


**Frank Schneider**

dipl. Wirtschaftsprüfer,  
Direktor der Eidg. Revisions-  
aufsichtsbehörde RAB, Bern  
[www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch](http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch)

# Qualitätssicherung in KMU-Revisionsunternehmen

Bei der RAB registrierte Revisionsunternehmen haben ein System zur Qualitätssicherung zu unterhalten. Was aber ist Sinn und Zweck dieser Vorschrift? Was genau sind die Anforderungen des neuen Revisionsrechts? Wie überprüft die RAB die Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem? Dieser Beitrag gibt Antworten zu diesen Fragen und beleuchtet ein aktuelles Thema, welches in der Branche kontrovers diskutiert wird.

## 1. Einleitung<sup>1</sup>

Qualitätssicherungssysteme (auch kurz als QS bezeichnet) sind heute weit verbreitet und kommen in praktisch allen Bereichen der Wirtschaft vor – vom Baugewerbe bis zum Gesundheitswesen. Das gemeinsame Ziel von solchen Qualitätssicherungssystemen ist es, nicht nur die Qualität von Produkten oder Dienstleistungen sicherzustellen, sondern diese auch laufend zu verbessern. So wie sich die Wirtschaft entwickelt, so haben sich auch die Sicherungsverfahren auf die zunehmende Komplexität des Umfeldes auszurichten.

In der Revisionsbranche sind solche Systeme zur Qualitätssicherung selbstverständlich ebenfalls ein Muss. Aber was bezweckt ein QS in der Wirtschaftsprüfung genau?

Ein QS in der Wirtschaftsprüfung beinhaltet Massnahmen, die eine hohe Qualität von Revisionsdienstleistungen und deren laufende Verbesserung unter Berücksichtigung der anwendbaren Berufsstandards gewährleisten.

Das Vorhandensein eines Qualitätssicherungssystems ist seit dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechtes eine Zulassungsvoraussetzung für alle registrierten Revisionsunternehmen.<sup>2</sup> Viele Revisionsunternehmen haben sich gemäss Erfahrung der RAB aber erst im Rahmen des Zulassungsverfahrens um die Formalisierung und Dokumentation eines QS ge-

kümmert. Die überwiegende Mehrheit der Revisionsunternehmen hatte bereits bisher ein System zur Qualitätssicherung – bei vielen war aber ein kohärentes System weder vorhanden noch dokumentiert. Der Verfasser ist überzeugt, dass der Gesetzgeber mit dem Erfordernis eines Qualitätssicherungssystems als Zulassungsvoraussetzung wesentlich zu einer Weiterentwicklung von QS-Systemen beigetragen hat.

Der Inhalt eines Qualitätssicherungssystems ist in verschiedenen Standards festgelegt (siehe dazu Punkt 3). Die konkrete Ausgestaltung eines QS kann jedoch nicht einfach einem Standard entnommen werden. Die Gestaltung eines QS hängt von verschiedenen Faktoren ab wie der Grösse des Unternehmens, der Komplexität der Mandate, der bestehenden Risiken, der Ausbildung/Weiterbildung und der Erfahrung der Revisionsmitarbeiter, aber auch von Qualitätsproblemen in der Vergangenheit. Die regulatorischen Vorgaben sowie die Berufsstandards können hier die unternehmerische Verantwortung nicht ersetzen, sie können nur einen gewissen Rahmen abstecken.

## 2. Arten der Qualitätssicherung

Grundsätzlich ist zwischen der internen und externen Qualitätssicherung zu unterscheiden.

### 2.1 Interne Qualitätssicherung

Die interne Qualitätssicherung wird durch unternehmensinterne Verfahren umgesetzt. Hier ist zwischen Massnahmen auf Ebene der Gesellschaft sowie Massnahmen während der Abschlussprüfung zu unterscheiden. Diese Massnahmen sind angemessen zu überwachen.

Die einzelnen Anforderungen an das interne QS werden in Punkt 3 ff. genauer erläutert.

### 2.2 Externe Qualitätssicherung

Die externe Qualitätssicherung beinhaltet die Überprüfung der Angemessenheit und der Einhaltung der Grundsätze und Massnahmen der internen Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen durch einen unabhängigen Dritten. Mit einer externen Qualitätssicherung werden folgende Ziele verfolgt:

- Qualitätssicherung der Berufsausübung durch Erkennung und Beseitigung von bestehenden Qualitätsmängeln sowie Hilfestellung bei der Einführung eines internen Qualitätssicherungssystems.
- Festigung des Vertrauens der Öffentlichkeit in Revisionsdienstleistungen, indem nachvollziehbar dargelegt wird, dass die Berufsangehörigen die Regeln zur Qualitätssicherung befolgen und deren Umsetzung durch einen Dritten überprüfen lassen. Insgesamt soll die externe Qualitätskontrolle gegenüber der Öffentlichkeit transparent gestaltet sein.

- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Berufsstandes.
- Selbstregulierung berufsständischer Angelegenheiten.
- Gewährleistung der Effektivität des Qualitätssicherungssystems durch Regelungen und Sanktionierungen bei aufgedeckten Mängeln.

In der Schweiz besteht heute nur bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen<sup>3</sup> eine externe Qualitätssicherung. Die externe Qualitätssicherung wird bei diesen Revisionsunternehmen mittels Überprüfungen bzw. Inspektionen durch den Staat bzw. die RAB vorgenommen. Dies kann im internationalen Verhältnis in Bezug auf die betroffenen Revisionsunternehmen als minimale externe Qualitätssicherung bezeichnet werden.

### Form der externen Qualitätssicherung: Peer Review-System

Wird die externe Qualitätssicherung im Rahmen der Selbstregulierung durch ein anderes Mitglied des Berufsstandes durchgeführt, so spricht man von einer «Peer Review». Im Vergleich zum angrenzenden Ausland besteht in der Schweiz noch kein solches externes Qualitätssicherungssystem, welches alle registrierten Revisionsunternehmen abdeckt. In zahlreichen Ländern hat sich hingegen schon seit vielen Jahren ein flächendeckendes Peer Review-System durchgesetzt.<sup>4</sup>

Ein Peer Review-System ist in der Schweiz nur für Revisionsunternehmen, in denen lediglich eine Person über die notwendige Zulassung verfügt, vorgesehen (sog. «Einmann-Revisionsunternehmen»). Die Einführung dieses Systems war ursprünglich per 31. August 2010 geplant. Da bei der Ausarbeitung dieses Systems verschiedene Fragen aufgetaucht sind, die vertieft abgeklärt werden müssen und die möglicherweise Gesetzesänderungen (z.B. Art. 730 b OR) zur Folge haben, hat der Bundesrat die Frist zum Anschluss an ein externes Qualitätssicherungssystem kürzlich um drei Jahre bis zum 31. August 2013 verlängert. Die konkrete Ausgestaltung dieses externen Qualitätssicherungssystems werden die Berufsverbände zusammen mit der RAB im Detail noch ausarbeiten. Um das Unabhängigkeitsproblem der «Peers» zufriedenstellend zu lösen und dem Anschein einer «Selbstprüfung» zu begegnen, ist zu überlegen, ob die Kompetenz zur Bestellung des Prüfers für die Qualitätskontrolle einer vom Berufsstand unabhängigen Organisation übertragen werden sollte. Daneben sind viele weitere Fragen zu klären, wie beispielsweise die Art der Honorierung oder das Vorgehen bei Aufdeckung von Qualitätsmängeln durch den Peer.

Aber wieso sollen solche Kleinst-Revisionsunternehmen überhaupt mit einer externen Qualitätssicherung belastet werden? Wie erwähnt, haben alle Revisionsunternehmen zwingend über ein internes Qualitätssicherungssystem zu verfügen. Der Betrieb eines internen Qualitätssicherungssystems setzt allerdings voraus, dass mindestens zwei Berufsleute im Unternehmen über die notwendige Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen verfügen müssen. Nur ein entsprechend ausgebildeter und erfahrener Revisionsexperte kann die Arbeit eines zweiten Revisors oder Revisionsexperten sinnvoll beurteilen und zur Erhöhung der Qualität beitragen. Das Fehlen einer zweiten Person mit der entsprechenden Zulassung bedeutet, dass kein vollständiges internes Qualitätssicherungssystem bestehen kann, da eine effektive Überwachung nicht möglich ist. Das fehlende interne QS wird in diesen Fällen gemäss den Vorgaben des Gesetzgebers mit der Peer Review kompensiert.

Grundsätzlich sollte es im Interesse der Berufsverbände liegen, im Rahmen der Selbstregulierung ihren Mitgliedern generell ein externes Überprüfungssystem zur Qualitätssicherung zur Verfügung zu stellen. Dies wird auch vom internationalen Berufsverband, der International Federation of Accountants (IFAC), empfohlen. Ein Peer Review-System sollte aber auch im Interesse der Revisionsunternehmen selber liegen, denn eine externe Beurteilung kann helfen, die Qualität der Revisionsdienstleistungen zu verbessern und damit auch die Revisionsrisiken zu reduzieren. Einige Revisionsunternehmen lassen ihr Qualitätssicherungssystem denn auch bereits heute freiwillig extern überprüfen.

Nimmt ein Revisionsunternehmen die Übergangsbestimmung bis zum Jahr 2013 (Art. 49 RAV) in Anspruch, so ist fraglich, ob bei ordentlichen Revisionen die Einhaltung der PS vollumfänglich bestätigt werden kann. Die RAB ist der Ansicht, dass solche Unternehmen zumindest den Adressaten des Revisionberichts auf die Inanspruchnahme der Übergangsregel hinweisen müssen, weil ansonsten PS-widrige Testate ausgestellt würden. Dadurch wird für einen Dritten ersichtlich, dass im Rahmen der Revision beispielsweise keine unabhängige Nachkontrolle durch einen Revisionsexperten stattgefunden hat.

### 3. Berufsstandards und regulatorische Vorgaben zur internen Qualitätssicherung

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, die bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen die Prüfungsstandards des IAASB anwenden, müssen die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen nach den International Standards on Quality Control (ISQC) sichern (Art. 5 Abs. 2 ASV-

RAB). Das IAASB hat bis jetzt einen Standard herausgegeben, den ISQC 1 (firmenbezogene Qualitätssicherung). Neben diesem Standard ist aber auch ISA 220 (mandatsbezogene Qualitätssicherung) in diesen Fällen zu beachten.

Für alle anderen ordentlichen Prüfungen ist der PS 220 (Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung) massgebend.

In Bezug auf eingeschränkte Revisionen bestand ursprünglich eine Lücke, da in diesem Bereich kein Qualitätsstandard vorhanden war. Die Treuhand-Kammer und TREUHAND|SUISSE (ehemals Schweizerischer Treuhänderverband) haben deshalb eine Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen sowie Checklisten und Beispiele erstellt (siehe Websites der Treuhand-Kammer und der TREUHAND|SUISSE). Die RAB anerkennt diese Anleitung inkl. Checklisten als Basis für die Zulassung. Die Anleitung ist jedoch nur anwendbar für Revisionsunternehmen, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchführen.

Für Revisionsunternehmen, die auch nur eine ordentliche Revision durchführen, gilt der PS 220 uneingeschränkt. In diesen Fällen kann jedoch bei der Umsetzung von PS 220 die vorerwähnte Anleitung als Hilfsmittel, welches entsprechend anzupassen ist, verwendet werden. Gemäss PS 220 und Mitteilung der RAB vom Oktober 2008 ist dabei zu beachten, dass bei allen ordentlichen Mandaten neben den arbeitsbegleitenden Kontrollen eine stichprobenweise Nachkontrolle durch einen zugelassenen Revisionsexperten, der nicht selber an den entsprechenden Revisionsarbeiten beteiligt war, vorzusehen ist (siehe dazu PS 220 Anhang G). Diese Anforderungen sind für ordentliche Revisionen der Jahresrechnung 2008 und später zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass die interne Nachkontrolle zu dokumentieren ist und auch eine entsprechende Berichterstattung innerhalb des Unternehmens zu erfolgen hat. Basierend auf den Erkenntnissen der internen Nachkontrollen sind angemessene Verbesserungsmaßnahmen zu identifizieren, zu dokumentieren und innert nützlicher Frist umzusetzen.

Für die interne Nachkontrolle wird in der Praxis oft auch ein externer Revisionsexperte auf Auftragsbasis beigezogen. Wird in der entsprechenden Auftragsbestätigung mit dem Kunden das Einverständnis des Kunden eingeholt, dass die Arbeitspapiere zum Zwecke der Qualitätssicherung auch von Dritten eingesehen werden dürfen, ergeben sich mit Blick auf das Revisionsgeheimnis grundsätzlich keine Probleme. Weiter besteht die Möglichkeit, den externen Revisionsexperten quasi als beauftragten Experten nach PS 620 zu behandeln.

Wie in Punkt 2 bereits beschrieben, sind Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person

über die notwendige Zulassung verfügt, vom Nachweis eines Qualitätssicherungssystems bis zur Einführung eines entsprechenden Peer Review-Systems (31.08.2013) befreit.

#### 4. Wie überprüft die RAB die Einhaltung der relevanten Anforderungen?

Da heute ein flächendeckendes externes Qualitätssicherungssystem fehlt bzw. nur bei den rund 30 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zum Tragen kommt, erhält die interne Qualitätssicherung eine umso grössere Bedeutung.

Die Überprüfung des Systems zur Qualitätssicherung erfolgt bei den Revisionsunternehmen in einem ersten Schritt im Rahmen der erstmaligen Zulassung. In einem zweiten Schritt erfolgt eine vertiefte Überprüfung bei der Erneuerung der Zulassung, welche alle fünf Jahre notwendig wird (Art. 3 Abs. 2 RAG). Eine Ausnahme bilden die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Bei diesen Unternehmen wird das QS mindestens alle drei Jahre vor Ort einer Überprüfung unterzogen.

Eine zweite Ausnahme bilden die sog. Einmann-Revisionsunternehmen, in welchen nur eine Person mit einer entsprechenden Zulassung tätig ist. Diese Unternehmen sind aktuell von der Voraussetzung des Betriebs eines vollständigen QS befreit und haben ein allfällig bestehendes QS demnach von der RAB auch nicht kontrollieren zu lassen (siehe dazu Punkt 2).

##### 4.1 Vorgehen bei erstmaliger Zulassung

Bei der erstmaligen Zulassung eines Revisionsunternehmens bzw. bei der Umwandlung der provisorischen in eine definitive Zulassung wird das Qualitätssicherungssystem durch die RAB mittels eines Fragebogens (siehe Literatur und Materialien für Verweis auf entsprechende Stelle der RAB-Website) überprüft.

Die RAB überprüft diese Fragebögen einerseits darauf, ob der richtige Berufsstandard angewendet wird. Andererseits werden die Angaben generell auf ihre Plausibilität hin überprüft.

Die Anforderungen an ein QS im Zusammenhang mit der Durchführung von ordentlichen Revisionen gehen generell weiter, da eine ordentliche Revision komplexer und die Anforderungen an die Ausbildung und Fachpraxis höher sind als bei der eingeschränkten Revision. Diesem Umstand wird auch bei der Überprüfung der Fragebögen durch die RAB Rechnung getragen, indem die Angaben von Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen durchführen, vertieft geprüft werden.

Es versteht sich von selbst, dass aufgrund eines Fragebogens die Angemessenheit und Wirk-

samkeit des QS durch die RAB nicht vollständig überprüft werden kann. Die Wirksamkeit könnte besser mittels Prüfungen vor Ort (z.B. von Arbeitspapieren) gewährleistet werden. Dies sieht das Gesetz jedoch nicht vor. Dennoch können einige wichtige Aspekte des QS durch die RAB auch ohne Kontrollen vor Ort beurteilt werden. Aufgrund der bisherigen Erfahrung der RAB bei der Beurteilung der Fragebögen sind folgende Punkte hervorzuheben:

##### Allgemeines

Wie einleitend erwähnt, ist die Ausgestaltung eines Systems zur Qualitätssicherung eine unternehmerische Aufgabe, welche sich an den Besonderheiten des jeweiligen Revisionsunternehmens und dessen Mandaten auszurichten hat. Die regulatorischen Vorgaben sehen lediglich gewisse Leitplanken vor. Aus diesem Grund sollten die Musterunterlagen der Berufsverbände generell nicht unverändert übernommen werden.

Ein wichtiger Aspekt eines Qualitätssicherungssystems ist die Art und Weise, wie die anwendbaren gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorschriften überwacht werden. Ein blosser Verweis auf anwendbare Vorschriften wird deshalb von der RAB als ungenügend eingestuft.

##### Unabhängigkeit

Zweifellos ist die Wahrung der Unabhängigkeit eine Grundvoraussetzung für eine qualitativ einwandfreie Revision. So kann eine beeinträchtigte Unabhängigkeit eine Revision für einen Dritten quasi wertlos machen.

Die RAB möchte aus diesem Grund aus den Antworten im Fragebogen schliessen können, wie die gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit bzw. die Richtlinie zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer umgesetzt und überwacht werden. Von besonderer Wichtigkeit sind dabei folgende Punkte: Welche Hilfsmittel bestehen hierzu? Wie wird die Unabhängigkeit bei den Entscheiden zur Annahme und Weiterführung von Revisionsmandaten geprüft? In welcher Art und Weise wird die personelle und finanzielle Unabhängigkeit der leitenden Revisoren sichergestellt und überwacht?

##### Weiterbildung

Ein Verweis auf die anwendbaren Weiterbildungsvorschriften der Berufsverbände ist alleine nicht ausreichend. Wichtig sind Angaben über die Überwachung der Einhaltung der relevanten Anforderungen. Wie ist sichergestellt, dass die Weiterbildung der Revisionsmitarbeiter auch im entsprechenden Bereich erfolgt? Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Weiterbildung die Bereiche Rechnungslegung und Revision abdeckt. Hat sich beispielsweise ein Revisionsmitarbeiter ausschliesslich im Steuerbereich weitergebildet, so ist die Weiterbildung



nicht ausreichend – auch wenn die Vorschriften der Treuhand-Kammer in diesem Fall möglicherweise erfüllt werden.

##### Konsultation

Revisionsunternehmen, welche im KMU-Bereich tätig sind, haben im Normalfall wenige oder keine Spezialisten (Steuerspezialisten, IT-Revisoren, Immobiliengutachter, Pensionskassenexperten, Juristen etc.) im eigenen Unternehmen zur Verfügung. Aus diesem Grund ist es – insbesondere bei der ordentlichen Revision – von Bedeutung, welche Weisungen und Verhaltensgrundsätze das Unternehmen erarbeitet hat, um sicherzustellen, dass das notwendige Know-how bei komplexen Sachfragen beigezogen werden kann. In der Praxis hat sich hierzu bereits eine Vielzahl von informellen, losen Netzwerken für die gegenseitige Unterstützung gebildet. Auch eine Bürogemeinschaft, welche beispielsweise aus Juristen, Steuerspezialisten und Wirtschaftsprüfern etc. besteht, kann beispielsweise ein solches Netzwerk darstellen.

##### Interne Nachkontrolle

Wie unter Punkt 3 bereits beschrieben, ist im Zusammenhang mit der ordentlichen Revision eine interne Nachkontrolle von Arbeitspapieren zwingend. Diese Nachkontrolle ist ein dem Arbeitsprozess nachgelagerter Prozess und erfolgt jeweils nach Abgabe des entsprechenden Revisionsberichts auf der Basis von Stichproben. Die interne Nachkontrolle hat durch einen Revisionsexperten zu erfolgen, welcher vom entsprechenden Prüfmandat unabhängig ist. Diese Qualifikation ist notwendig, damit die Überprüfung fachlich genügt und auf «gleicher Augenhöhe» stattfindet.

Es liegt grundsätzlich im Ermessen des jeweiligen Revisionsunternehmens, den Umfang und die Schwerpunkte der Nachkontrolle festzulegen. Jedes Unternehmen hat aufgrund der individuellen Verhältnisse, Erfahrungen und Bedürfnisse zu entscheiden, welche Bereiche problematisch sind und besondere Aufmerksamkeit benötigen. Die neuen Vorschriften zur Existenzprüfung des internen Kontrollsystems (PS 890) sind beispielsweise ein Bereich, der durch eine Nachkontrolle sinnvollerweise abgedeckt werden könnte. Dies, weil neue Anfor-

derungen oft anspruchsvoll sind und somit einer erhöhten Aufmerksamkeit bedürfen. Revisionsunternehmen, welche nur eingeschränkte Revisionen durchführen, benötigen keine unabhängige Nachkontrolle durch einen zugelassenen Revisor. Gemäss der Anleitung der Berufsverbände und des Musterhandbuchs ist in diesem Fall ein QS-Verantwortlicher aus dem eigenen Unternehmen für die Überwachung des QS vorgesehen. Dieser QS-Verantwortliche hat weder zwingend Revisionsexperte noch Revisor zu sein und muss auch nicht vom Prüfungsteam unabhängig sein. Mit dieser Erleichterung wird den spezifischen Verhältnissen bei KMU-Revisionsunternehmen im Zusammenhang mit der eingeschränkten Revision Rechnung getragen.

#### 4.2 Vorgehen bei der Erneuerung der Zulassung

Die Zulassung von Revisionsunternehmen ist gemäss den gesetzlichen Vorgaben (Art. 3 Abs. 2 RAG) alle fünf Jahre zu erneuern. Die Frist von fünf Jahren beginnt mit dem Zeitpunkt der Gewährung der definitiven Zulassung. Hat beispielsweise ein Revisionsunternehmen im Dezember 2007 die provisorische Zulassung und im Juli 2009 die definitive Zulassung erhalten, so bedeutet dies, dass die Erneuerung der Zulassung im Juli 2014 fällig wird.

Das Qualitätssicherungssystem ist zu dokumentieren. Die Pflicht zur Dokumentation umfasst neben den notwendigen Weisungen, Richtlinien und/oder Handbüchern auch die Dokumentation der entsprechenden Überwachungsmaßnahmen. Diese Dokumentation ermöglicht es der RAB auch, eine entsprechende Prüfung vorzunehmen.

Da für die kleineren und mittleren Revisionsunternehmen heute eine externe Qualitätssicherung fehlt, misst die RAB der internen Qualitätssicherung eine umso höhere Bedeutung bei. Die RAB plant, die Qualitätssicherung im Zusammenhang mit der Erneuerung der Zulassung vertieft zu überprüfen. Je nach Qualität der bereits erhaltenen Angaben im Fragebogen, wird die RAB insbesondere die Bereiche Unabhängigkeit, Weiterbildung und interne Nachkontrolle überprüfen. Beispielsweise können im Bereich der Weiterbildung Nachweise eingefordert werden, welche belegen, dass die notwendige Weiterbildung im entsprechenden Fachbereich Revision oder Rechnungslegung besucht worden ist. Die Berufsverbände haben ihre Anstrengungen im Bereich der Weiterbildung verstärkt. Dies ist zu begrüßen. Da jedoch die Zugehörigkeit zu einem Berufsverband kein Zulassungskriterium ist, wird die RAB eigene Überprüfungen vornehmen müssen. Im Bereich der internen Nachkontrolle ist geplant, dass die internen Berichte mit den Resultaten

der Nachkontrollen und den bestimmten Verbesserungsmassnahmen stichprobenweise einverlangt werden.

#### 5. Schwerpunkt RAB: Unabhängigkeit

Eines der zentralen Elemente eines funktionierenden Qualitätssicherungssystems ist die Sicherstellung der Unabhängigkeit. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle wurden in den letzten Jahren laufend verschärft. Bereits die Ablösung der Richtlinien zur Unabhängigkeit 1992 der Treuhand-Kammer durch die neuen Richtlinien im Jahre 2001 war ein grosser Schritt zur Präzisierung und wesentlichen Klärung der Vorschriften. Mit dem am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Art. 728 OR, welcher die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision näher umschreibt, hat der Gesetzgeber die diesbezüglichen Leitplanken ebenfalls klarer präzisiert.<sup>5</sup> Aufgrund der präzisierten Gesetzesbestimmungen hat die Treuhand-Kammer die Richtlinien zur Unabhängigkeit umfassend überarbeitet und 2007 neu herausgegeben.<sup>6</sup> Die Unabhängigkeitsvorschriften für die eingeschränkte Revision (Art. 729 OR) werden im Anhang B zum Standard zur eingeschränkten Revision, der gemeinsam von der Treuhand-Kammer und der TREUHAND|SUISSE (Schweizerischer Treuhänderverband) herausgegeben wurde, dargestellt.<sup>7</sup>

Basierend auf der Erfahrung der RAB seit Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts ist festzuhalten, dass das Thema Unabhängigkeit noch nicht die notwendige Aufmerksamkeit erfährt. Verstösse gegen die Unabhängigkeitsrichtlinien sind keine «Kavaliersdelikte», sondern können gravierende Verstösse gegen die Berufsethik und das Gesetz beinhalten. Auch die Gerichte wenden hier eine strenge Praxis an.<sup>8</sup> Die RAB wird in diesem Bereich diverse Massnahmen ergreifen, damit die notwendige Sensibilisierung für das Thema Unabhängigkeit künftig flächendeckend sichergestellt wird. Dazu gehört auch, dass die RAB die interne Qualitätssicherung im Zusammenhang mit der Sicherstellung der Rotationsanforderungen<sup>9</sup> überprüfen wird. Kleine Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen anbieten und

nur wenige registrierte Revisionsexperten beschäftigen, sind in diesem Bereich besonders gefordert. Vereinzelt Revisionsunternehmen werden spätestens ab dem Jahr 2015 Mandate, welche ordentlich geprüft werden, abgeben müssen, sofern keine entsprechende (Nachfolge-)Lösung gefunden werden kann.

#### 6. Schlussfolgerungen und Ausblick

Das Ziel eines funktionierenden Qualitätssicherungssystems ist die laufende Erhöhung der Revisionsqualität. Ein QS, welches dazu beiträgt, spezifische Revisionsrisiken zu erkennen, und dazu führt, dass diese Risiken mit geeigneten Massnahmen minimiert werden, hat für ein Unternehmen den klaren Vorteil einer Reduktion von Haftungsrisiken. Somit kann ein funktionierendes QS langfristig Kosten sparen. Ein QS erbringt somit einerseits einen Nutzen für das Revisionsunternehmen (interner Nutzen). Andererseits erhöht eine verbesserte Qualität von Revisionsdienstleistungen die Verlässlichkeit von Jahresabschlüssen und nützt somit den Adressaten des Revisionsberichts (externer Nutzen). Der Betrieb eines angemessenen und funktionierenden Qualitätssicherungssystems stellt eine hohe Herausforderung dar, insbesondere auch für KMU-Revisionsunternehmen. Ob schon Berufsstandards gewisse Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem stellen, darf nicht vergessen werden, dass die konkrete Ausgestaltung eines solchen Systems von Revisionsunternehmen sinnvollerweise individuell vorzunehmen ist und in der unternehmerischen Verantwortung der Führungsorgane liegen.

Das Bestehen von Handbüchern und Mustern alleine stellt noch kein funktionierendes QS dar. Wichtig ist, dass die notwendigen Überwachungsmaßnahmen konsequent durchgeführt werden und dass das Verhalten der Führungsorgane die Einhaltung der relevanten Grundsätze ohne Einschränkung im Sinne einer Vorbildfunktion unterstützt (sog. «Tone at the Top»).

Das Unterhalten eines funktionierenden Qualitätssicherungssystems sollte als Chance wahrgenommen werden, sich laufend weiter zu entwickeln und einen wesentlichen Beitrag für die gesamte Wirtschaft zu leisten. ■

#### → Websites

**TREUHAND|SUISSE:** [www.treuhanduisse.ch](http://www.treuhanduisse.ch)

**Treuhand-Kammer:** [www.treuhand-kammer.ch](http://www.treuhand-kammer.ch)

**RAB:** [www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch](http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch)

**Fragebogen der RAB zum Qualitätssicherungssystem:** [www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content\\_blaue.asp?id=30679&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30511&m3=30679](http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blaue.asp?id=30679&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30511&m3=30679)

## Abkürzungen

ASV-RAB	Verordnung über die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB) vom 17. März 2008 (Stand am 1. April 2008)
GzA	Grundsätze zur Abschlussprüfung, Treuhand-Kammer, 2001
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISQC	International Standards on Quality Control
OR	Obligationenrecht
QS	Qualitätssicherungssystem
RAB	Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB
RAG	Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz) vom 16. Dezember 2005 (Stand am 1. September 2007)
RAV	Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung) vom 22. August 2007 (Stand am 1. September 2009)
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
PS	Schweizer Prüfungsstandards der Treuhand-Kammer

## Literatur und Materialien

Böckli Peter (2009), Schweizer Aktienrecht, Schulthess Verlag

Diverse Autoren (2008), in: Der Schweizer Treuhänder, Spezialnummer 08/11, Revisionsrecht und Revisionsaufsicht

Thorsten Kleibold (2008), Treuhand-Kammer, Qualitätssicherung in kleinen und mittelgrossen Revisions-

unternehmen, Anleitung und weitere Arbeitshilfen, Der Schweizer Treuhänder 9/2008

Prof. Dr. Kai-Uwe Marten/Dr. Annette G. Köhler: Externe Qualitätskontrolle in der Wirtschaftsprüfung Richtlinien zur Unabhängigkeit (2007), Treuhand-Kammer

Thomas Rufer (2009), Vizepräsident des Verwaltungsrates der RAB, Knacknüsse und Herausforderungen für KMU-Revisionsunternehmen, Jahrbuch zu Treuhand und Revision 2009

Sanwald Reto/Widmer Manus (2008), Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, Der Schweizer Treuhänder 10/2008

Sanwald Reto/Daniel Huser (2009), Rotationspflichten und Abkühlfristen im neuen Revisionsrecht, Der Schweizer Treuhänder 6-7/2009

Ulrike Stefani und Günther Gabor (2004), Externe Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung, Der Schweizer Treuhänder, 5/2004

Tätigkeitsbericht 2008, Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde

- <sup>1</sup> Der Einfachheit halber wird im vorliegenden Beitrag ausschliesslich die männliche Form verwendet. Die weibliche Form ist dabei selbstverständlich mit eingeschlossen.
- <sup>2</sup> Revisionsunternehmen müssen gemäss Art. 6 RAG und Art. 9 RAV ein Qualitätssicherungssystem aufweisen und dessen Angemessenheit und Wirksamkeit überwachen. Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person über eine Zulassung verfügt, müssen sich einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anschliessen (Frist bis 31. August 2013, vgl. revidierter Art. 49 RAV).
- <sup>3</sup> Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen sind Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen oder sich frei-

willig der Aufsicht der RAB unterstellt haben (Art. 7 RAG). Nach Art. 727 Abs. 1 OR sind Publikumsgesellschaften Gesellschaften, die

- a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,
- b. Anlehensobligationen ausstehend haben,
- c. mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen.

<sup>4</sup> Die nationalen Gesetzgeber von EU-Mitgliedsstaaten können den Anforderungen der 8. EU-Richtlinie (sog. «Abschlussprüfer-Richtlinie») durch zwei grundlegend unterschiedliche Ausgestaltungsalternativen eines Systems der externen Qualitätskontrolle begegnen: Einerseits kann die Qualitätskontrolle durch eine Behörde oder eine staatlich beauftragte Stelle durchgeführt werden. Eine solche Situation ist z.B. in Grossbritannien, den Niederlanden oder Italien gegeben. Alternativ kann mit der externen Qualitätskontrolle ein Mitglied des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer beauftragt werden; ein solches Verfahren wird als Peer Review bezeichnet. Peer-Review-Systeme sind z.B. in Frankreich, Dänemark oder Österreich schon seit Jahren etabliert.

<sup>5</sup> Vgl. auch Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2009, § 15 N 574 ff.

<sup>6</sup> Inkraftsetzung per 1. Januar 2008, siehe Website Treuhand-Kammer.

<sup>7</sup> Siehe Websites der Treuhand-Kammer und der TREUHAND|SUISSE.

<sup>8</sup> Vgl. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2009, § 15 N 613 ff.

<sup>9</sup> Gemäss Art. 730a OR darf bei der ordentlichen Revision die Person, die die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen. Sie darf das gleiche Mandat erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen. Diese Frist hat in den meisten Fällen am 1. Januar 2008 begonnen (siehe dazu Art. 51 RAV).