

ROLLENKONZEPT UND QUALITÄTSKONTROLLE

Wie die QS-Vorschriften durchsetzen und dokumentieren?

Mit der Einführung der Qualitätssicherungssysteme bei den meisten Wirtschaftsprüfungsfirmen und deren Ausweitung auch auf die kleineren Praxen gewinnt das Thema an Aktualität. Der Artikel beleuchtet die verschiedenen Rollen und deren Zusammenspiel. Dazu gehören auch die Spannungsfelder innerhalb der Prüffirma.

1. EINLEITUNG

Im Berufsstand der Wirtschaftsprüfung ist die Abgrenzung zwischen Berufsabschluss, eidgenössischer Zulassung und effektiver Funktion im einzelnen Mandat nicht immer ganz klar. Das hängt u. a. mit der Firmen- und Führungsstruktur der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zusammen. Ein dominierender Chef der Revisionsfirma wird Mühe haben, sich ins Revisionsteam einzugliedern, wenn ein Kollege aus der Firma als Mandatsleiter fungiert. So geht es jedenfalls dem patriarchalisch führenden Chef.

Deshalb ist es sehr wichtig, dass das Rollenkonzept in der Prüfgesellschaft klar definiert ist und auch gelebt wird. Das ist die unabdingbare Voraussetzung, dass auch die *Qualitätssicherungsvorschriften (QS-Vorschriften)* nach dem *Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1 (QS 1)* durchgesetzt werden können.

2. FÜHRUNGS- UND ENTSCHEIDUNGSFUNKTIONEN

Die Prüfgesellschaft ist in erster Linie nach dem *Obligationenrecht (OR)* organisiert. Sei es als Personengesellschaft oder als juristische Person. Es liegt in der Natur der Sache, dass der Einzelunternehmer seine Firma führt und über alles entscheiden will. Er haftet ja auch mit seinem ganzen Vermögen für Verluste. So dürfte es für ihn schwierig sein, wenn ein untergebener Mitarbeiter als Mandatsleiter fungiert und sich der Chef nach OR als Teammitglied unterordnen müsste. Auch in einer Ein-Mann-Aktiengesellschaft wird es das Gleiche sein. Die Führungsfunktion wird erst auf verschiedene Schultern verteilt, wenn die Firma grösser ist oder auch das

Aktienkapital auf verschiedene (leitende) Mitarbeiter aufgeteilt ist. Es kann sehr hilfreich sein, wenn im Verwaltungsrat eine externe Person sitzt, die mit einer Aussenmeinung konstruktiv auf die Firmenorganisation einwirkt.

In der modern organisierten Prüfgesellschaft ist es unabdingbar, dass sich die verschiedenen Führungsrollen gegenseitig respektieren und sich fallbezogen in die Struktur eingliedern, die für jedes Mandat spezifisch gilt. Die Erfahrung zeigt, dass die Mitarbeiterführung praktisch keine Probleme macht, wenn sich die Chefs ebenfalls klar an die Organisationsvorgaben halten.

3. DIE ROLLEN IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSFIRMA [1]

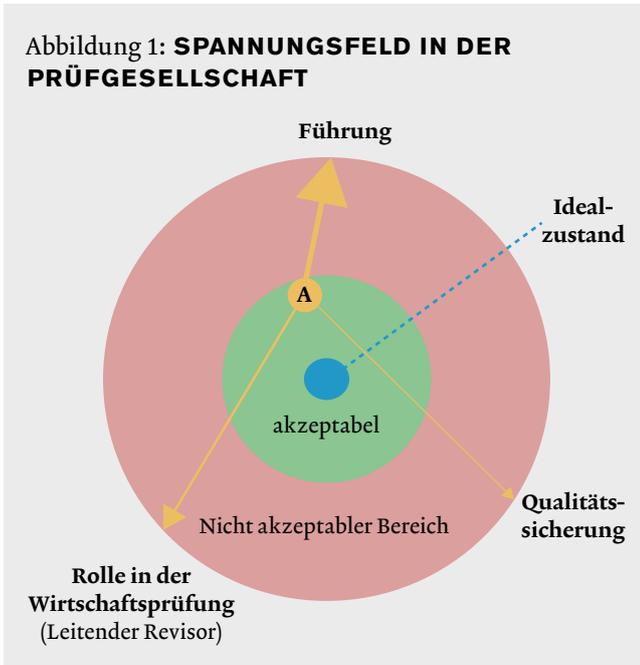
Der Partner (auch als leitender Mitarbeiter bezeichnet) führt die Firma im Sinne der obligationenrechtlichen Organisation. Die Bezeichnung ist ein Sammelbegriff für alle Rollen, ob die Firma als Partnerschaft organisiert ist oder z. B. mit einer Geschäftsleitung funktioniert. Der *leitende Revisor* führt das Revisionsmandat. Er ist für den Prüfungsauftrag verantwortlich. Als *verantwortliche Prüfer* werden Personen bezeichnet, die im Prüfungsauftrag z. B. Funktionen im Bereich der (auftragsbegleitenden) Qualitätssicherung übernehmen. Hier gilt es zu beachten, dass der QS-Verantwortliche der Prüfgesellschaft nicht automatisch in jedem Mandat verantwortlicher Prüfer ist, sondern nur in solchen Mandaten, die er in einer spezifischen QS-Funktion direkt betreut. Weiter wird von der Theorie auch beschrieben, dass weitere Prüfer als «verantwortliche» bezeichnet werden, wenn sie wichtige Geschäftsbereiche oder Tochtergesellschaften im Konzern prüfen. Im KMU-Umfeld kommt dies m. E. kaum vor, weil die Grössenverhältnisse das nicht als opportun erachten lassen. In den Richtlinien zur Unabhängigkeit wird ebenfalls explizit beschrieben, dass das Leisten der Zweitunterschrift im Vermerk noch keine Funktion als verantwortlicher Prüfer begründet. Diese Abgrenzung ist sehr wichtig, sind doch v. a. in kleineren Prüfgesellschaften häufig nur wenige Personen im Handelsregister als unterschreibsberechtigt vermerkt.

Dem *Prüfungsteam* zugerechnet werden alle Personen, die auf dem Mandat Leistungen erbringen. Das können auch be-



THOMAS KEEL,
DIPLOMAT WIRTSCHAFTSPRÜFER,
SENIOR PARTNER,
MITGLIED DER
FACHKOMMISSION
SWISS GAAP FER,
KEEL + PARTNER AG,
ST. GALLEN,
KET@K-PARTNER.CH

Abbildung 1: **SPANNUNGSFELD IN DER PRÜFGESELLSCHAFT**



ratende Funktionen im Bereich der Rechnungslegung oder branchenspezifischer Besonderheiten sein. Der Sachbearbeiter, der im Servicecenter der Prüfgesellschaft in Ungarn die Debitorensaldobestätigungen aufbereitet und deren Rücklauf verfolgt, gilt also ebenfalls als Mitglied im Prüfungsteam. Als *Prüfer* wird schliesslich jedes Mitglied des Prüfungsteams bezeichnet.

In grösseren Mandaten gibt es in einigen Prüfgesellschaften auch die Funktion eines Mandatsmanagers. Dieser ist für die operative Prüfarbeit vor Ort zuständig und führt die As-

sistenten – entsprechend einem Korporal, um das Beispiel der Armee zu bemühen. Der leitende Revisor könnte demzufolge als Leutnant bezeichnet werden. Wem dieses Beispiel zu weit her geholt ist, der erinnere sich an seine eigenen Zeiten in diesen Funktionen. Die Ärmel hochzukrempeln und die vom Vorgesetzten geplanten Stichproben mit dem Team zusammen in die Tat umzusetzen, das erfordert Engagement und Führungsqualitäten, sei es im Sitzungszimmer beim Prüfkunden oder aber im feuchten Wald in der Armee.

4. ROTATION DES LEITENDEN REVISORS IN DER ORDENTLICHEN REVISION NACH SIEBEN JAHREN

Bei der ordentlichen Revision darf die Person, welche die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen. Sie darf das gleiche Mandat erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen [2]. Weitere Ausführungen dazu finden sich in den Richtlinien zur Unabhängigkeit [3]. Diese Rotationspflicht soll dazu führen, dass die Vertrautheit zwischen den an der Prüfung beteiligten Personen (in leitender Stellung) und dem Prüfkunden nicht zu eng wird. Hier stehen die Erfahrung und die Detailkenntnis des leitenden Prüfers im Zentrum. Die Mitarbeiter im Rechnungswesen des Prüfkunden schätzen es sehr, wenn die Prüfer die Abläufe in der Gesellschaft gut kennen. So muss nicht jedes Jahr alles neu erklärt werden, ausser es ändern sich organisatorische Abläufe. Das Management der Firma sieht es zuweilen lieber, wenn zwischendurch frischer Wind und damit neue Sichtweisen der Prüfgesellschaft einfließen.

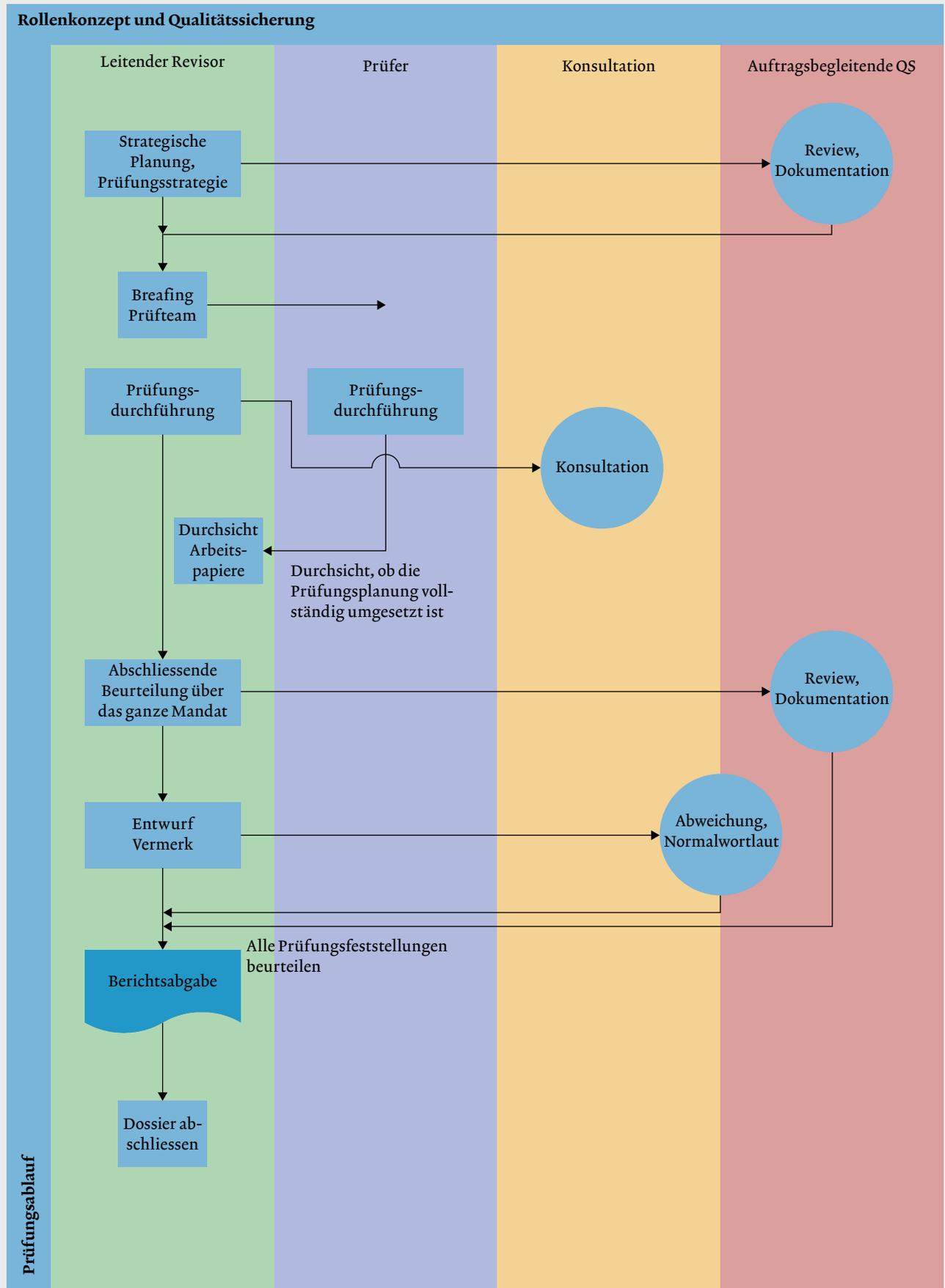
Die Richtlinien von *Expertsuisse* führen für die ordentliche Revision (exkl. Publikumsgesellschaften) aus, dass ein von der Rotation erfasster Mitarbeiter in der Abkühlphase keinen Einfluss auf die Revisionsdienstleistungen mehr neh-

Abbildung 2: **ROLLENDEFINITION FÜR EINEN MITARBEITER**

MITARBEITER	VISUM	TELEFON	ROLLE	LETZTE ANMEL	MAIL
Zanettin Christian	zac		Konsultation	14.01.2016	zac@k-partner.ch
Keel Thomas	ket	071 228 29 00	Leitender Revisor	24.01.2016	ket@k-partner.ch
Wünsch Suzanne	ws		Prüfer	22.01.2016	

Allgemein		Details	
Visum	ket	RAB Nummer	50000
Vor- und Nachname	Thomas Keel	Telefon	071 228 29 00
Titel	Betz.zac:HWV	Mobil	079 999 99 99
Zusatztitel	dipl. Wirtschaftsprüfer	Email	ket@k-partner.ch
Funktion	Revisionsexperte	Passwort	
Rolle	revis Rolle: Administrator	Mitglied der Gruppe	Wirtschaftsprüfung Gruppe Keel
Mandatsrolle	Leitender Revisor		2009

Abbildung 3: REVIEW UND QS-PROZESS IM PRÜFUNGSABLAUF



men sollte. Nach der Ausstandsphase von drei Jahren ist eine Mitarbeit – oder auch Leitung – wieder möglich.

Bei grösseren Prüfgesellschaften wird die örtliche Leitung der Prüfungstätigkeit im Wesentlichen durch einen Manager vorgenommen, der über die Zulassung als anerkannter Revisionsexperte verfügt. Dieser übt jedoch nicht die Funktion des leitenden Revisors aus, denn diese wird durch den Partner wahrgenommen. Der Grossteil der zu leistenden Führungsstunden auf dem Mandat wird dadurch durch den Manager übernommen, der nicht der gesetzlichen Rotationspflicht unterliegt und somit mehr als sieben Jahre auf dem Mandat in seiner Funktion tätig sein kann.

Solche Konstellationen sind für kleine Prüffirmen schwieriger zu erreichen, weil nicht genügend anerkannte Revisionsexperten zur Verfügung stehen. 2015 ist bekanntlich der erste Jahresabschluss, bei dem die Rotationspflicht nach der Änderung des Revisionsrechts in 2008 spätestens greift. Das hat zu verschiedenen Gesprächen über Kooperationen und Zusammenschlüsse in kleinen und mittleren Netzwerken geführt.

5. DIE QS-FUNKTIONEN IN DER PRÜFFIRMA [4]

Das Prüfunternehmen benennt eine für die Qualitätssicherung verantwortliche Person, den QS-Verantwortlichen. Auf den ersten Blick ist diese Aufgabe vielleicht nicht so attraktiv. Für die Weiterentwicklung der Gesellschaft ist diese Position aber sehr wesentlich. Die regelmässige interne Review, bei der die neuralgischen Punkte offen angesprochen werden, hilft der Firma, sich kontinuierlich zu verbessern. Sei es, um geeignete Arbeitshilfen zu schaffen und auf dem neuesten Stand zu halten; sei es, um wichtige Prüfthemen, denen nicht automatisch die nötige Aufmerksamkeit geschenkt wird, bewusst in den Vordergrund zu rücken.

Das QS-Handbuch der Prüfgesellschaft bezeichnet zudem die Fälle, in denen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung notwendig ist. Diese Funktion muss nicht zwingend durch den QS-Verantwortlichen wahrgenommen werden, sondern kann einem anderen Mitarbeiter (oder einem Dritten) übertragen werden, der die entsprechende Qualifikation hat, um den leitenden Revisor zu unterstützen. Kleinere Prüfgesellschaften müssen sich zum Teil mit externen Berufskollegen oder Organisationen behelfen, die sie im Auftragsverhältnis beanspruchen, wenn die Ressourcen in der eigenen Firma fehlen. Solche externen Fachleute werden auch oft beigezogen, um die Nachschau gemäss QS zu erledigen. Dies ist die jährliche Review über die Prüfgesellschaft, wie das QS-System gelebt wird und bei der stichprobenweise Revisionsdossiers durchgeschaut werden. Idealerweise ist das die gleiche Person, die auch auftragsbegleitende Qualitätssicherungen für die Firma durchführt. Das würde in der Zusammenarbeit sehr helfen, weil die Grundkenntnisse über die Prüfgesellschaft vorhanden sind. Das wird sich hoffentlich in der Praxis so durchsetzen, damit kleinere Prüfungsgesellschaften nicht mit allzu grossen administrativen Kosten belastet werden. Die Aufsichtsbehörden und/oder die Berufsverbände werden vielleicht noch etwas über ihren Schatten springen müssen, damit diese Kombination möglich wird. Man kann zuversichtlich sein.

6. DAS ZUSAMMENSPIEL

Abbildung 1 zeigt das Spannungsfeld auf, das die drei Hüte mit sich bringen, die in einer Prüfgesellschaft verteilt werden. Je nach Durchsetzungsvermögen der Protagonisten wird sich der ausgeglichene Einfluss aus dem optimalen Zen-

«Ein zugelassener Revisionsexperte kann als leitender Revisor, als Mandatsmanager, als Prüfer und als auftragsbegleitender Qualitätssicherer tätig sein.»

trum des Spannungsfeldes verschieben (Punkt A in Abbildung 1). Solange sich dieser Punkt in einem annehmbaren Rahmen verschiebt (grün markiert), bleibt alles akzeptabel. Wird es allzu extrem (roter Bereich), sind das nicht akzeptable Eingriffe in das Zusammenspiel der Rollen. Diese Eingriffe müssen im eigenen Interesse der Prüfgesellschaft im akzeptablen Rahmen bleiben. Sonst bauen sich inhärente Risiken auf, die plötzlich bedrohliche Ausmasse annehmen können, wenn etwas schief läuft.

Die operative Organisation des Rollenkonzepts kann zusammen mit der Qualitätssicherung in einer geeigneten Mandatsverwaltung, idealerweise integriert in einer Prüfsoftware [5], umgesetzt werden. Dafür ist es sehr wichtig, bereits in der Software die entsprechenden Zugriffsrechte zu vergeben, damit nicht jeder Mitarbeiter die Zuständigkeiten in den Prüfaufträgen nach eigenem Gutdünken verschieben kann. Ein zugelassener Revisionsexperte kann alle Rollen übernehmen, ausser er sei aufgrund der Rotation in der ordentlichen Revision in der Abkühlphase. Er kann also als leitender Revisor, als Mandatsmanager, als Prüfer und als auftragsbegleitender Qualitätssicherer tätig sein. Ein Prüfer in Ausbildung, der noch keine Zulassungen hat, darf demzufolge «nur» als Prüfer eingesetzt werden. Wenn er gute Fähigkeiten in der Teamführung hat, können auch Zuständigkeiten als Mandatsmanager möglich sein.

In der Prüfgesellschaft selbst wird das Rollenkonzept (Abbildung 3) hinterlegt, das als Basis für die Einteilung der Mitarbeiter bzw. für die Zuteilung auf die Mandate dient. Dazu sind auch logische Zusammenhänge zu implementieren, damit z. B. nur ein zugelassener Revisionsexperte eine ordentliche Revision als leitender Revisor führen darf. Bei der eingeschränkten Revision kann ein zugelassener Revisor zuständig sein.

7. FAZIT

Qualitätssicherung und Rollenkonzepte sind in der Wirtschaftsprüfung zuweilen etwas schwierig durchzusetzen. Dies obwohl der Berufsstand ja von «Kontrolle», «Überprüfung» und «Review» lebt. Wirtschaftsprüfer – früher sogar als Bücherexperten bezeichnet – sollen nicht über allem stehen wollen, sondern die Rollen- und QS-Konzepte als hilfreiche Vorgaben annehmen. Vier Augen sehen immer mehr als zwei. Das hilft, die Dienstleistungen in guter Qualität an-

zubieten. Das bedeutet mehr, als dass Aktiven und Passiven gleich viel geben und der Gewinn in der Erfolgsrechnung gleich dem Gewinn in der Bilanz ist. ■

Anmerkungen: 1) Richtlinien zur Unabhängigkeit, 2007, zuletzt geändert 1. Dezember 2014, Expertsuisse, Zürich. 2) Art. 730a Abs. 2 OR. 3) Richtlinien zur Unabhängigkeit, 2007, zuletzt geändert 1. Dezember 2014, Expertsuisse, Zürich. 4) Schweizer Leitfaden zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung, Umsetzung von QS 1 im KMU, 2013, Expertsuisse, Zürich. 5) Die Beispiele wurden mit www.revio.ch generiert.

«Der Grossteil der zu leistenden Führungsstunden auf dem Mandat wird dadurch durch den Manager übernommen, der nicht der gesetzlichen Rotationspflicht unterliegt.»

«Qualitätssicherung und Rollenkonzepte sind in der Wirtschaftsprüfung zuweilen etwas schwierig durchzusetzen.»