



kompetenzzentrum  
revisionsrecht

# NEWSLETTER

NR.11

Januar 2017

## KMU REVISIONSSTELLE / QUALITÄTSSICHERUNG QS 1 / UNABHÄNGIGKEIT

*Verfasser: Rico A. Camponovo*

Ende 2015 vermerkten bereits 28% aller Revisionsunternehmen im RAB Register QS 1 als internes Qualitätssicherungssystem<sup>1</sup>. Zahlreiche weitere, auch kleine Praxen werden dazu stossen und externe Personen für die Umsetzung einsetzen. Welchen Anforderungen an die Unabhängigkeit müssen diese genügen? Wie können Einzelpraxen ihre Autonomie bewahren?

**Dieser Newsletter zeigt die möglichen Voraussetzungen für die Gewährleistung der Unabhängigkeit und Selbständigkeit auf und orientiert sich dabei an den heute allgemein geltenden Vorschriften der Ordentlichen Revision.**

### ***Ausgangslage***

Ende 2011 existierten noch 854 Einzelunternehmen mit Zulassung. Innert nur 4 Jahren bis Ende 2015 (noch 560) sind 1/3 aus der Revision ausgestiegen<sup>2</sup>. Diese drastische Reduktion ist für die Schweizerische KMU Landschaft und auch die K Revisionsunternehmen bedauerlich. Um Eingeschränkte Revisionen als Dienstleistung sinnvoll anbieten zu können (inklusive übrige Pflichtprüfungen), müssen auch kleine und sogar Ein-

zelpraxen QS 1 einführen. Das ist ohne weiteres machbar und empfehlenswert, z.B. durch eine „Überkreuzlösung“, die kostengünstig und unter Wahrung der Selbständigkeit realisierbar ist<sup>3</sup>. Ob damit dieser Trend gestoppt werden kann, ist zu hoffen. Diese Lösung wird auch im Sommerseminar des KZRR erörtert werden.

### ***QS: 1 Personen und ihre Funktion***

QS 1 typische Personenfunktionen:

- Verantwortlicher für das QS-System
- Konsulent
- Auftragsbegleitender Qualitätssicherer (ABQ)
- Nachschauer

<sup>1</sup> Tätigkeitsbericht 2015 RAB, S. 36

<sup>2</sup> Tätigkeitsberichte 2011 - 2015 RAB

<sup>3</sup> Ebenso Schweizer Leitfaden zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung / QS 1 für KMU und Einzelpraxen / Ausgabe 2016, EXPERTsuisse, S. 38, im Folgenden „LQS“

Der **Verantwortliche für das QS-System** (Qualitätsverantwortlicher) trägt die „betriebliche“ Verantwortung für das interne QS (LQS 13). Seine Aufgabe ist systemischer Natur, d.h. er befasst sich nicht mit materiellen Revisionsfragen einzelner Mandate. Er hat keinen Einfluss auf den Inhalt von Prüfberichten.

Treten bei der Prüfung schwierige oder umstrittene Sachverhalte auf, zieht der Prüfer einen internen oder externen **Konsulenten** mit speziellen Fachkenntnissen zwecks Beratung bei (LQS 27). Der Konsulent befasst sich daher immer mit materiellen Fragen der Prüfung einzelner Mandate. Allerdings ist der Grad seiner „Involvierung“ verschieden. Zeitlich kann die Beratung nach 15 Minuten abgeschlossen sein, sie kann auch monatelange Begleitung bedeuten. Bei den kurzen Konsultationen von max. 2-3 h erfolgt die Beratung zudem häufig anonym, d.h. der Konsulent kennt den Prüfkunden nicht. Der Konsulent hat daher häufig keinen Einfluss auf den Inhalt der Prüfberichte, in anderen Fällen ist sein Einfluss erheblich.

Der **Auftragsbegleitender Qualitätssicherer** (ABQ) muss als weitere, nicht an der Revision beteiligte Person, die Qualität eines nach besonderen Kriterien als risikogeneigt identifizierten Mandates sicherstellen (LQS 27). Er befasst sich daher immer mit materiellen Fragen der Prüfung einzelner, vordefinierter Mandate und erhält erheblichen Einfluss auf den Prüfbericht.

Der **Nachschauer** überwacht die Qualitätssicherung der Revisionsstelle i.d.R. einmal jährlich „im Nachhinein“. Seine Beurteilung des QS umfasst eine systemische (Firm Review) und eine materielle, mandatsbezogene Seite (File Review) (LQS 37). Bei der Firm Review wird er nicht in Einzelmandate einbezogen; bei der File Review hat er primär auch keinen Einfluss, weil diese sich auf abgeschlossene Mandate mit längst abgegebenem Prüfbericht bezieht.

Fraglich ist sein Einfluss dann, wenn die File Review sich auf ein weiter laufendes Mandat bezieht. Hier kann der Nachschauer indirekt Einfluss auf kommende Prüfberichte haben.

Anders als beim ABQ sind bei der Nachschau die zu revidierenden Mandate nicht vordefiniert<sup>4</sup>, weil er frei auswählen muss, welche Mandate in die Nachschau einbezogen werden. Dadurch hat er potentiell Einfluss auf alle Mandate der Revisionsstelle.

### ***Grundlage der Anforderungen an die Unabhängigkeit***

Art. 728 f. OR reguliert die äussere Unabhängigkeit der Revisionsstelle v.a. mit Fokus auf deren natürliche Personen bzw. dem Grad der Involvierung in ein Mandat. Im Zentrum steht der leitende Revisor, es folgt mit abnehmender Regulierungsdichte das Prüfteam, die Leitungsorgane, andere Entscheidungsträger, alle weiteren Arbeitnehmer. Keine Rolle spielt, ob der leitende Revisor als Arbeitnehmer oder Beauftragter tätig ist.

Zieht die Revisionsstelle externe<sup>5</sup> natürliche<sup>6</sup> Personen für das QS bei, gelten für diese dieselben gesetzlichen Vorschriften, und zwar ebenfalls nach dem Grad der Involvierung.

### ***Anforderungen an die Unabhängigkeit der Funktionsträger***

Weil der **auftragsbegleitender Qualitätssicherer** sich immer mit materiellen Fragen der Prüfung befasst, wird er in vergleichbarer Weise wie ein Mitglied des Prüfteams in das Mandat involviert. Nicht erforderlich ist es, dieselben Anforderungen wie beim leitenden Revisor zu verlangen.

Weil der ABQ die ihm zugeteilten Mandate im Voraus kennt, reicht es aus, wenn er seine Unabhängigkeit bezüglich dieser Mandate sicherstellt.

---

<sup>4</sup> Ausser wenn die Mandate auf mehrere Nachschauer aufgeteilt wurden

<sup>5</sup> Auch beim Beizug interner Personen kann sich die Involvierung verändern

<sup>6</sup> Wird eine juristische Person damit beauftragt, gelten dieselben Grundsätze

Ähnlich ist die Lage beim **Konsulenten**, wenn er Einfluss auf den Prüfbericht nehmen kann. Er wird wie ein Mitglied des Prüfteams involviert. Weil auch der Konsulent jedes einzelne Mandat im Voraus kennt, reicht es aus, wenn er seine Unabhängigkeit nur bezüglich dieser Mandate sicherstellt.

Weil der Konsulent bei anonymer oder kurzer Beratung keinen unabhängigkeitsrelevanten Einfluss auf den Prüfbericht nehmen kann, unterliegt er keinen Vorgaben zur Unabhängigkeit.

Bei der File Review ist der **Nachschauer** einerseits weniger involviert als der ABQ oder der Konsulent, weil er künftige Revisionsberichte nur indirekt beeinflussen kann. Andererseits ist sein Einfluss umfassender, weil er alle Mandate beeinflussen kann. Am adäquatesten erscheint es, auch ihn analog zu einem Mitglied des Prüfteams zu behandeln. Er muss diese Anforderungen jedoch bezüglich aller Mandate der Revisionsstelle beachten<sup>7</sup>. Die Anwendung der schwächsten Anforderungen von Art. 728 Abs. 4 OR für ihn ist zu large, weil er in gewisser Weise eben „an der Revision beteiligt“ ist.

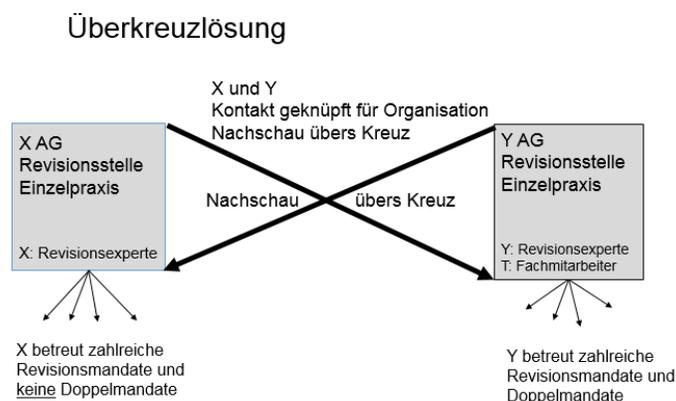
Für alle vier Funktionäre ist es vertretbar, die Anwendbarkeit von Art. 728 f. OR ganz zu verneinen, wenn sie nicht in für die Unabhängigkeit materieller Weise in Einzelmandate involviert werden. Das gilt für den Qualitätsverantwortlichen generell, für den Konsulenten bei anonymer oder kurzer Beratung, bei der Nachschau bei Firm Review und beim ABQ für alle ihm nicht zugewiesenen Mandate. In diesen Fällen werden also auch die geringsten Anforderungen von Art. 728 Abs. 4 OR (für alle anderen Arbeitnehmer der Revisionsstelle) nicht anwendbar<sup>8</sup>.

### Überkreuzlösung

Für Einzelpraxen die aktiv ihren Kunden gesetzliche Spezialprüfungen anbieten wollen, ist es ratsam QS 1 einzuführen. Der Aufwand für die Einführung hält sich

in Grenzen und besteht v.a. aus internen Massnahmen, wobei für die Einführung einfach das entsprechende Musterhandbuch der Branchenverbände verwendet werden kann.

QS 1 verlangt eine Nachschau mit mindestens zwei Personen (Vieraugenprinzip) mit derselben Zulassung. Einzelpraxen (oder auch Zweierpraxen die eine externe Person wünschen) müssen jedoch eine zweite Vertrauensperson finden, welche im Auftragsverhältnis beigezogen werden kann. Diese muss mit der Revisionsstelle im Register der Revisionsaufsichtsbehörde verknüpft sein. Dafür bietet sich eine einfach zu realisierende Überkreuzlösung an (LQS 38):



### Schlussfolgerungen

Die Einführung von QS 1 ist auch für Klein­stpraxen einfach durch eine die Selbstän­digkeit wahren­de Überkreuz-Lösung möglich. Der Aufwand für die Einführung hält sich bei Verwendung des Musterhandbuches der Branchenverbände in Grenzen. Die Anforderungen an die Unabhängigkeit für externe QS 1 Funktionäre ist dabei zu beachten.

### NICHT VERGESSEN

**Im 2017 werden dieses und andere aktuelle Themen wieder im Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ besprochen. Melden Sie sich jetzt**

<sup>7</sup> Ausser wenn die Mandate auf mehrere Nachschauer aufgeteilt wurden

<sup>8</sup> Bei internen QS Funktionären ist Art. 728 Abs. 4 OR selbstverständlich anwendbar

an (Anmeldedaten unten). Der Flyer für das Seminar und das Inhaltsverzeichnis finden Sie ab Mitte Februar auf der Homepage

[www.kompetenzzentrum-revisionsrecht.ch](http://www.kompetenzzentrum-revisionsrecht.ch)

Seminare in deutscher Sprache:

- 13. Juni 2017: ST. GALLEN (Hotel Einstein)
- **NEU:** 16. Juni 2017: BIEL (Hotel Continental)
- 20. Juni 2017: BERN (Hotel Schweizerhof)
- 22. Juni 2017: ZUG (Parkhotel)
- 28. Juni 2017: CHUR (GKB Auditorium)
- 30. Juni 2017: ZÜRICH I (Au Premier)
- 4. September 2017: ZÜRICH II (Au Premier)
- **NEU:** 8. September 2017: WEINFELDEN (Hotel Thurgauerhof)
- 14. September 2017: BASEL (Radisson Blu Hotel)
- 20. September 2017: LUZERN (Hotel Palace)
- 27. September 2017: VISP (Raiffeisenbank)
- 29. September 2017: ZÜRICH III (Au Premier)

Seminare in französischer Sprache:

- 15. Juni 2017: GENÈVE (Hotel Royal)
- 6. September 2017: FRIBOURG (Hotel NH)
- 12. September 2017: LAUSANNE (Palace SPA)

Seminare in italienischer Sprache:

- 22. September 2017: LUGANO (Hotel de la Paix)
- 25. September 2017: LOCARNO (Belvedere)

**PS:** Auf der Webseite des Kompetenzzentrums Revisionsrecht finden Sie unter Aktuelles weitere wichtige Informationen und die früheren Newsletter.