

# Dokumentationsanforderungen an die Revisionsstelle

Vorabendveranstaltung EXPERTsuisse Sektion Bern

**Martin Nay**

Dipl. Wirtschaftsprüfer

Partner und Mitglied der Geschäftsleitung BDO AG

Präsident Kommission für Wirtschaftsprüfung

**Beat Rüfenacht**

Dipl. Wirtschaftsprüfer

Partner BDO AG

Fachsekretär Kommission für Wirtschaftsprüfung

Bern, 7. Dezember 2016



# AGENDA

- Gründe für die Prüfungsdokumentation
- Regelung Dokumentation im Gesetz
- Regelung Dokumentation in den PS
- Regelung Dokumentation im SER
- Skalierung der Dokumentation je nach Grösse der zu prüfenden Einheit
- Feststellungen der RAB
- Elektronische Arbeitspapiere und Archivierung

# EINLEITUNG

**Was nicht dokumentiert ist, ist nicht geprüft!**

- Zulassungsvoraussetzung RAB

Die Prüfgesellschaft ist ausreichend organisiert, wenn sie über mindestens zwei zugelassene leitende Prüferinnen oder leitende Prüfer für den Aufsichtsbereich verfügt, für den die Zulassung beantragt wird (Art. 11b Bst. a RAV [↗](#)), spätestens drei Jahre nach Zulassungserteilung über mindestens zwei Prüfmandate in dem Aufsichtsbereich verfügt, für den die Zulassung erteilt wird, (Art. 11b Bst. b RAV [↗](#)) und die Vorschriften zur Dokumentation und Aufbewahrung der Unterlagen nach Art. 730c OR [↗](#) unabhängig von ihrer Rechtsform einhält (Art. 11b Bst. c RAV [↗](#)).

- Weshalb machen wir die Prüfungsdokumentation zum Thema?

- Es besteht eine Verunsicherung, wie weit die Prüfungsdokumentation bei der ordentlichen und eingeschränkten Revision gehen soll
- Bestehen Unterschiede zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision, was die Dokumentation betrifft?
- Es besteht ein GAP zwischen Informationsstand des Prüfungsteams und «Unbeteiligten»

# GRÜNDE FÜR DIE PRÜFUNGSdokUMENTATION

- Einhaltung gesetzliche Dokumentationspflicht (Art. 730c OR)
- Aufzeichnung als Grundlage für das Prüftestat
- Nachweis, dass Prüfung in Übereinstimmung mit massgebendem Standard und gesetzlichen Anforderungen erfolgt ist
- Überwachung der Prüfungsdurchführung und des Prüfungsteams
- Effektive Durchsicht und Beurteilung der erlangten Prüfungsnachweise
- Grundlage für nachgelagerte Qualitätskontrollen
- Beweismittel betr. Angemessenheit der durchgeführten Prüfungen im Falle einer rechtlichen Auseinandersetzung (bspw. bei Verantwortlichkeitsklagen)
- Quelle für den Prüfer bei externen und internen Rückfragen - auch von Kunden
- Grundlage für Vorbereitung von Folgeprüfungen

**Das Ausmass der Dokumentation hat sich in den letzten Jahren klar erhöht. Dies ist nicht nur in der ordentlichen sondern auch in der eingeschränkten Revision festzustellen**

# REGELUNG DOKUMENTATION IM GESETZ

Art. 730c OR regelt die Dokumentationspflichten der Revisionsstelle wie folgt:

- Sämtliche Revisionsdienstleistungen sind zu dokumentieren.
- Revisionsberichte und alle wesentlichen Unterlagen sind während mindestens 10 Jahren aufzubewahren.
- Falls die Dokumentation elektronisch erfolgt, müssen die Daten während der ganzen Aufbewahrungszeit wieder lesbar gemacht werden können.
- Die Unterlagen sollen eine effiziente Prüfung der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften ermöglichen.

Die Anforderungen an die Dokumentation werden vom Gesetzgeber nicht weiter konkretisiert.

# REGELUNG DOKUMENTATION IN DEN PS

- Die generellen Anforderungen an die Prüfungsdokumentation sind in **PS 230** geregelt.
- Daneben enthalten verschiedene andere PS spezifische Dokumentationsanforderungen:
  - **PS 210** - Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge
  - **PS 220** - Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung
  - **PS 240** - Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen
  - **PS 250** - Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung
  - **PS 260** - Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
  - **PS 300** - Planung einer Abschlussprüfung

# REGELUNG DOKUMENTATION IN DEN PS

- PS 315 - Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds
- PS 320 - Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
- PS 330 - Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken
- PS 450 - Die Beurteilung der während der Abschlussprüfung festgestellten falschen Darstellungen
- PS 540 - Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung
- PS 550 - Nahestehende Personen
- PS 600 - Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen
- PS 610 - Verwertung der Arbeit interner Prüfer
  
- PH 50 - Besonderheiten bei der Abschlussprüfung kleinerer Einheiten nach den Schweizer Prüfungsstandards

# REGELUNG DOKUMENTATION IN DEN PS

Die Prüfungsdokumentation muss gemäss PS 230 für einen unabhängigen Dritten hinsichtlich folgender Sachverhalte nachvollziehbar sein:

- Art, zeitliche Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen
- Ergebnisse der Prüfungshandlungen und erlangte Prüfungsnachweise
- Bedeutsame Sachverhalte (inkl. Gespräche mit dem Management)
- Allfällige Abweichung von einer relevanten Anforderung eines PS

Anforderungen des PS 230 zur Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte:

- Prozess ist in angemessener Zeit (max. 60 Tage) nach Berichtsdatum abzuschliessen.
- Keine Durchführung neuer Prüfungshandlungen oder Anpassung der Schlussfolgerungen.
- Redaktionelle Änderungen (z.B. Löschen überholter Dokumentation, Ordnen von Arbeitspapieren, Einfügen von Querverweisen) sind erlaubt.

# REGELUNG DOKUMENTATION IM SER

Die Anforderungen an die Prüfungsdokumentation sind unter **Absatz 7** im SER geregelt:

- Der Abschlussprüfer hat wichtige Sachverhalte über alle Phasen der Prüfung (insbesondere zur Planung und Durchführung) zu dokumentieren.
- Art und Umfang der Arbeitspapiere (Jahresakten) richten sich nach den konkreten Umständen.
- Relevante Korrespondenzen und Gesprächsprotokolle können ebenfalls Prüfungsnachweise darstellen.
- Unterzeichnete Vollständigkeitserklärung und Jahresrechnung sind Bestandteile der Jahresakten.

Ziel und Zweck der Dokumentation unterscheiden sich nicht von jenen der PS.

# REGELUNG DOKUMENTATION IM SER

Gemäss SER sind folgende Sachverhalte explizit zu dokumentieren:  
*(korrespondiert mit entsprechenden Erfordernissen gem. PS)*

- Überlegungen zur Unabhängigkeit *(PS 200)*
- Verständnis vom Unternehmen *(PS 315)*
- Wesentlichkeitsüberlegungen *(PS 320)*
- Ergebnisse von analytischen Prüfungshandlungen aus der Prüfungsplanung *(PS 315)*
- Inhärentes Risiko sowie der darauf basierende Prüfungsplan *(PS 315/330)*
- Prüfungsprogramm mit den einzelnen Prüfungshandlungen *(PS 300/330)*
- Fehlaussagen und ihre Behandlung *(PS 450)*
- Erlangte Prüfungsnachweise und deren Beurteilung *(PS 230/500)*

# SKALIERUNG DER DOKUMENTATION JE NACH GRÖSSE DER ZU PRÜFENDEN EINHEIT 1/5

- Keine Vorgaben oder uniforme Vorgehensweise für eine den Anforderungen der PS oder SER genügende Prüfungsdokumentation (→ prinzipienorientierte Standards).
- Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation hängen massgeblich von der Grösse und Komplexität der zu prüfenden Gesellschaft ab.
- Skalierbarkeit der Dokumentation hängt von der konsequenten Umsetzung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes ab.

PS und SER verpflichten nicht, dass

- nicht vorgenommene Prüfungshandlungen aufgrund irrelevanter Standards (z.B. PS 610 betr. Interner Revision) begründet werden müssen,
- die Einhaltung einer Anforderung durch sonstige Unterlagen explizit dokumentiert wird (bspw. ist eine unterzeichnete Auftragsbestätigung nicht weiter zu erläutern).

# SKALIERUNG DER DOKUMENTATION JE NACH GRÖSSE DER ZU PRÜFENDEN EINHEIT 2/5

PH 50 gibt Hinweise zur Prüfungsdokumentation und deren Verhältnismässigkeit (in erster Linie für kleinere, wenig komplexe Unternehmen). Indikatoren für kleinere Einheiten gemäss PH 50:

- *Konzentration von Eigentum und Management;*  
Dokumentation über die Eigentumsverhältnisse und die daraus resultierende Überwachungsstruktur der Einheit kann i.d.R. relativ knapp gehalten werden.
- *Nicht-komplexe Geschäftstätigkeit;*  
Konzentration auf diejenigen zentralen Aspekte, auf die sich der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss gestützt hat.
- *Einfache Rechnungslegungssysteme und IT;*  
Konzentration auf die wesentlichen Geschäftsprozesse und Systeme und die Risiken wesentlicher falscher Angaben, die sich aus der Ausgestaltung dieser Prozesse und Systeme ergeben, darstellen.
- *Wenige und informelle Kontrollen;*  
Konzentration auf Verständnis von den für die Abschlussprüfung relevanten Komponenten des IKS der Einheit und die für die Risikobeurteilung zentralen Aspekte.

# SKALIERUNG DER DOKUMENTATION JE NACH GRÖSSE DER ZU PRÜFENDEN EINHEIT 3/5

Weitere konkrete Beispiele für Erleichterungen gemäss PH 50:

- Nicht notwendig, dass alle berücksichtigten Sachverhalte, Überlegungen oder Ermessensausübungen dokumentiert werden.
- Keine Pflicht, nicht vorgenommene Prüfungshandlungen zu begründen oder die Einhaltung von Anforderungen explizit zu dokumentieren.
- Wenn gesamte Prüfungsarbeit von dem für den Auftrag Verantwortlichen durchgeführt wird sind keine Sachverhalte in Bezug auf Teambesprechungen oder die Überwachung der Auftragsabwicklung zu dokumentieren.
- Besteht Prüfungsteam aus erfahrenen Mitarbeitern, kann eine weniger detaillierte Dokumentation erforderlich sein, damit Mitarbeiter ein angemessenes Verständnis von der Einheit gewinnen können.

# SKALIERUNG DER DOKUMENTATION JE NACH GRÖSSE DER ZU PRÜFENDEN EINHEIT 4/5

Weitere konkrete Beispiele für Erleichterungen gemäss PH 50:

- Wenn hilfreich und effizient können Aspekte der Planung und Durchführung der Prüfung zusammen in einem einzigen Dokument (ggf. mit Querverweisen auf unterstützende Arbeitspapiere) aufgezeichnet werden.
- Es ist nicht erforderlich, überholte Entwürfe von Arbeitspapieren und Abschlüssen, Notizen über unvollständige oder vorläufige Überlegungen, frühere Kopien von Dokumenten, die aufgrund von Rechtschreib- oder sonstigen Fehlern korrigiert wurden, sowie Duplikate von bereits vorhandenen Arbeitspapieren in die Prüfungsdokumentation einzubeziehen.

# SKALIERUNG DER DOKUMENTATION JE NACH GRÖSSE DER ZU PRÜFENDEN EINHEIT 5/5

Parlamentarische Initiative Schneeberger verlangt mittels Gesetzesanpassungen im OR für die eingeschränkte Revision unter anderem eine «angemessene Reduktion der Dokumentation».

Vorstoss ist in Bezug auf die Dokumentation aus folgenden Gründen wenig sinnvoll:

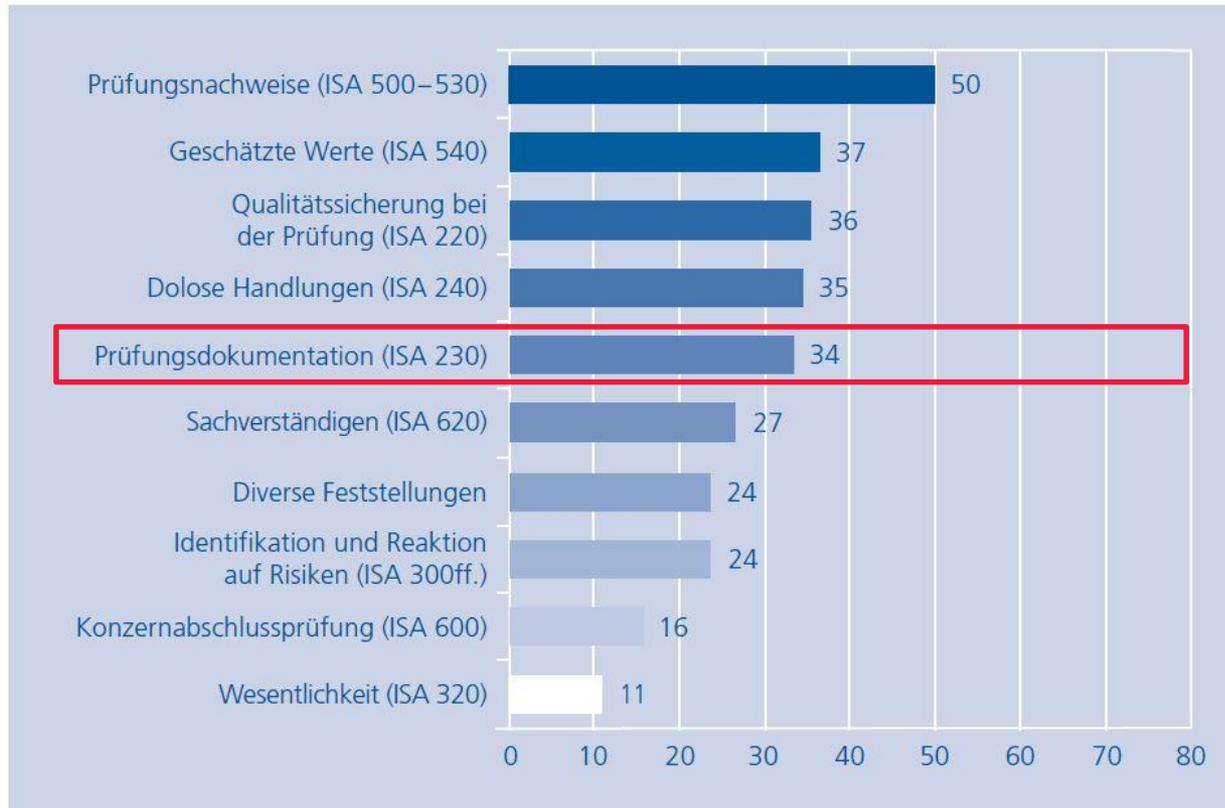
- Auslegungsspielraum hinsichtlich der Basis für eine «angemessene Reduktion», da keine verbindliche Vorgabe von SER zum Dokumentationsumfang besteht.
- SER besagt bereits, dass sich Art und Umfang der Arbeitspapiere (Jahresakten) nach den konkreten Umständen richten sollen.
- Verlangte Reduktion von Unabhängigkeit, Dokumentation und Haftung steht im Widerspruch zur ebenfalls von der Initiative geforderten Abnahmeempfehlung der Jahresrechnung bei der eingeschränkten Revision.

# FESTSTELLUNGEN DER RAB 1/2

- Die RAB hat im Tätigkeitsbericht 2013 ihre Feststellungen der Firm Reviews der Jahre 2008 bis 2013 analysiert.
- Bei der Auftragsdurchführung wurde Verbesserungspotential u.a. bei der Archivierung und der Aufbewahrung der Prüfungsdokumentation identifiziert.
- Sowohl bei kleineren wie auch den grossen Revisionsunternehmen wurden Mängel zur Prüfungsdokumentation (PS 230) aufgedeckt.
- Die Anzahl solcher Feststellungen war im Verlauf der Jahre klar abnehmend.
- Im Tätigkeitsbericht 2015 der RAB wird festgehalten, dass Arbeitspapiere zu Konzernabschlussprüfungen von Schweizer Holdings (v.a. bei Briefkastenfirmen) teilweise nicht in der Schweiz aufbewahrt werden.
- Nachvollziehbarkeit der Prüfung und Einhaltung der gesetzlichen Dokumentationsvorgaben sind in solchen Fällen nicht gegeben.

# FESTSTELLUNGEN DER RAB 2/2

Art und Anzahl der Feststellungen aus den File Reviews 2008–2013 bei den fünf grössten Revisionsgesellschaften (Total 294 Feststellungen).



RAB Tätigkeitsbericht 2013, Seite 18

# ELEKTRONISCHE ARBEITSPAPIERE UND ARCHIVIERUNG 1/5

- Art. 730c OR schreibt vor, dass Revisionsberichte und alle wesentlichen Unterlagen während mindestens 10 Jahren aufzubewahren sind. Falls die Dokumentation elektronisch erfolgt, müssen die Daten während der ganzen Aufbewahrungszeit wieder lesbar gemacht werden können.
- Vorgaben in den Prüfstandards:
  - Elektronische Arbeitspapiere: Die PS halten fest, dass die Prüfungsdokumentation physisch und/oder elektronisch geführt werden kann. SER enthält keine entsprechende Information.
  - Archivierung: Die PS äussern sich nebst eines Verweises auf die gesetzliche Aufbewahrungsdauer auch zur Archivierungsfrist und Veränderbarkeit der Daten. SER enthält lediglich einen Verweis auf die gesetzlichen Vorgaben gemäss OR (jedoch sind Vorgaben von QS 1 ebenfalls zu beachten).

# ELEKTRONISCHE ARBEITSPAPIERE UND ARCHIVIERUNG 2/5

- Das Führen elektronischer Arbeitspapiere sowie deren Archivierung erfordert eine entsprechend gut ausgebaute Datenverwaltung (wie bspw. Zugriffsschutz, Passwortverwaltung, Datensicherheit, Back-up Routinen, Vergabe von Editionsrechten, Überprüfungsprozesse, Änderungsmanagement).
- Ansonsten gelten für die elektronische Dokumentation grundsätzlich die selben Anforderungen wie bei einer Dokumentation in Papierform.
- Vorteile elektronischer Arbeitspapiere:
  - Leichte Lesbarkeit der Prüfnotizen / einfachere Suche nach Arbeitspapieren
  - Automatisierte Berechnungen (z.B. in Excel)
  - Verknüpfung mit Prüfsoftware (elektronische Referenzierung)
  - Dezentrale und zeitversetzte Bearbeitung durch Prüfteam
  - Wiederverwertbarkeit der Arbeitspapiere bei Folgeprüfungen (Rollforward)
  - Weniger oder kein Papier / Keine Archivräumlichkeiten (Papier-/Lagerkosten)
  - Einfachere und termingerechte Archivierung

# ELEKTRONISCHE ARBEITSPAPIERE UND ARCHIVIERUNG 3/5

Archivierung von Arbeitspapieren von ordentlichen Revisionen und Spezialprüfungen (PH 10/30):

- Gemäss PS 230 (mit Verweis auf QS 1) ist die Prüfungsakte innerhalb von 60 Tagen nach Berichtsdatum zu archivieren.
- Werden Änderungen bei bereits archivierten Prüfungsdokumentationen vorgenommen resp. nachträglich neue Unterlagen hinzugefügt, ist gemäss Vorgaben von PS 230 folgendes zu dokumentieren:
  - Spezifische Gründe für deren Vornahme und
  - wann und von wem diese vorgenommen und durchgesehen wurden.

# ELEKTRONISCHE ARBEITSPAPIERE UND ARCHIVIERUNG 4/5

Archivierung von Arbeitspapieren zur eingeschränkten Revision:

- Die RAB verlangte bereits bisher die Implementierung von Qualitätssicherungssystemen bei Revisionsgesellschaften, die neben eingeschränkten Revisionen noch ordentliche Revisionen oder Spezialprüfungen anbieten (zumindest QS 1).
- Revisionsgesellschaften, die ausschliesslich nach SER prüfen, haben ebenfalls ein Qualitätssicherungssystem einzuführen.
- EXPERTsuisse hat sich entschieden, das Qualitätssicherungssystem QS 1 auch für die eingeschränkte Revision vorzuschreiben.
- Demzufolge sind auch die Archivierungsvorschriften gemäss QS 1 zu befolgen (wie z.B. Einhaltung der 60-Tage Frist oder Aufzeichnung von nachträglichen Ergänzungen/Mutationen der Arbeitspapiere).

**Die Übergangsfrist wurde für Revisionsunternehmen, die nur eingeschränkte Revisionen durchführen, aufgrund der erforderlichen Gesetzesänderung in der RAV auf den 1. September 2017 verlängert**

# ELEKTRONISCHE ARBEITSPAPIERE UND ARCHIVIERUNG 5/5

## Physische Aufbewahrung:

- Unterzeichnete Dokumente (Auftragsbestätigungen Vollständigkeitserklärungen, Saldobestätigungen, usw.) sind im Original (d.h. physisch) aufzubewahren.
- Der Bundesgerichtsentscheid 9C\_634/2014 vom 31.08.2015 besagt, dass die Echtheit der Unterschrift mit eingescannten Dokumenten nicht erbracht werden kann.

## Eigentum und Einsichtsrecht:

- Vom Abschlussprüfer erstellte Dokumente (Arbeitspapiere) sind in dessen Eigentum und unterstehen dem Revisionsgeheimnis. Es besteht keine Pflicht, diese dem geprüften Unternehmen oder Dritten auszuhändigen.
- Ausnahmen: Herausgabe der Arbeitspapiere auf Verlangen der Aufsichtsbehörde (gem. RAG), Editionsspflicht im Zuge eines Zivilprozesses oder Einblick durch neuen Abschlussprüfers (→ Befreiung vom Revisionsgeheimnis erforderlich).

# Schlussbetrachtung

- Die Dokumentation ist und bleibt ein wichtiges Element in der Prüfung
- Dank IT sind die Möglichkeiten zur Verbesserung der Dokumentation gestiegen
- Dokumentation machen wir nicht nur wegen der RAB, sondern liegt im eigenen Interesse der Prüfungsgesellschaft
  
- Das Bundesgericht hat einer Prüfungsgesellschaft die Lizenz für fünf Jahre wegen Qualitätsmängeln entzogen (BG-Entscheid Nr. 2C-860/2015 vom 14.03.2016)
  - Das Bundesgericht bestätigt den Entzug der Zulassung als Revisionsexperte wegen sehr schweren Fehlern in der Prüfarbeit im Rahmen der Revision einer Vorsorgestiftung
    - Verstoss gegen die Vorgaben in Gesetz und Verordnung sowie im Berufsrecht
    - Fehlende Prüfstrategie
    - Ungenügende kritische Grundhaltung
    - u.a. aber auch keine oder mangelnde Dokumentation der Arbeiten

FRAGEN?

