



Interne Nachschau – grundlegende Aspekte für die Praxis

Nicht die Anzahl der Weisungen ist für das Qualitätssicherungssystem entscheidend, sondern deren korrekte Umsetzung. Diesen Sachverhalt hält die Revisionsaufsichtsbehörde in ihrem Tätigkeitsbericht explizit fest. Es macht zudem nur Sinn, das einzuführen, was auch tatsächlich umgesetzt werden kann. Getreu dem Motto: Weniger ist manchmal mehr.

■ Von Christian Feller

Qualitätssicherung

Treuhand Suisse hat seinen Mitgliedern ein aktualisiertes Muster-Handbuch zur Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen zur Verfügung gestellt. Das Handbuch zeigt die möglichen Qualitätssicherungsmassnahmen innerhalb sämtlicher Revisionsdienstleistungen – mit Ausnahme der ordentlichen Revision, aber inklusive der Spezialprüfungen – auf. Der Inhalt umfasst folgende Teilbereiche:

1. Strategie und Grundsätze des Qualitätssicherungssystems
 - 1.1 Risikomanagement
2. Allgemeine Organisation des Prüfungsunternehmens
 - 2.1 Anforderungen gemäss Gesetz und Berufsgrundsätzen
 - 2.2 Auftragsannahme/-fortführung und -beendigung
 - 2.3 Befähigung und Information der Mitarbeitenden
 - 2.4 Planung der Aufträge
 - 2.5 Fachliche/organisatorische Anweisungen und Hilfsmittel
3. Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge
 - 3.1 Anleitung
 - 3.2 Überwachung und Durchsicht
 - 3.3 Dokumentation
 - 3.4 Organisatorische Trennung von Revisionen und Buchführung (Doppelmandate) und das Erbringen von anderen Dienstleistungen
4. Überwachung des Qualitätssicherungssystems

Ein funktionierendes und den gesetzlichen Anforderungen entsprechendes Qualitätssicherungssystem im Bereich der Wirtschaftsprüfung beinhaltet die vorgenannten Aspekte. Grundprinzip der Qualitätssicherung ist das sogenannte Vieraugenprinzip. Ausgeführte

Arbeiten werden von einem «Dritten» überprüft und beurteilt. Grundsätzlich kann sich dieser «Dritte» innerhalb oder ausserhalb der eigenen Organisation befinden. Revisionsunternehmen mit einem Mitarbeitenden im Bereich der Revision haben somit zwangsläufig – sofern ein Eintrag zur Qualitätssicherung gewünscht ist – eine externe Person beizuziehen.

Das Revisionsaufsichtsgesetz und die Revisionsaufsichtsverordnung nahmen zum Qualitätssicherungssystem in einem Prüfungsunternehmen bereits Stellung. Es geht daraus hervor, dass das Prüfungsunternehmen im Rahmen seines Risikomanagements Regelungen und Massnahmen zur Qualitätssicherung ergreifen muss, damit alle Prüfungsaufträge in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen und den Berufspflichten abgewickelt werden können. Die allgemeine Organisation eines Revisionsunternehmens fokussiert folgende Themen:

- Anforderungen gemäss Gesetz und Berufsgrundsätzen: Einerseits sind die Gesellschaften den gesetzlichen und den Berufsgrundsätzen gegenüber verpflichtet, andererseits ist jedes Mitglied von Treuhand Suisse/Treuhand-Kammer generell an die Erfüllung dieser Berufsgrundsätze gebunden. Ausserdem ist jeder registrierte Revisor verbindlich und automatisch den gesetzlichen Anforderungen unterstellt.
- Auftragsannahme/-fortführung und -beendigung: Jeder Auftrag wird vor der Annahme bzw. der Weiterführung dahin gehend beurteilt, ob im Revisionsunternehmen die notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen für eine sachgerechte Durchführung vorhanden sind. Zudem muss beispielsweise beurteilt werden, ob sich der Prüfungsauf-

trag oder die Ausgangslage verändert hat und somit weitergeführt werden kann oder nicht.

- Befähigung und Information der Mitarbeitenden: Die Mitarbeitenden sind für die fachgerechte Mandatsabwicklung verantwortlich. Daher ist es unerlässlich, sich fortlaufend mit den gesetzlichen Anforderungen auseinanderzusetzen und weiterzubilden. Die Fachverbände fordern und fördern diese Weiterbildung.
- Planung der Aufträge: Eine frühzeitige Planung hilft bei der Mandatsdurchführung. Ein Revisionsunternehmen hat die Aufträge so zu planen und zu überwachen, damit diese nach den Grundsätzen der Berufsverbände durchführbar sind.
- Fachliche/organisatorische Anweisungen und Hilfsmittel: Eine Revisionsgesellschaft schafft die notwendigen Grundlagen für eine optimale Revisionsdurchführung. Dabei ist insbesondere sicherzustellen, dass die Regelungen und Weisungen von den Mitarbeitenden angewendet werden.

Für den Bereich der Auftragsannahme/-fortführung sei hier insbesondere auf die Thematik der Unabhängigkeit hingewiesen. Wenn sich Grundzüge in der Mandatsabwicklung verändern, so könnte die Unabhängigkeit gefährdet sein.

Interne Nachschau

Im Zusammenhang mit der Umsetzung des Standards der internen Qualitätssicherung von EXPERT | SUISSE (QS 1 und PS 220) und TREUHAND | SUISSE (Anleitung zur Qualitätssicherung für KMU-Revisionsunternehmen) ist zwingend eine interne Nachschau durchzuführen. Die interne Nachschau hat mindestens jährlich auf Unternehmensebene stattzufinden und umfasst mindestens alle drei Jahre einen abgeschlossenen Prüfungsauftrag pro leitenden Revisor. Dabei ist sicherzustellen, dass die Verantwortung einer Person übertragen wird, welche über ausreichende und angemessene Erfahrung und Befugnis verfügt sowie an der Auftragsprüfung nicht beteiligt war.

Die interne Nachschau erfolgt in der Regel in der zweiten Jahreshälfte, wenn die meisten Revisionsmandate abgeschlossen und die Revisionsberichte abgegeben werden



Feststellungen
Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines QS-Systems
<ul style="list-style-type: none"> • Zum QS-System oder zu wesentlichen Teilbereichen des QS-Systems liegen keine oder unzureichende Regelungen vor. Die Regelungen werden auch nicht aus der Dokumentation der Prüfungsdurchführung (Arbeitspapiere) ersichtlich. • Obwohl angemessene Massnahmen und Grundsätze zum QS-System vorliegen, werden diese in wesentlichen Teilen nicht angewendet. • Das QS-System enthält Regelungen für die Durchführung der Jahresabschlussprüfungen. Für die Überwachung der Prüfungsarbeiten werden keine notwendigen Massnahmen definiert.
Beachtung der allgemeinen Berufsgrundsätze
<ul style="list-style-type: none"> • Es bestehen keine Regelungen, die sicherstellen, dass das Revisionsunternehmen und die Mitarbeiter, welche in die Revisionstätigkeiten involviert sind bzw. eine Entscheidungsfunktion im Unternehmen innehaben (VR, GL, u.Ä.), die relevanten Unabhängigkeitsvorschriften einhalten. • Die Dokumentation der Kontrolle der Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften durch die Leitung des Revisionsunternehmens (Vieraugenprinzip) ist nicht ausreichend geregelt.
Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
<ul style="list-style-type: none"> • In Unternehmen, in welchen mehrere Personen Revisionsaufträge annehmen können, bestehen keine Regelungen zur Auftragsannahme. • Obwohl entsprechende Regelungen zur Auftragsannahme bestehen, wurden wiederholt Aufträge angenommen und durchgeführt, bei denen bereits zum Zeitpunkt der Auftragsannahme erkennbar war, dass die leitenden Revisoren nicht über das notwendige Fachwissen verfügen. • Das QS-System enthält keine Regelungen zur Auftragsannahme und Fortführung. Die geprüfte Revisionsgesellschaft hat vor dem Okay mehrere Jahresabschlussprüfungen durchgeführt, ohne über eine Auftragsbestätigung zu verfügen.
Mitarbeiterentwicklung: Weiterbildung
<ul style="list-style-type: none"> • Die Regelungen im QS-Handbuch sehen für alle Revisionsmitarbeiter angemessene Weiterbildungen vor. Die Mitarbeiter unterschreiten die Weiterbildungsvorgaben jedoch deutlich. • Ein angemessener Prozess der Mitarbeiterqualifikation existiert nicht. • Die durch Revisoren besuchten internen und externen Schulungen müssen durch eine jährliche Weiterbildungskontrolle erfasst und dokumentiert werden. Diese jährliche Kontrolle fand nicht statt (Vieraugenprinzip) bzw. wurde nicht angemessen dokumentiert.
Auftragsabwicklung bei gesetzlichen Revisionen
<ul style="list-style-type: none"> • Es sind keine Regelungen zur Dokumentation der Prüfungsplanung schriftlich festgelegt. Die Prüfungsplanung wurde auch nicht bei den abgewickelten Prüfungsaufträgen dokumentiert. • Die Regelungen zum QS-System sehen die Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes vor, und das QS-System verfügt über angemessene Anweisungen und Hilfsmittel zu dessen Dokumentation. Dennoch findet die Risikoeinschätzung aus der Planung keine ausreichende Konsequenz in den Arbeitspapieren. • Obwohl angemessene Anweisungen zur Dokumentation vorhanden sind, sind folgende Punkte nicht ausreichend dokumentiert: <ul style="list-style-type: none"> • die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen • die analytischen Prüfungshandlungen • Auswahl und Umfang der empfohlenen/weitergehenden Prüfungshandlungen • die aus den Prüfungshandlungen resultierenden Prüfungsfeststellungen (Bilanz / ER / Anhang) • Prüfungsabschluss
Nachschau
<ul style="list-style-type: none"> • Es bestehen keine Regelungen für die Nachschau, und diese wird nicht durchgeführt. • Obwohl angemessene Regelungen für die Nachschau vorhanden sind, wurde diese bisher nicht durchgeführt. • Die Nachschau trifft regelmässig keine Feststellungen, obwohl der Prüfer Mängel des QS-Systems festgestellt hat.

Abbildung 1: Beispiele für Mängel im QS-System

konnten. Es liegt im Ermessen der jeweiligen Revisionsgesellschaft, den Umfang und die Schwerpunkte der Nachschau festzulegen. Die Gesellschaft hat aufgrund der individuellen Verhältnisse, Erfahrungen und Bedürfnisse zu entscheiden, welche Bereiche problematisch sind und besondere Beachtung erfordern. Die Zuständigkeit und Verantwortung für die Qualität innerhalb des Revisionsunternehmens liegt stets bei der Geschäftsleitung oder beim geschäftsführenden Partner. Die Durchführung darf jedoch an qualifizierte und erfahrene Mitarbeiter delegiert werden.

Beispiele für Mängel des QS-Systems

Die SQPR AG (Swiss Quality Peer Review AG – eine Gesellschaft von veb.ch und TREUHAND SUISSE) führt unter anderem die interne Nachschau bei KMU-Revisionsunternehmen durch. Das Ergebnis der Arbeiten ist ein ausführlicher Nachschau-Bericht, welcher

wesentliche Mängel und Fehler aufführt und zuhanden der Geschäftsleitung erstellt wird. Durch die erörterten (wesentlichen) Feststellungen können die Verantwortlichen (z.B. GL/VR/leitende Revisoren) bedeutende Rückschlüsse auf den Stand und die Wirksamkeit des firmeninternen Qualitätssicherungssystems (QS) erlangen.

Aufgrund der Erfahrungen der letzten fünf Jahre konnte eine Sammlung von Beispielen für Mängel des QS-Systems ausgearbeitet werden. Überwiegend sind diese Beispiele als wiederholt auftretende Mängel den Nachschau-Berichten entnommen worden. Die vorliegende Sammlung (siehe Abb. 1) ist nicht abschliessend und soll insbesondere Prüfern, die eine Nachschau durchführen, als Hilfestellung bei der Würdigung ihrer Prüfungsfeststellungen dienen. Daneben richtet sie sich auch an die geprüften Revisionsunternehmen und ihre leitenden Revisoren.

Fazit

Wesentliche festgestellte Mängel und Fehler des Qualitätssicherungssystems können dazu führen, dass im Revisionsbericht ein Prüfungstestament abgegeben wird, welches weder mit den gesetzlichen Bestimmungen noch mit den Vorgaben des Berufsstands übereinstimmt.

Grundsätzlich kann im konkreten Einzelfall der Einfluss eines Mangels nur unter Berücksichtigung weiterer Faktoren, wie weitere Prüfungsfeststellungen, Revisionskundenstruktur, Grösse und Struktur des Revisionsunternehmens, beurteilt werden.



AUTOR

Christian Feller, dipl. Wirtschaftsprüfer, ist Partner bei Confia Group AG.