

# QUALITÄTSSICHERUNG NACH QS1

## Gute Lösung auch für kleine Praxen

**Der Qualitätssicherungsstandard QS1 ist auch in der Schweiz für fast alle Praxen zur Pflicht geworden. Der Beitrag widmet sich dem Thema der Anwendung von QS1 in kleineren Praxen. Das Lösungswort heisst «Skalierung».**

### 1. GESETZLICHE UND BERUFSSTÄNDISCHE GRUNDLAGEN

Wer Revisionsdienstleistungen erbringen will, benötigt eine Zulassung [1]. Für ein Revisionsunternehmen (Praxis) sind vier Voraussetzungen erforderlich, um eine Zulassung zu erhalten [2]:

- a) die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans müssen über die entsprechende Zulassung verfügen;
- b) mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, müssen über die entsprechende Zulassung verfügen;
- c) es muss sichergestellt sein, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechende Zulassung verfügen;
- d) und zu guter Letzt muss die Führungsstruktur des Revisionsunternehmens gewährleisten, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden.

Der letzte Punkt, die Führungsstruktur, wird in Art. 9 Abs. 1 der *Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)* konkretisiert: Ein Revisionsunternehmen verfügt dann über eine genügende Führungsstruktur zur Überwachung der einzelnen Mandate, wenn es erstens ein internes Qualitätssicherungssystem aufweist und zweitens die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen zur *Qualitätssicherung* überwacht.

Das Gesetz verlangt defacto die Implementierung und Aufrechterhaltung eines Qualitätssicherungssystems. Die gesetzlichen Bestimmungen sind seit 1. 1. 2008 in Kraft. Eine Ausnahme von dieser Bestimmung gilt für Revisionsunternehmen, die keine ordentlichen, aber eingeschränkte Revi-

sionen durchführen und in denen nur eine Person über die notwendige Zulassung verfügt (Art. 9 Abs. 2 RAV). Diese Praxen werden häufig als «Einzelpraxen» [3] bezeichnet. Einzelpraxen bleiben vorerst von der Qualitätssicherung noch «verschont», sofern sie keine ordentlichen Revisionen und keine übrigen gesetzlichen Prüfungen wie z. B. Gründungsprüfungen durchführen [4]. Die «Schonfrist» läuft am 1. September 2017 definitiv ab. Danach müssen auch Einzelpraxen entweder ein Qualitätssicherungssystem implementieren oder sich einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anschliessen. Letztere Variante wird häufig als «Peer Review» bezeichnet.

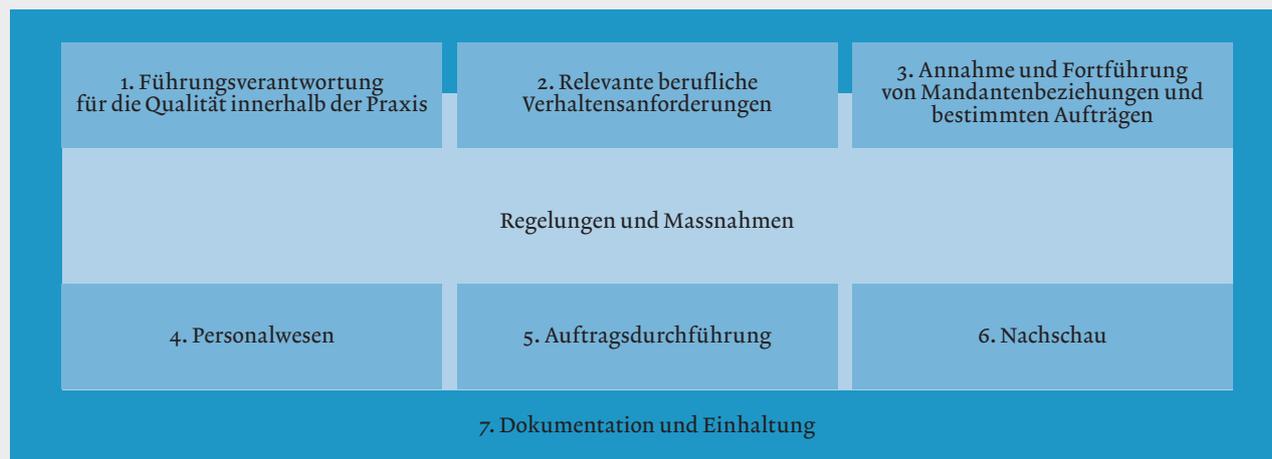
Die Frage, wie ein Qualitätssicherungssystem auszusehen hat, lässt der Gesetzgeber offen. Der Berufsstand hat sich dieser Frage längst angenommen. Am 4. September 2008 wurde die «Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen» durch die beiden Berufsverbände *Expertsuisse* und *Treuhand-Suisse* herausgegeben [5]. Diese Anleitung diente für viele kleinere und mittelgrosse Revisionsunternehmen als Richtschnur zur Implementierung eines Qualitätssicherungssystems. Per 15. Dezember 2013 wurde seitens *Expertsuisse* ein neuer Qualitätssicherungsstandard herausgegeben: der Schweizer Qualitätssicherungsstandard QS [6]. QS1 basiert auf dem international identischen ISQC [7] und ist für Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen durchführen, seit dem 15. Dezember 2013 verpflichtend anzuwenden. Für Revisionsunternehmen, welche keine ordentlichen Revisionen durchführen, war weiterhin auch die Anwendung der «Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen» möglich.



MICHAEL ANNEN,  
LIC. OEC. HSG,  
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,  
PARTNER, MITGLIED  
SUBKOMMISSION EINGE-  
SCHRÄNKTE REVISION VON  
EXPERTSUISSE, BRAG  
BUCHHALTUNGS UND  
REVISIONS AG, ZUG



PATRICK SCHACHER,  
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
PRÄSIDENT SUBKOM-  
MISSION EINGESCHRÄNKTE  
REVISION VON  
EXPERTSUISSE,  
HOFFMANN & PARTNER,  
BASEL

Abbildung 1: **BESTANDTEILE EINES QUALITÄTSSICHERUNGSSYSTEMS**

Im Rundschreiben 1/2014 (RS 1/2014) vom 24. November 2014 verfügte die *Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)*, dass der QS1 nicht mehr nur bei der Durchführung von ordentlichen Revisionen anzuwenden ist, sondern

- seit 31. Dezember 2015 auch bei der Prüfung der Jahresrechnung einer Vorsorgeeinrichtung auf dem Gebiet der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [8];
- seit 1. September 2016 auch bei der Erbringung von übrigen gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen wie z. B. der Prüfung des Gründungsberichts [9].

Der Berufsstand, namentlich Expertsuisse, hat sich in den letzten Jahren intensiv mit der Thematik der sogenannten «Peer Review» auseinandergesetzt. Im Sommer 2015 beschloss der Vorstand von Expertsuisse, nur noch einen Qualitätssicherungsstandard zu unterhalten, den QS1. Auf eine Weiterführung der «Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen» wurde verzichtet und auch die Idee des Peer-Review-Systems für Einzelpraxen wurde abgelehnt. Dies aus guten Gründen:

- Der QS1 ist skalierbar und deckt alle qualitätsrelevanten Bereiche hinreichend ab, d. h. er ist auf jede mögliche Grösse einer Praxis adaptierbar. Es braucht weder einen anderen Qualitätssicherungsstandard, noch braucht es ein Peer-Review-System.
- Der QS1 sieht mitunter vor, dass Praxen, in denen die Anzahl Berufsangehöriger mit Zulassung beschränkt ist, zu bestimmten Zwecken der Qualitätssicherung externe Berufsangehörige beiziehen dürfen. Dies ist insbesondere bei Einzelpraxen erforderlich. Einzelpraxen können frei und flexibel darüber entscheiden, welche Person beigezogen wird. Dies ist ein beachtlicher Vorteil im Vergleich zu einem echten Peer-Review-System, bei welchem es wohl erforderlich gewesen wäre, dass die Wahl des Peer Reviewers mit der RAB oder einer Selbstregulierungsorganisation hätte abgestimmt und ggf. von dieser hätte genehmigt werden müssen.
- Die RAB hat unlängst verfügt, dass der QS1 letztlich für fast alle Revisionsdienstleistungen anzuwenden ist [10]. Eine

Ausnahme gilt nur für Praxen, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen erbringen. Bei der Mehrzahl der Mitgliedunternehmen von Expertsuisse muss QS1 somit ohnehin implementiert werden, da davon auszugehen ist, dass nicht nur ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchgeführt werden, sondern auch übrige gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen wie z. B. die Prüfung des Gründungs- oder des Kapitalerhöhungsberichts.

Als Hilfestellung zur Implementierung von QS1 hat Expertsuisse einen Leitfaden erarbeitet [11]. Dieser enthält ausführliche Erläuterungen zu den einzelnen Bestandteilen eines Qualitätssicherungssystems, zahlreiche Praxishinweise und Arbeitshilfen. Besonders hilfreich bei der erstmaligen Erarbeitung eines Qualitätssicherungssystems sind die beiden Arbeitshilfen 7.1 und 7.2 [12]. Mit diesen ist eine effiziente Umsetzung des QS1 in Kleinstverhältnissen oder Einzelpraxen realisierbar.

QS1 gibt den Rahmen für ein Qualitätssicherungssystem vor; die konkrete Ausgestaltung ist je nach Grösse und Struktur der Praxis individuell anzupassen. Es ist naheliegend, dass ein Qualitätssicherungssystem in einer Einzelpraxis weniger komplex ausgestaltet ist, als beispielsweise in einer Praxis mit mehreren Revisionsmitarbeitenden. Eine Skalierung bietet sich daher an.

## 2. DER QS1

**2.1 Ziel der Praxis mit dem Qualitätssicherungssystem gemäss QS1.** Mit dem QS1 soll erreicht werden, dass die Praxis und ihr Fachpersonal die beruflichen Standards sowie massgebende gesetzliche und rechtliche Anforderungen einhalten und letztlich eine gute Qualität bei der Erbringung der Dienstleistungen und beim finalen Produkt, dem Revisionsbericht, sichergestellt ist.

**2.2 Bestandteile des Qualitätssicherungssystems gemäss QS1.** Der QS1 ist in verschiedene Bestandteile gegliedert (vgl. *Abbildung 1*). Diese werden im Folgenden kurz erläutert und spezifische Themen aufgegriffen.

2.2.1 *Führungsverantwortung für die Qualität innerhalb der Praxis (QS1, Tz. 18–19)*. Die Praxis muss Regelungen und Massnahmen festlegen zur Förderung einer internen Kultur, die berücksichtigt, dass Qualität bei der Auftragsdurchführung von entscheidender Bedeutung ist (vgl. QS1, Tz. 18). Der «tone at the top» ist entscheidend dafür, ob die Qualitätssicherungsaspekte auch tatsächlich gelebt und umgesetzt werden. Gemäss Leitfaden und den darin enthaltenen Arbeitshilfen 7.1 und 7.2 wird üblicherweise eine für die Qualitätssicherung verantwortliche Person innerhalb der Praxis bestimmt. Diese Person wird als Qualitätsverantwortlicher bezeichnet. In kleineren Verhältnissen ist es auch denkbar, dass diese Funktion von zwei Personen geteilt wird.

Der Qualitätsverantwortliche muss über ausreichende und angemessene Erfahrungen und Fähigkeiten, sowie über die notwendigen Befugnisse verfügen, um die Qualität auch tatsächlich sicherzustellen. Er ist beispielsweise zuständig für die Bereitstellung der Dokumentation, der Information der Mitarbeitenden zum Qualitätssystem, der Kontrolle der Einhaltung der Vorgaben und der Analyse von Abweichungen.

Die Praxis soll eine Kultur entwickeln, welche die Qualität fördert, aber auch Massnahmen einführen, mit welchen die Qualität überprüft wird. Diese Überprüfung findet in aller Regel in Form der Nachschau statt.

In einer Einzelpraxis ist die Umsetzung vergleichsweise einfach. Sie verfügt per Definition nur über eine Person mit Zulassung [13]. Diese Person ist Auftragsverantwortliche für alle Prüfungsaufträge, entscheidet über alle fachlichen Schlüsselfragen und zieht bei kritischen Sachverhalten oder komplexen Fällen einen Fachexperten bei (z. B. in Form einer Konsultation, vgl. Abschnitt 2.2.5). Eine Überwachung weiterer Fachmitarbeitenden entfällt meist.

Die Einzelpraxis muss für die Prüfung der Einhaltung des Qualitätssicherungssystems einen externen Berufsangehörigen oder eine andere Praxis beauftragen, welche im Rahmen einer Nachschau ebendiese Prüfung vornimmt (vgl. 2.3).

### 2.2.2 *Relevante berufliche Verhaltensanforderungen (QS1, Tz. 20–25)*

Die Praxis muss Regelungen und Massnahmen festlegen, die gewährleisten, dass sie und ihr Fachpersonal die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen einhalten. Die ergriffenen Massnahmen sollen dafür sorgen, dass die grundlegenden Werte wie «Integrität», «Objektivität», «Fachkompetenz» sowie «Sorgfalt, Verschwiegenheit und berufswürdiges Verhalten» beachtet und eingehalten werden. Massnahmen wie beispielsweise die Aufsicht, die Fortbildung, die Nachschau und – je nach Grösse – ein Prozess für den Umgang mit Verstössen dienen dazu, sicherzustellen, dass das Fachpersonal die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen kennt und beachtet.

Ein weiteres wesentliches Element ist die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften (v. a. RzU [14]), welche Grundlage für objektive und unvoreingenommene Prüfungsarbeiten ist. QS1 sieht vor, dass die Praxis mindestens einmal jährlich von ihrem gesamten Fachpersonal eine schriftliche Bestätigung darüber einholt, dass die Unabhängigkeit eingehalten ist [15]. Dabei wird dem Fachpersonal eine Liste mit allen Mandanten der Praxis zur Verfügung gestellt, damit

die bestätigende Fachperson eine individuelle Unabhängigkeitsbeurteilung vornehmen kann.

Der Leitfaden enthält zudem eine Arbeitshilfe «Erklärung zur Verschwiegenheit für Mitarbeitende» [16]. Ziel einer solchen Erklärung ist es, dass sich die Mitarbeitenden der Bestimmungen zur Verschwiegenheit bewusst sind. Der Leitfaden enthält auch ein Beispiel für Verhaltensregeln in Bezug auf IT-Systeme [17]. Bei grösseren Praxen empfiehlt sich ein Mitarbeiterhandbuch, welches diese wichtigen Regeln des Zusammenarbeitens in der Praxis festhält. In dieses können beispielsweise auch die Verhaltensregeln in Bezug auf IT-Systeme integriert werden.

Für kleinere Praxen und Einzelpraxen sind die beruflichen Verhaltensanforderungen selbstredend genauso relevant wie für grosse Praxen; im Unterschied zu grossen Praxen reduziert sich das Massnahmenpaket auf wenige bzw. nur eine Person, womit klar ist, dass der Aufwand für kleinere Praxen oder Einzelpraxen vergleichsweise gering ist.

### 2.2.3 *Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen und bestimmten Aufträgen (QS1, Tz. 26–28)*

Die Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen ist einer der wichtigsten Momente für eine Praxis. Kann ich, darf ich, will ich die Mandantenbeziehung annehmen bzw. fortführen? Diese drei einfachen, aber wichtigen Fragen sind Teil von Massnahmen, welche die Praxis in einem Prozess abbilden sollte. Damit einher geht eine Auseinandersetzung mit dem Thema der Unabhängigkeit.

Der Entscheid zur Mandatsannahme bei einem Neumandat kann mittels Checkliste angemessen dokumentiert werden. Der Entscheid zur Mandatsfortführung ist nach Abschluss des Revisionsmandats zu fällen und zu dokumentieren, idealerweise in den jährlichen Arbeitspapieren. Besondere Aufmerksamkeit ist den Doppelmandaten zu schenken [18]. Die Regelungen und Massnahmen der Praxis sollten zudem die Prüfung und Dokumentation möglicher Interessenkonflikte bei der Annahme und Fortführung von Mandaten umfassen. Werden Probleme festgestellt, ist zu dokumentieren, wie mit dem Mandat weiter verfahren werden soll.

Die beiden Beispiele für ein Handbuch zur Qualitätssicherung sehen eine Risikoklassierung der Mandate vor [19]. Vorgeschlagen wird eine Risikoklassierung in «hoch», «mittel» und «tief», wobei verschiedene Grundsätze zur Klassierung aufgeführt sind (vgl. *Abbildung 2*). Diese Grundsätze sind nicht in Stein gemeisselt. Jede Praxis muss diese für sich definieren und fortan danach leben. Anhand dieser Klassierung lassen sich Massnahmen ableiten. So wird beispielsweise empfohlen, dass Mandate mit der Risikoklassierung «hoch» vor Berichtsabgabe einer auftragsbegleitenden Durchsicht zu unterziehen sind (vgl. 2.2.5). Mandate mit Risikoklassierung «mittel» sind angemessen zu überwachen. Mandate mit tiefem Risiko erfordern keine speziellen Massnahmen hinsichtlich der Qualitätssicherung.

Eine solche risikobasierte Einteilung der Mandate in Bezug auf die Umsetzung von qualitätssichernden Massnahmen kann sich für eine Praxis bewähren, da sie ein systematisches Vorgehen anhand von im Vorfeld definierten Grundsätzen ermöglicht.

Abbildung 2: **MÖGLICHE GRUNDSÄTZE FÜR DIE RISIKOKLASSIERUNG DER MANDATE**

<b>H = hoch</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Überschuldungssituation (Art. 725 OR), ohne ausreichende Rangrücktritte</li> <li>✓ Gefährdete oder verunmöglichte Unternehmensfortführung ohne angemessene Dokumentation und Offenlegung im Anhang</li> <li>✓ Gefahr eines Unabhängigkeitskonflikts</li> <li>✓ Meinungsverschiedenheiten unter Revisoren zu einem Sachverhalt</li> <li>✓ Vielzahl von passiven Aktionären mit schwierigen finanziellen Verhältnissen</li> <li>✓ Gefahr eines Reputationsschadens – öffentliches Interesse (Gemeinden, BVG, öffentliche Hand)</li> </ul>
<b>M = mittel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Abweichungen vom Normalwortlaut im Revisionsbericht</li> <li>✓ Meinungsverschiedenheiten und kritische Bewertungsfragen</li> <li>✓ Identifikation wesentlicher Risiken, welche die Mandatsfortführung in Frage stellen</li> <li>✓ Komplexe und spezielle Transaktionen</li> <li>✓ Ungenügendes internes Kontrollsystem</li> <li>✓ Komplexe Konzernverhältnisse</li> <li>✓ Spezial- und andere Prüfungen (Gründungs-, Kapitalerhöhungsprüfung sowie sonstige Prüfungen)</li> <li>✓ Mitwirkung bei der Buchführung</li> </ul>
<b>T = tief</b>	Alle übrigen Mandate, welche nicht M- oder H-Klassierung haben.

2.2.4 *Personalwesen* (QS1, Tz. 29–31). Die Praxis muss Regelungen und Massnahmen festlegen, die darauf ausgerichtet sind, der Praxis hinreichende Sicherheit darüber zu verschaffen, dass sie über ausreichendes und kompetentes Fachpersonal verfügt. Dabei geht es nicht nur um die Zusammenstellung des Auftragssteams mit den notwendigen Fachkompetenzen, sondern auch um die Personalrekrutierung und -bindung sowie den Mitarbeiterbeurteilungsprozess.

Wie weit ein Prozess schriftlich festgehalten und institutionalisiert ist, hängt letztlich auch von der Grösse und Struktur der Praxis ab. Für kleinere Praxen oder Einzelpraxen sind diese Prozesse vergleichsweise wenig aufwendig. Der Rekrutierungsprozess kann relativ einfach organisiert sein – je nach Anzahl involvierter Stellen; gleiches gilt für den Mitarbeiterbeurteilungsprozess.

Ein zentrales Element ist die Weiterbildung des Fachpersonals und die Sicherstellung, dass die zugelassenen Personen und Mitglieder von Expertensuisse die Richtlinien zur Weiterbildung (RzW [20]) einhalten, welche schliesslich auch Bestandteil der beruflichen Verhaltensanforderungen sind.

2.2.5 *Auftragsdurchführung* (QS1, Tz. 32–47). Das Kernstück der Qualitätssicherung betrifft unbestrittenermassen die Auftragsdurchführung. Wesentliche Elemente der Auftragsdurchführung sind die Sicherstellung einer gleichmässigen Qualität, die Überwachung der Auftragsabwicklung sowie die Durchsicht der Arbeitspapiere. Die Auftragsdurchführung beinhaltet demnach Regelungen und Massnahmen, welche die Planung und Überwachung der Mandate in der Form sicherstellen, dass die Aufträge ordnungsgemäss und zeitgerecht durchgeführt und abgeschlossen werden können.

In der Praxis hat sich das Führen einer Kontrollliste mit allen Mandaten bewährt, welche Angaben zu den Verantwortlichkeiten (Leitender Revisor, Team), die Kontrolle der Termine, die Vollständigkeit der Dokumentation sowie den Status der Revision enthält [21].

Um eine konstante Qualität bei der Auftragsdurchführung zu gewährleisten, eignen sich standardisierte Arbeitspapiere. Diese Arbeitspapiere müssen in geeigneter Weise die Einhaltung des Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision bzw. der Schweizer Prüfungsstandards ermöglichen. Viele Praxen nutzen eine Software oder excel- respektive wordbasierte Vorlagen zur Durchführung von Revisionen. Wichtig scheint den Autoren, dass die Praxis ein Standardvorgehen definiert hat, welches bei allen Revisionen zur Anwendung kommt.

Die Arbeitspapiere und Hilfsmittel sind vom Qualitäts-sicherungsverantwortlichen freizugeben. Die laufenden Änderungen bei den Standards sowie die Entwicklung einer best practice erfordern es, dass die Arbeitspapiere mindestens einmal jährlich durch die Praxis kritisch auf Aktualität – hinsichtlich der Standards und Vorgaben des Berufsstands – überprüft werden. Zu beachten ist, dass die endgültigen Arbeitspapiere innert angemessener Zeit nach Abgabe des Revisionsberichts geschlossen und archiviert werden müssen. Bei einer Abschlussprüfung ist dies in der Regel spätestens 60 Tage [22] nach Abgabe des Revisionsberichts der Fall.

Bei schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten ist eine Konsultation durchzuführen. Wann ein Sachverhalt als schwierig oder umstritten einzustufen ist, liegt im professionellen Ermessen des Prüfers. Unter Umständen sind Fragen zur Bilanzierung oder Bewertungen von Bilanzpositionen schwierig oder umstritten. Die Konsultation kann innerhalb oder ausserhalb der Praxis erfolgen und beinhaltet Gespräche mit Fachexperten zum jeweiligen Sachverhalt. Die Konsultation ist angemessen zu dokumentieren. Es gilt zu beachten, dass für die Zwecke einer Konsultation nicht zwingend ein zugelassener Revisor oder Revisionsexperte beigezogen werden muss, sondern vielmehr ein in der jeweiligen Fragestellung kompetenter Sachverständiger. Es kann sich in Abhängigkeit des zu beurteilenden Sachverhaltes beispielsweise um einen Juristen oder um einen Immobilienexperten handeln sowie um interne oder praxisfremde Experten [23].

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung dient der Sicherstellung der Qualität durch eine weitere, nicht an der Revision beteiligte Fachperson. Die Beurteilung wann eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist, liegt – mit Ausnahme von börsenkotierten Unternehmen [24] – im Ermessen der Praxis. Die Praxis muss Kriterien festlegen, zur Beurteilung wann eine solche auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist. Als Hilfestellung für solche Kriterien kann die Risikoklassierung der Mandate dienen.

Es ist denkbar, dass eine Praxis zum Schluss kommt, bei ihren Prüfungskunden seien keine hohen Risiken vorhanden. Entsprechend kann auf eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verzichtet werden.

Ist eine auftragsbegleitende Durchsicht bei einem Mandat vorgesehen (z. B. bei Vorliegen der Risikoklassierung «hoch»), darf der Revisionsbericht nicht vor Abschluss der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung datiert werden [25]. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist in angemessener Weise zu dokumentieren. Dies kann in Form einer Checkliste mit ergänzenden Bemerkungen erfolgen. Es versteht sich von selbst, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer neben der notwendigen [26] Zulassung über ausreichende und angemessene Fachkenntnisse und Erfahrung verfügen muss.

Es ist grundsätzlich zulässig und praktikabel, dass der gleiche externe Fachexperte sowohl die Konsultation als auch die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchführt.

Einzelpraxen müssen für die Zwecke einer Konsultation oder auftragsbegleitenden Qualitätssicherung eine externe Person oder eine andere Praxis beiziehen (vgl. auch 2.3) [27].

2.2.6 *Nachschau (QS1, Tz. 48–56)*. Das Kernstück eines jeden Qualitätssicherungssystems ist die Überwachung des Systems selbst. Im QS1 wird dies als Nachschau bezeichnet. Jede Praxis muss einen Nachschauprozess einrichten, welcher darauf ausgerichtet ist, der Praxis Sicherheit darüber zu verschaffen, dass die Regelungen und Massnahmen zum Qualitätssicherungssystem relevant und angemessen sind und wirksam funktionieren.

Dafür ist mindestens einmal jährlich eine Nachschau durchzuführen, welche sicherstellt, dass mindestens ein abgeschlossener Auftrag für jeden Auftragsverantwortlichen im Dreijahresrhythmus geprüft wird. Der Nachschauprozess beinhaltet sowohl die Mandatebene als auch die Unternehmensebene.

Die Nachschau wird durch einen nicht an den Prüfungsarbeiten beteiligten, ausreichend qualifizierten Berufsangehörigen durchgeführt. QS1 sieht zudem vor, dass die Person, welche die Nachschau durchführt, nicht auch bereits die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchgeführt hat [28]. In kleineren Praxen kann dies aufgrund der begrenzten Ressourcen zu personellen Engpässen führen. Es ist daher zulässig, dass die beiden Funktionen in kleineren Verhältnissen in Personalunion ausgeübt werden [29].

Einzelpraxen haben zu Zwecken der Nachschau stets eine angemessen qualifizierte externe Person oder eine andere Praxis beizuziehen [27].

**2.3 Beizug einer externen Person oder einer anderen Praxis.** Einzelpraxen oder kleinere Praxen mit wenig Fachpersonal müssen für Qualitätssicherungszwecke eine externe Person oder andere Praxis beiziehen. Dies kann im Rahmen der Konsultation, der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung und der Nachschau erforderlich sein [30].

Beim Beizug externer Personen oder einer anderen Praxis sind zur Wahrung des Revisionsgeheimnisses zwei wichtige Massnahmen erforderlich: Zum einen ist eine Entbindung vom Revisionsgeheimnis durch den Prüfungskunden erforderlich. Diese Entbindung ist idealerweise in der schriftlichen Auftragsbestätigung integriert. Zum anderen ist eine schriftliche Auftragsbestätigung inklusive Vertraulichkeitsklausel oder das Einholen einer schriftlichen Vertraulichkeitserklärung von der externen Person bzw. der anderen Praxis notwendig. Für beide Massnahmen enthält der Leitfaden entsprechende Mustervorlagen [31].

Die Unabhängigkeit der externen Person bzw. der anderen Praxis ist eine weitere wichtige Voraussetzung. Die beigezogene Person muss gegenüber dem Prüfungskunden unabhängig sein. Hingegen muss die beigezogene Person nicht unabhängig gegenüber der Praxis selbst sein [32].

**2.4 Fazit.** Der QS1 ist eine gute Lösung, auch für kleinere Praxen. Durch Skalierung, aber auch Integration der Vorgaben von QS1 in den täglichen Ablauf einer Revision bringt die Anwendung des QS1 mehr Qualität, mehr Sicherheit und somit letztlich weniger Risiko in jede Praxis. ■

**Anmerkungen:** **1)** Art. 3 Abs. 2 Revisionsaufsichtsgesetz (RAG). **2)** Vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. a–d RAG. **3)** Der Begriff «Einzelpraxen» ist im Gesetz nicht definiert. Gemäss Leitfaden handelt es sich um Praxen, in denen nur eine Person über die notwendige Zulassung verfügt und die deshalb fallweise einen externen Berufsangehörigen für Zwecke der Qualitätssicherung beiziehen müssen (vgl. Leitfaden «Definition Leitfaden», S. 10). **4)** Führt eine Einzelpraxis ordentliche Revisionen durch, so muss die Einzelpraxis seit 15.12.2013 über das QS1 verfügen; führt die Einzelpraxis übrige gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen durch, so muss die Einzelpraxis seit 1.9.2016 über das QS1 verfügen (vgl. RAB-Rundschreiben 1/2014 vom 24.11.2014). **5)** Seinerzeit hiessen die Herausgeber noch Treuhand-Kammer und Schweizerischer Treuhänderverband. **6)** Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1, Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen, in: Schweizer Prüfungsstandards (PS), Treuhand-Kammer, Ausgabe 2013. **7)** International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements, in Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, edition 2014. **8)** Vgl. RS 1/2014, Rz 13. **9)** Vgl. RS 1/2014, Rz 12; dies gilt notabene auch für Einzelpraxen. **10)** Vgl. RS 1/2014 RAB. **11)** Schweizer Leitfaden zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung – Umsetzung für KMU und Einzelpraxen, Ausgabe 2016 (im Folgenden als «Leitfaden» bezeichnet; Bezug über [www.expertsuisse.ch/shop](http://www.expertsuisse.ch/shop) möglich). **12)** Vgl. Arbeitshilfe 7.1 «Beispiel für ein Handbuch zur Qualitätssicherung gemäss QS1 bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen» und Arbeitshilfe 7.2 «Beispiel für ein Handbuch zur Qualitätssicherung gemäss QS1 in Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person über die notwendige Zulassung verfügt (Einzelpraxis)». **13)** Eine Einzelpraxis muss nicht zwingend ein Einpersonen-Revisionsunternehmen ohne weitere

Mitarbeitende sein. Entscheidend ist die Anzahl der Mitarbeitenden mit entsprechender Zulassung. Sind bspw. in einem Revisionsunternehmen mit der Zulassung als Revisionsexpertin zwei zugelassene Personen tätig (ein Revisionsexperte und ein Revisor) und erbringt diese Praxis ausschliesslich Revisionsdienstleistungen, bei welchen die Zulassung als Revisor genügt, so handelt es sich nicht um eine Einzelpraxis. Die beiden Personen können die Tätigkeiten der jeweils anderen Person im Sinne der Qualitätssicherung überwachen; vgl. auch Leitfaden, Definition Einzelpraxen, S. 10. **14)** Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, Expertisuisse, zuletzt geändert am 1. Dezember 2014. **15)** Vgl. QS1, Tz. 24. **16)** Vgl. Leitfaden, Arbeitshilfe 2.4 «Erklärung zur Verschwiegenheit (für Mitarbeitende)». **17)** Vgl. Leitfaden, Arbeitshilfe 2.5 «Verhaltensregeln IT-Systeme und Datensicherheit». **18)** Als «Doppelmandate» werden solche Kundenbeziehungen verstanden, bei welchen sowohl eine Mitwirkung bei der Buchführung als auch eine eingeschränkte Revision durch dasselbe Revisionsunternehmen durchgeführt wird. Der Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) empfiehlt bei «Doppelmandaten» eine separate schriftliche Auftragsbestätigung mit dem Prüfungskunden abzuschliessen. Ein Muster findet sich in Anhang C des SER. **19)** Vgl. Leitfaden, Arbeitshilfe 7.1 «Beispiel für ein Handbuch zur Qualitätssicherung gemäss QS1 bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen», Kapitel 3.2 und Arbeitshilfe 7.2 «Beispiel für ein Handbuch zur Qualitätssicherung gemäss QS1 in Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person über die notwendige Zulassung verfügt (Einzelpraxis)», Kapitel 3.2. **20)** Richtlinien zur Weiterbildung 2007, Expertisuisse, zuletzt geändert am 1. Dezember 2014. **21)** Der Leitfaden enthält ein entsprechendes Muster, vgl. Arbeitshilfe 5.6 «Muster Kontrollliste Revisionsmandate». **22)** Vgl. QS1 Tz. 45 i. V. m. Tz. A54; eine Schliessung beinhaltet die sichere und vertrauliche Verwahrung der Arbeitspapiere und soll eine unautorisierte Einsicht oder gar Änderung der Arbeitspapiere verhindern. **23)** Eine für die Konsultation beigezogene externe Person muss sich nicht im RAB-Register verlinken; vgl. auch Anm. 27. **24)** Vgl. QS1, Tz. 35 a).

**25)** Vgl. QS1, Tz. A42–43. **26)** «Notwendig» muss fallbezogen betrachtet werden. Wird bspw. bei einer eingeschränkten Revision eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich, so muss der auftragsbegleitende Qualitätssicherer mindestens über die Zulassung als Revisor verfügen. Dies gilt auch dann, falls die Praxis selber über die Zulassung als Revisionsexperte verfügt. **27)** Wenn ein Revisionsunternehmen lediglich über eine zugelassene Person verfügt und QS1 anwendet, (dies ist insbesondere für ordentliche Revisionen, aber bspw. auch für die übrigen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen erforderlich), muss sich die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung oder Nachschau beigezogene Person im RAB-Register als «Beigezogene Person» verlinken. Diese Verlinkung hat zum Ziel, nachzuvollziehen, ob ein Einpersonen-Revisionsunternehmen tatsächlich eine Qualitätssicherung betreibt, weil das Einpersonen-Revisionsunternehmen definitionsgemäss unternehmensintern nicht über die dafür notwendigen Voraussetzungen verfügt. **28)** Vgl. QS 1, Tz. 48c. **29)** Vgl. QS 1, Tz. A68; vgl. auch Leitfaden, Praxis hinweise S. 40, zur Frage «Darf der auftragsbegleitende Qualitätssicherer auch für das Nachschauverfahren zur Verfügung stehen»; die mögliche Ausnahme von einer strikten Trennung der beiden Funktionen (auftragsbegleitende Qualitätssicherung und Nachschau) scheint ausschliesslich ausserhalb der ordentlichen Revision und damit im Umfeld von kleineren Praxen sachgerecht. Die Ausnahme macht aber durchaus Sinn, so ist die Nachschau letztlich nichts anderes als eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung zu einem anderen Zeitpunkt. **30)** Eine Einzelpraxis muss mindestens eine angemessen qualifizierte externe Person beiziehen. **31)** Vgl. Arbeitshilfe 5.3 «Muster Vertraulichkeitserklärung mit angemessen qualifizierter externer Person» und Arbeitshilfe 5.7 «Muster Ergänzung der Auftragsbestätigung bei eingeschränkter Revision bei Bezug externer Berufsangehöriger». **32)** Diesbezüglich verhält es sich so, wie wenn die beigezogene Person in der Praxis selber als Mitarbeitender tätig wäre.