



**Benjamin Merkli**

dipl. Treuhandexperte,  
dipl. Steuerexperte  
Merkli & Partner AG  
www.merkli.org\*

# Qualitätssicherung im Revisionsbereich – unnötiger Aufwand oder Herausforderung als Chance?

## Qualitätssicherung bei Treuhandunternehmen

### 1. Einleitung

Die Revisionsbranche befindet sich im Umbruch. Unter dem Eindruck der Firmenpleiten, namentlich Enron und MCI Worldcom, und damit einhergehend dem Verschwinden der renommierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Arthur Andersen wurde der Ruf nach stärkerer Regulation der Revisionsbranche laut. Dabei stand und steht der Gesetzgeber unter massivem Druck von amerikanischer Seite. Obwohl dort die Einsicht wächst, dass auch mit der Einführung des Sarbanes Oxley Act kein einziger Konkurs verhindert werden kann, verlangt man von sämtlichen Ländern, deren Gesellschaften

an der amerikanischen Börse kotiert sind, umfangreiche Qualitätssicherungsmaßnahmen.

Der Gesetzgeber hat versucht, mit dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) eine Lösung für die gesamte Branche zu finden. Diese ist bekanntlich nebst den Anpassungen im OR per 1.01.2008 in Kraft getreten, Teile davon bereits am 1.09.2007. Dabei wird von den Revisionsunternehmen in Art. 6 des RAG verlangt, dass **die Führungsstruktur gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden.**

In der Verordnung zum RAG führt der Bundesrat in Art. 9 zum Thema «Führungsstruktur» Folgendes aus:

**Jedes Revisionsunternehmen verfügt über eine genügende Führungsstruktur zur Überwachung der einzelnen Mandate, wenn es:**

- a) ein internes Qualitätssicherungssystem aufweist,**
- b) die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung überwacht.**

### 2. Umsetzung

Unsere Branche ist diese Herausforderung aktiv angegangen und hat sehr rasch eine Arbeitsgruppe aus Vertretern des Schweizerischen

Treuhänderverbandes STVIUSF und der Kammer gebildet, welche sich der Umsetzung dieser Vorgaben annahm. Die Revisionsaufsichtsbehörde teilt die Meinung der Verbände, dass diese Regelungen durch die Branche definiert werden soll und nicht durch die Administration. Daraus entstanden ist eine Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen, welche am 1. Juli 2008 in Kraft tritt. Diese Anleitung ist für Mitglieder der beiden Branchenverbände verbindlich. Besonderes Augenmerk wurde darauf gelegt, dass diese Anleitung praxisnah und mit angemessenem Aufwand auch für KMU-Revisionsunternehmen umsetzbar ist.

Wie der Titel es bereits impliziert, soll diese Anleitung nicht nur für die eingeschränkte Revision, sondern für sämtliche Unternehmen gelten, welche hauptsächlich in der eingeschränkten Revision tätig sind, aber auch einzelne Mandate in der ordentlichen Revision betreuen. Dabei ist klar, dass grössere Revisionsunternehmen ausschliesslich die Prüfungsstandards (PS 220) anzuwenden haben. Ebenso klar abzugrenzen sind die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, für welche die Revisionsaufsichtsbehörde eine separate Verordnung herausgegeben hat.

Die Umsetzung dient den Revisionsunternehmen nicht zuletzt dazu, der von ihnen neu geforderten Bestimmung über die Risikobeurteilung gem. Art. 663b Ziff. 12 OR im Anhang nachkommen zu können.

Die von den Verbänden erstellte Anleitung definiert die Mindestanforderungen an ein Qualitätssicherungssystem bei Revisionsunterneh-

mungen inklusive deren Dokumentation. Dabei wurde versucht, das Rad nicht neu zu erfinden, sondern sich an Bestehendes anzulehnen. So widerspiegelt der Aufbau der Anleitung dem Grundgerüst von PS 220. Damit soll diese Anleitung auch als Basis für den weiteren Aufbau eines umfassenderen Qualitätssicherungssystems dienen.

Unternehmen, welche bereits über ein QS-System verfügen, überprüfen anhand der Anleitung, ob sie sämtliche darin geforderten Vorgaben erfüllen. Wenn dem so ist, so haben sie keinen weiteren Regelungsbedarf. Für alle übrigen Unternehmen – und es dürften doch einige sein – erarbeitet die gemeinsame Arbeitsgruppe von STVIUSF und Kammer ein Umsetzungsbeispiel, welches die wichtigsten Punkte anhand von Tabellen und Checklisten beinhaltet.

Dazu werden ab Mitte Jahr durch die Verbände Workshops durchgeführt, die es dann unseren Mitgliedern erlauben sollen, das Qualitätssicherungssystem bedarfsgerecht unter Voraussetzung der gesetzlichen Bestimmungen zu implementieren.

Während der Erstellung dieser Anleitung wurde sichtbar, dass eine ursprünglich gewünschte Anlehnung an standardisierte Qualitätssicherungssysteme (z. B. ISO) nicht möglich sein würde. Vielmehr wurde versucht, sich in die bestehenden Regelwerke einzubetten, um möglichst viel bereits Vorhandenes zu einem Gesamten zusammenzufügen.

### 3. Qualitätssicherungssystem

Es wird von folgendem Grundschema ausgegangen:

#### 3.1 Allgemeine Organisation des Prüfungsunternehmens

##### A. Anforderungen gemäss Gesetz und den Berufsgrundsätzen

Das Unternehmen achtet darauf, dass die Berufsgrundsätze und insbesondere die Berufsordnung sowie die Standesregeln eingehalten werden. Voraussetzung dazu ist, dass die Mitarbeitenden auch darüber informiert sind. Weiter stellt das Unternehmen durch geeignete schriftliche Massnahmen sicher, dass die Richtlinien zur Unabhängigkeit eingehalten und allfällige Verstösse rasch erkannt und behoben werden. Zudem ist sicherzustellen, dass bei Mandaten der eingeschränkten Revision eine personelle und organisatorische Trennung von der Mitwirkung bei der Buchführung und der Revision vorhanden ist.

##### B. Auftragsannahme/-fortführung und -beendigung

Unter diesem Punkt sind organisatorische Regelungen aufzustellen, die die Auftragsannahme/-fortführung und -beendigung regeln. Dazu gehört die Sicherstellung, dass die für den Auftrag erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen seitens des leitenden Revisors und der Mitarbeiter vorliegen, um den Auftrag sachgerecht ausführen zu können.

Bei der Auftragsfortführung ist unter anderem zu definieren, dass mit dem Kunden periodisch über den Umfang, Inhalt und die Entschädigung der Revisionsdienstleistungen abzusprechen ist.

Weiter sind Kriterien zu definieren, wann eine Fortführung als unmöglich zu betrachten ist. Diese Kriterien dürfen jedoch nicht starr gehandhabt werden und sind den Umständen entsprechend anzupassen.

##### C. Befähigung und Information

Die Befähigung der Mitarbeitenden wird unter anderem damit sichergestellt, dass Stellenbeschreibungen erstellt werden, worin persönliche Eigenschaften und fachliche Qualifikationen definiert werden. Weiter sind die Mitarbeitenden regelmässig zu beurteilen, und wo nötig, sind Förder- und Entwicklungsmassnahmen zu ergreifen. Dazu gehört selbstverständlich auch die Überprüfung der Einhaltung der Aus- und Weiterbildungsrichtlinien.

Die Mitarbeitenden sind stufengerecht über die allgemeinen Unternehmensziele wie auch die konkreten Bestimmungen und Anforderungen regelmässig zu informieren.

##### D. Planung der Aufträge

Hier dürften die meisten Revisionsunternehmen bereits einiges an Wissen und auch an dokumentierten Unterlagen haben. Vorab ist eine grobe Gesamtplanung vorzunehmen (wie sie

## Qualitätssicherungssystem im Prüfungsunternehmen

### Ziel:

Das Prüfungsunternehmen muss im Rahmen seines Risikomanagements Regelungen und Massnahmen zur Qualitätssicherung ergreifen, sodass alle Prüfungsaufträge in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen und den Berufspflichten abgewickelt werden.

(Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG, Art. 9 Abs. 1 RAV)

### I. Allgemeine Organisation des Prüfungsunternehmens

- A. Anforderungen gemäss Gesetz und den Berufsgrundsätzen
- B. Auftragsannahme / -fortführung und -beendigung
- C. Befähigung und Information der Mitarbeiter
- D. Planung der Aufträge
- E. Fachliche / organisatorische Anweisungen und Hilfsmittel

### II. Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge

- F. Anleitung
- G. Überwachung und Durchsicht
- H. Dokumentation

### III. Überwachung des Qualitätssicherungssystems

vermutlich heute schon existiert), um abschätzen zu können, ob alle Aufträge sowohl zeitlich als auch personell ordnungsgemäss durchführbar sind.

### E. Fachliche / organisatorische Anweisungen und Hilfsmittel

Hier stellt sich u.a. aktuell die Frage, ob der Standard zur eingeschränkten Revision in den internen Prüfungsgrundsätzen und firmeninternen Arbeitspapieren berücksichtigt wurde. Zudem ist eine fachliche und organisatorische Anweisung für Abschlussprüfung notwendig, vor allem in Bezug auf:

- die Planung von Abschlussprüfungen,
- die durchzuführenden Prüfungshandlungen sowie
- die zu erstellenden Arbeitspapiere.

Weiter ist sicherzustellen, dass das Unternehmen über die notwendige Fachliteratur verfügt und intern definiert, auf welche Informationsquellen die Mitarbeitenden sich in ihrer täglichen Arbeit stützen können. Wichtig scheint auch die heikle Frage, ab welchem Zeitpunkt Rat von Experten eingeholt werden muss. Hier bedarf es sicherlich noch einer besonderen Sensibilisierung unserer Branche, da bekanntermassen niemand gerne zugibt, fachlich hinten anzustehen. Unter Umständen (insbesondere bei kleineren Unternehmen) kann es sogar sinnvoll sein, solche Konsultationen zu institutionalisieren.

### 3.2 Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge

#### F. Anleitung

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass eine schriftliche Auftragsbestätigung vorliegen sollte. Diese muss nicht jedes Jahr neu ausgestellt werden, aber bei Mandatsannahme ist sie zu erstellen. Dies zwingt beide Seiten dazu, Umfang, Erwartungen und Ansprüche an den Auftrag zu definieren. Dadurch reduziert sich erfahrungsgemäss der Expectation Gap in nicht zu unterschätzendem Ausmass.

Dazu ist vor jeder Abwicklung eines Prüfungsauftrages eine Risikobeurteilung des Kunden durchzuführen und die Wesentlichkeitsgrenze festzulegen. Dies setzt die Prüfungsschwerpunkte fest. Wenn Arbeiten an Mitarbeitende delegiert werden, so ist sicherzustellen, dass

- ausreichende Kenntnis über die Art der Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens vorliegt und die möglichen Probleme der Rechnungslegung bekannt sind,
- die Mitarbeitenden über die Ziele der von ihnen durchzuführenden Prüfungshandlungen ausreichend informiert sind,
- angemessene Arbeitsanweisungen und Anleitungen bestehen und

- dass für den einzelnen Auftrag ein Prüfungsplan und ein Prüfungsprogramm erstellt wurden.

### G. Überwachung und Durchsicht

Die Arbeitsfortschritte sind regelmässig zu überwachen. Die Prüfungsarbeiten sind zu dokumentieren. Dabei gelangen standardisierte Arbeitspapiere zum Einsatz, welche durch den Mandatsleiter oder die vorgesetzte Stelle zu visieren sind. Sollten im Rahmen der Prüfungsarbeiten neue Erkenntnisse auftauchen, so fliessen diese in die ursprüngliche Prüfungsstrategie ein. Allenfalls ist auch eine Anpassung der Wesentlichkeitsgrenze nötig.

Auf die Berichterstattung ist besonderes Augenmerk zu richten. Da insbesondere bei der eingeschränkten Revision der Berichtstext aus Kundensicht alles andere als Klarheit verschaffen kann, muss sich hier der Prüfer möglicherweise mit weiteren Zusätzen behelfen. Ebenfalls könnte dadurch der separat zu erstellende Management Letter an Gewicht gewinnen und auch schon bei kleineren Verhältnissen zur Anwendung gelangen.

### H. Dokumentation

Bei der Dokumentation besteht möglicherweise der grösste Nachholbedarf. Alle diejenigen Branchenkollegen, welche sich je einmal mit einem Haftungsfall beschäftigten mussten, können dies bestätigen. Schlussendlich ist nur das massgebend, was auf dem Papier steht und nachweisbar ist. Dazu kommt, dass zwischen der Prüfungshandlung und einem allfällig eintretenden Haftungsfall in der Regel mehrere Jahre liegen, wodurch das «Erinnern» an Einzelheiten nahezu unmöglich ist.

### 3.3 Überwachung des Qualitätssicherungssysteme

Die Überwachung der Funktionalität des Qualitätssicherungssysteme hat grundsätzlich laufend zu erfolgen. Dazu gehört, dass periodisch überprüft werden muss, ob die getroffenen Regelungen und Abläufe auch eingehalten werden. Sollten dabei Schwachstellen auftauchen, so sind diese unmittelbar zu beseitigen. Im Revisionsaufsichtsgesetz ist vorgesehen, dass die Akkreditierung alle 5 Jahre überprüft resp. erneuert wird. Dies dürfte dann auch der späteste Zeitpunkt sein, um das Qualitätssicherungssystem als Ganzes einer vertieften Überprüfung zu unterziehen und allfällige Anpassungen vorzunehmen.

### 3.4 Einpersonen-Revisionsunternehmen

Dort, wo das qualifizierte Vier-Augen-Prinzip nicht zur Anwendung gelangen kann, fordert der Bundesrat gemäss Art. 9 Abs. 2 der Verordnung, dass sich diese Personen der regelmässigen

Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute unterziehen müssen. Hier werden die Verbände im Verlaufe des Jahres ebenfalls eine praktikable Lösung finden müssen, wie sie diese Aufgabe umsetzen wollen.

## 4. Ausblick

Auch wenn es gerade in heutiger Zeit etwas zynisch anmutet, dass kleinere und mittlere Treuhandunternehmen in solchem Masse mit dem Thema Qualitätssicherung belastet werden, währenddem die Grossbanken offensichtlich fahrlässig damit umgehen, so ist die Branche doch gehalten, diese Herausforderung als Chance anzusehen. Es gilt, die Qualität der Unternehmen und der dazugehörigen Dienstleistungen noch einmal zu steigern, was sicherlich auch dazu führen wird, dass sich die Spreu noch stärker vom Weizen trennen wird und die Laienrevisoren in diesem Bereich sehr rasch definitiv der Vergangenheit angehören werden. Davon wird die gesamte Branche auf Dauer nachhaltig profitieren können. ■

\* Der Autor ist Mitglied des Geschäftsausschusses des schweizerischen Treuhänder-Verbandes und als Ressortleiter Branchenentwicklung & Qualitätssicherung (bis Ende Februar 2008) verantwortlich für die Implementierung der Qualitätssicherungsmassnahmen im Revisionsbereich innerhalb des Verbandes.

→ **Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Unternehmen**

Homepage des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes STVIUSF  
www.stv-usf.ch