirkungen der schnellen Entwicklung der Informationstechnologien auf die Führung und Kontrolle der Unternehmen zeigen, dass es im Hinblick auf die Vielfalt der möglichen Fälle weder durchführbar noch sachgerecht ist, eine Liste aller Situationen zu erstellen, in denen die gleichzeitige Erbringung von Prüfungs- und anderen Dienstleistungen für den Prüfungs-Kunden unvereinbar wäre. Die Abschlussprüfer sind gehalten, die in diesen Richtlinien festgehaltenen Prinzipien und Grundsätze sinngemäss anzuwenden.

3.2 Beratung

Bei der Beratung im weitesten Sinne von Prüfungs-Kunden durch den Abschlussprüfer ist der Grundsatz der Unabhängigkeit der Prüfung immer zu wahren. Die Entscheidungsbefugnisse müssen in jedem Fall klar beim Prüfungs-Kunden liegen.

3.3 Buchführung

Die Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Buchführung bei einem Prüfungs-Kunden führt grundsätzlich zur Vermutung, dass die eigene Arbeit beurteilt werden muss, und es können Situationen entstehen, in denen die tatsächliche oder scheinbare Objektivität und Unabhängigkeit beeinträchtigt sind. In diesen Fällen muss der Abschlussprüfer in jedem Fall entweder von der Erbringung der Prüfungs-Dienstleistung oder aber von der zusätzlichen Dienstleistung absehen.

In Ausnahmefällen, zum Beispiel bei kleineren Verhältnissen, kann es aber durchaus zweckmässig und für den Kunden nützlich sein, nebst der Abschlussprüfung auch noch gewisse Buchführungsaufgaben auszuführen. Dabei sind folgende Aspekte kumulativ einzuhalten:

- Die Verantwortung für die Buchführung bleibt in jedem Fall beim Prüfungs-Kunden
- Es werden keine Entscheide getroffen (z.B. zur Bewertung, etc.)

- Es werden keine Aufgaben übernommen, die den Anschein erwecken könnten, der Abschlussprüfer übernehme die Verantwortung des Managements des Prüfungs-Kunden
- Die Mitwirkung bei der Buchführung ist personell und organisatorisch getrennt von der Prüfung.

Diese Voraussetzungen und die damit verbundenen Risiken müssen dem Kunden klar kommuniziert werden. Für Dienstleistungen im Bereich der Löhne und Gehälter gelten die analogen Kriterien wie für die Buchführung.

Für Gesellschaften, deren Titel (Aktien, PS, Obligationen usw.) in der Schweiz oder im Ausland an einer Börse gehandelt werden und Unternehmen, welche dem Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, dem Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel oder dem Bundesgesetz über die Anlagefonds unterstellt sind, ist die Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Buchführung eines Prüfungs-Kunden nicht zulässig.

3.4 Bewertungen - Tätigkeit als Sachverständiger

Wird ein Abschlussprüfer für einen Prüfungs-Kunden für Bewertungen (von einzelnen Bilanzpositionen oder von Unternehmen insgesamt) beigezogen oder ist er als Sachverständiger tätig und werden von dieser Tätigkeit direkt Zahlen und Angaben im Jahresabschluss des Prüfungs-Kunden tangiert, so können die aus der Überprüfung eigener Arbeit resultierenden Risiken eine Gefährdung der Objektivität verursachen.

Ein wesentlicher Aspekt im Zusammenhang mit den aus der Überprüfung selbst geleisteter Arbeit resultierenden Gefahren, der vom Abschlussprüfer sorgfältig beurteilt werden sollte, betrifft das Verhältnis der zur Diskussion stehenden Beträge im Vergleich zum gesamten Jahresabschluss. Besondere Vorsicht ist auch bei der Bewertung von Transaktionen mit nahestehenden Personen bzw. Gesellschaften geboten.

Bei der Ausübung solcher Aufträge ist, sofern sie wesentlich sind, sicherzustellen, dass unterschiedliche Partner oder leitende Mitarbeiter und getrennte Teams zum Einsatz kommen.

Kann diesen Aspekten nicht oder nicht mehr Rechnung getragen werden, soll das Mandat nicht angenommen oder, je nach Situation, niedergelegt werden.

3.5 Interessenvertretung

Die Unterstützung von Prüfungs-Kunden bei der Beilegung von Auseinandersetzungen kann Gefahren für die Unabhängigkeit beinhalten.

Die Unterstützung eines Prüfungs-Kunden bei der Beilegung von Auseinandersetzungen kann die mit der Überprüfung eigener Arbeit verbundenen Gefahren und Risiken auslösen, da der Abschlussprüfer der Versuchung unterliegen könnte, die Aussichten seines Prüfungs-Kunden bei der Beilegung der Auseinandersetzung nicht objektiv einzuschätzen, woraus sich wiederum Auswirkungen auf die im

Jahresabschluss für diese Auseinandersetzung anzusetzenden Beträge ergeben können.

Auch wenn derartige Dienstleistungen nicht grundsätzlich unvereinbar sind mit der Unabhängigkeit als Abschlussprüfer, so ist doch besondere Sorgfalt sowohl bei der Annahme solcher Aufträge als auch bei deren Abwicklung geboten. Der Abschlussprüfer sollte die Grundlagen für seine Entscheidungen festhalten und die Schutzvorkehrungen dokumentieren, um damit sicherzustellen, dass alle wesentlichen Aspekte einer möglichen Gefährdung sorgfältig überprüft wurden. Es sollte sichergestellt werden, dass unterschiedliche Partner oder leitende Mitarbeiter sowie getrennte Teams zum Einsatz kommen.

Kann diesen Aspekten nicht oder nicht mehr Rechnung getragen werden, soll das Mandat nicht angenommen oder, je nach Situation, niedergelegt werden.

3.6 Portfolio Management für Dritte

Durch die Prüfungstätigkeit erhält der Abschlussprüfer Einsicht in Unternehmens-Internia, die ihn zum Insider machen können; damit besteht das Risiko, dass der Anschein der Unabhängigkeit gefährdet ist. Vermögensverwaltung im Sinne von Portfolio Management ist daher mit Prüfungs-Dienstleistungen nicht vereinbar.

4. HONORARE

GRUNDSATZ

Der Abschlussprüfer vermeidet die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung seiner Objektivität und Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Höhe oder Art der Honorare, die er einem Prüfungs-Kunden in Rechnung stellt.

4.1 Erfolgshonorare

Ein Erfolgshonorar liegt vor, wenn die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Tätigkeit (hier von der Prüfungs-Dienstleistung) abhängig ist.

Ein Erfolgshonorar gibt stets Anlass zur Besorgnis, dass der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Prüfungs-Dienstleistung durch eigene Interessen oder durch die Vertretung der Interessen Anderer entweder tatsächlich befangen ist oder eine Befangenheit angenommen werden kann.

Daraus ergibt sich, dass die Vereinbarung von Erfolgshonoraren für Prüfungs-Dienstleistungen mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren ist.

4.2 Verhältnis von Prüfungshonoraren zu Gesamteinkünften des Prüfungsunternehmens

Das von einem Prüfungs-Kunden zu bezahlende Honorar setzt sich zusammen aus dem für die Prüfungs-Dienstleistungen zu entrichtenden Entgelt sowie aus der Vergütung für alle vom Abschlussprüfer oder einer mit ihm verbundenen Prüfungs- oder Beratungsgesellschaft zusätzlich erbrachten Dienstleistungen.

Eine zu starke Abhängigkeit von den Honorarzahungen eines Prüfungs-Kunden kann zur Besorgnis Anlass geben, dass Eigeninteressen bestehen und dass sich hieraus eine tatsächliche oder nach aussen wahrnehmbare Beeinträchtigung der Objektivität ergeben kann.

Gemessen an den gesamten durchschnittlichen Honorareinnahmen des Abschlussprüfers der letzten fünf Jahre darf der Honoraranteil eines Prüfungs-Kunden (alle Unternehmen, welche zum Konsolidierungskreis gehören) zehn Prozent nicht übersteigen.

5. LÄNGERFRISTIGE TÄTIGKEIT FÜR EINEN PRÜFUNGS-KUNDEN

GRUNDSATZ

Der Abschlussprüfer stellt durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen sicher, dass die Vertrautheit zwischen der für die Prüfungs-Dienstleistung verantwortlichen Person und dem Prüfungs-Kunden nicht so eng wird, dass der Anschein entsteht, die Objektivität und Unabhängigkeit des Prüfers seien gefährdet oder beeinträchtigt.

Setzt ein Abschlussprüfer den gleichen Partner, leitenden Mitarbeiter oder Prüfungsleiter über einen längeren Zeitraum bei einem Prüfungs-Kunden ein, kann der Anschein erweckt werden, dass eine enge Vertrautheit entstanden ist, welche die Unabhängigkeit des Prüfers beeinträchtigen könnte.

Um diesem Risiko zu begegnen, darf ein Prüfer bei folgenden Kategorien von Prüfungs-Kunden während maximal sieben Jahren die Verantwortung als Mandatsleiter (in Spezialgesetzen auch Leitender Revisor genannt) übernehmen:

- Gesellschaften, deren Titel (Aktien, PS, Obligationen usw.) in der Schweiz oder im Ausland an einer Börse gehandelt werden
- Unternehmen, welche dem Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, dem Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel oder dem Bundesgesetz über die Anlagefonds unterstellt sind.

Bei den übrigen Prüfungs-Kunden sind diese oder andere geeignete Massnahmen zu ergreifen, um sicherzustellen, dass die Unabhängigkeit jederzeit gewahrt ist, wie beispielsweise der Einsatz eines zusätzlichen Partners oder leitenden Mitarbeiters

oder die Durchführung unabhängiger interner oder externer Massnahmen zur Qualitätskontrolle.

6. BESTEHENDE ODER DROHENDE AUSEINANDERSETZUNG ZWISCHEN ABSCHLUSSPRÜFER UND PRÜFUNGS-KUNDE

GRUNDSATZ

In Fällen von drohenden oder bestehenden rechtlichen Auseinandersetzungen des Abschlussprüfers mit dem Prüfungs-Kunden unternimmt der Abschlussprüfer alle notwendigen Schritte, um die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung der Objektivität und Unabhängigkeit zu vermeiden.

Wird zwischen einem Abschlussprüfer und einem Prüfungs-Kunden ein Rechtsstreit geführt oder zeichnet sich ein solcher ab, können sich aus dieser Situation sowohl Probleme aufgrund des vorhandenen eigenen Interesses als auch der Interessenvertretung ergeben. Beide Gefahren-Situationen können negative Auswirkungen auf die Objektivität des Prüfers haben und zur Frage Anlass geben, ob er in der Lage ist, fair und objektiv über den Abschluss des Unternehmens zu berichten. Andererseits könnte ein bestehendes oder drohendes Verfahren die Bereitschaft der Geschäftsführung des Prüfungs-Kunden schmälern, dem Prüfer die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen.

Die Objektivität wird gefährdet sowohl bei einer vom Prüfungs-Kunden gegen den Abschlussprüfer eingereichten Klage wegen Pflichtverletzung als auch bei einem Verweis des Prüfers auf Unterschlagung oder betrügerische Handlungen in einer gegen den Prüfungs-Kunden gerichteten Klage. Eine solche Gefährdung muss nicht notwendigerweise gegeben sein, wenn die Auseinandersetzung Honorarfragen zum Gegenstand hat.

Es kann nicht genau festgelegt werden, ab welchem Punkt es für den Prüfer ratsam wäre, das Mandat niederzulegen. Ein Prüfer sollte jedoch seine Tätigkeit einstellen, sobald die Umstände der Auseinandersetzung von der Öffentlichkeit als Gefährdung seiner Objektivität wahrgenommen werden könnten.

7. BEHERRSCHUNG DER ABSCHLUSSPRÜFER-GESELLSCHAFT

GRUNDSATZ

Der Abschlussprüfer stellt sicher, dass nicht Personen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit ausüben können, die nicht Berufsangehörige sind, und dass lediglich Wirtschaftsprüfer Einfluss auf die Prüfungstätigkeit nehmen können.

Die Stimmenmehrheit derjenigen Gesellschaften, welche Prüfungs-Dienstleistungen anbieten, muss in der Hand von bei Abschlussprüfern tätigen Berufsangehörigen liegen.

Auch in den Aufsichts-, Leitungs- oder Verwaltungsorganen muss die Mehrheit der Mitglieder aus in der Gesellschaft tätigen Berufsangehörigen bestehen.

Durch geeignete organisatorische oder andere Massnahmen stellt der Abschlussprüfer sicher, dass für Prüfungstätigkeiten, für welche das Gesetz eine besondere Befähigung vorsieht, lediglich die der Fachgruppe Wirtschaftsprüfung angehörenden Kammermitglieder oder Personen, die als besonders befähigte Prüfer im Sinne des Gesetzes (Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren) anerkannt sind, einen Entscheid treffen können bezüglich

- Annahme bzw. Niederlegung eines Prüfungs-Mandates
- Planung und Durchführung einer Prüfungs-Dienstleistung
- Berichterstattung über die Ergebnisse des Prüfungs-Mandates.

SCHLUSSBESTIMMUNGEN

I. Sicherstellung der Einhaltung dieser Richtlinien

Die Abschlussprüfer stellen durch geeignete Massnahmen sicher, dass diese Richtlinien zur Unabhängigkeit zu jeder Zeit eingehalten und allfällige Verstösse rasch erkannt und behoben werden können und dass deren Einhaltung zuhanden der Treuhandskammer bestätigt werden kann.

Die Massnahmen des Abschlussprüfers zur Sicherstellung der Einhaltung der Richtlinien zur Unabhängigkeit umfassen u.a. folgendes:

- Organisation des Abschlussprüfers
- Information und Ausbildung der Mitarbeiter
- Implementierung der notwendigen Systeme und Hilfsmittel
- Durchführung entsprechender Prüfungsschritte (mandatsbezogen)
- Anlaufstelle für alle Fragen der Unabhängigkeit
- Sanktionen

J. Verfahren bei Verstoss gegen diese Richtlinien

Verletzungen dieser Richtlinien werden in der Regel vom Geschäftsleitenden Ausschuss und der Mitgliedschaftskommission behandelt und beurteilt.

Je nach Tragweite des Verstosses erstattet der Geschäftsleitende Ausschuss Anzeige bei der Standeskommission, welche den Sachverhalt (in Anwendung des Reglements über die Standeskommission und der dazugehörigen Vollzugsverordnung) abschliessend beurteilt.

K. Übergangsregelungen

Für die Grundsätze Nr. 2 'Übernahme einer Führungs- oder Entscheidungsfunktion bei einem Prüfungs-Kunden' sowie Nr. 5 'Längerfristige Tätigkeit für einen Prüfungs-Kunden' gilt für bestehende Prüfungs-Kunden eine Übergangsfrist von 2 Jahren ab Inkraftsetzung dieser Richtlinien zur Unabhängigkeit; für den Grundsatz Nr. 3.3 "Andere Dienstleistungen / Buchführung" eine solche von 1 Jahr.

L. Inkrafttreten

Diese Richtlinien wurden vom Kammervorstand am 21. März 2001 / 14. Juni 2001 beschlossen und treten am 1. Januar 2002 in Kraft. Sie ersetzen die Richtlinien zur Unabhängigkeit vom 3. Juni 1992.

TREUHAND-KAMMER

Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten

Der Präsident:
Roberto Bassi

Der Direktor:
Albert Guntli

ANHANG

M. Begriffe

Abschlussprüfer	Als Abschlussprüfer wird bezeichnet, wer an der Erbringung einer Prüfungs-Dienstleistung beteiligt ist. Der Begriff "Abschlussprüfer" umfasst das Prüfungsunternehmen, und er ist so weit zu fassen, dass er sowohl faktisch als auch de iure alle unter einheitlicher Leitung stehenden Prüfungs-, Treuhand- und Beratungsunternehmen (inkl. nahestehende Gesellschaften) sowie deren Aufsichts- und Leitungsorgane und die leitenden Mitarbeiter (nicht nur Wirtschaftsprüfer) miteinschliesst. Im weiteren umfasst die Definition auch die einzelnen Mitglieder der entsprechenden Prüfungsteams sowie diejenigen Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung oder das Prüfungsergebnis in irgendeiner Form beeinflussen können.
Berufsangehöriger	Die Bezeichnung 'Berufsangehöriger' umfasst alle diejenigen Mitarbeiter, welche Dienstleistungen gegenüber Prüfungs-Kunden erbringen (Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten, Juristen, Berater etc.).
Finanzielle Beteiligungen	Als finanzielle Beteiligung gilt das direkte oder wesentliche indirekte Eigentum an Eigen- oder Fremdkapitaltiteln oder anderen Beteiligungsrechten (derivative Finanzierungsinstrumente). Es umfasst auch das Eigentum an Titeln, welche durch den Prüfungs-Kunden oder seine wesentlichen nahestehenden Gesellschaften (Nicht-Kunden) in irgendeiner Form verbürgt oder garantiert werden.
Wesentlich indirekte finanzielle Beteiligung	Eine indirekte finanzielle Beteiligung an einem Prüfungs-Kunden sowie seiner wesentlichen Konzerngesellschaften gilt dann als wesentlich und ist nicht zulässig, wenn sie 5 Prozent des Nettovermögens (bzw. Eigenkapitals) des Investors übersteigt. Als indirekte finanzielle Beteiligung gilt z.B. die Beteiligung an einer Gesellschaft, welche ihrerseits in Prüfungs-Kunden investiert.

Wesentliche nahestehende Gesellschaften (Nicht-Kunden) des Prüfungs-Kunden

Als nahestehende Gesellschaften (Nicht-Kunden) eines Prüfungs-Kunden gelten im Sinne dieser Richtlinien folgende Einheiten:

- a) die Muttergesellschaft (Nicht-Kunde) eines Prüfungs-Kunden
- b) die Tochter-, Schwester- und Enkelgesellschaften (Nicht-Kunden) eines Prüfungs-Kunden sowie andere Gesellschaften, die ihrerseits von nahestehenden Gesellschaften kontrolliert werden
- c) ein Investor (Nicht-Kunde), der an einem Prüfungs-Kunden beteiligt ist
- d) ein Unternehmen oder joint venture (Nicht-Kunde), an welchem der Prüfungs-Kunde (Investor) massgeblich beteiligt ist.

Als Investor im Sinne der vorstehenden Definition gilt, wer die Möglichkeit hat, finanzielle oder operative Entscheide massgeblich zu beeinflussen. Dies ist üblicherweise der Fall, wenn die Methode des Equity Accounting anwendbar ist.

Eine nahestehende Gesellschaft (Nicht-Kunde) eines Prüfungs-Kunden ist dann wesentlich, wenn sie eine der folgenden Grössenkriterien erfüllt:

- a) Der Anteil der Aktiven der nahestehenden Gesellschaft (Nicht-Kunde) im Verhältnis zu den konsolidierten Gesamtaktiven des Prüfungs-Kunden übersteigt 25 Prozent
- b) Der Anteil der nahestehenden Gesellschaft (Nicht-Kunde) am Ergebnis vor Steuern aus fortgeführten Operationen des Prüfungs-Kunden übersteigt 25 Prozent des entsprechenden Konzernwertes.

Im weiteren kann die Wesentlichkeit auch dann gegeben sein, wenn der Prüfungs-Kunde ohne die nahestehende Gesellschaft in seiner Tätigkeit erheblich eingeschränkt wäre (z. B. bei Lizenz- oder Patenterteilungen) oder die nahestehende Gesellschaft in anderer Weise einen erheblichen Einfluss auf den Prüfungs-Kunden nehmen kann.

Unmittelbare Familienangehörige	Zu den unmittelbaren Familienangehörigen der Partner, leitenden Mitarbeiter oder Berufsangehörigen zählen Ehegatten, Lebensabschnittspartner und Personen, die von ihnen finanziell abhängig sind (Kinder, Verwandte oder andere Personen, deren finanzielle Verhältnisse beeinflusst werden können).
Partner / Leitende Mitarbeiter	Die Bezeichnung Partner / Leitende Mitarbeiter umfasst sowohl die Partner als auch Personen, welche in Unternehmen arbeiten, die nicht als Partnerschaft organisiert sind und dort die Aufgaben und Funktionen von Partnern wahrnehmen.
Prüfungs-Dienstleistung	Als Prüfungs-Dienstleistungen gelten die <ul style="list-style-type: none"> • Abschlussprüfung • Gründungs-, Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsprüfungen • prüferische Durchsicht von Abschlüssen • spezialgesetzliche Prüfungen, die nicht abschlussbezogen sind
Prüfungs-Kunde	Prüfungs-Kunden sind natürliche und juristische Personen, für die Prüfungs-Dienstleistungen erbracht werden. Die Definition umfasst auch deren Aufsichts- und Leitungsorgane sowie die leitenden Mitarbeiter.
Mitglieder des Prüfungsteams	Mitglieder des Prüfungsteams sind alle Partner und Mitarbeiter, die an einer Prüfungs-Dienstleistung mitwirken. Ferner zählen dazu auch alle Berufsangehörigen, die das Prüfungsteam während der Erbringung der Prüfungs-Dienstleistung formell oder informell beraten bezüglich der Prüfung, der Rechnungslegung, branchenspezifischen Besonderheiten, Abwicklung von Transaktionen, etc.
Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung beeinflussen können	Der Kreis der Personen, welche die Prüfungsdienstleistung für den Prüfungs-Kunden beeinflussen können, umfasst alle Personen mit Ueberwachungs- oder Führungsfunktionen im Bereich der Wirtschaftsprüfung, welche das Prüfungsteam direkt oder indirekt beeinflussen können. Dazu gehören insbesondere die direkten Vorgesetzten des Prüfungsleiters und die Personen, welche mit der Qualitätskontrolle betraut sind, aber auch die Mitglieder der Geschäftsleitung und des Verwaltungsrates der Prüfungs-Gesellschaft. Ferner umfasst diese Definition auch Berufsangehörige der Prüfungs-Gesellschaft aus anderen Fachbereichen (wie Steuern etc.), welche

massgebend für den Prüfungs-Kunden tätig sind, sowie alle übrigen Personen, die aufgrund ihrer Stellung in der Lage sind, die Prüfungs-Dienstleistung für den Prüfungs-Kunden oder die Ergebnisse der Prüfung in irgendeiner Form zu beeinflussen oder von deren Kenntnissen Nutzen zu ziehen. Davon nicht betroffen ist das Verwaltungs- und Sekretariatspersonal.
