

FACHLICHE VERLAUTBARUNGEN DER TREUHAND-KAMMER

Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

Im Artikel werden der Inhalt der fachlichen TK-Verlautbarungen und des Rahmenkonzepts vorgestellt und deren Bedeutung für die Tätigkeit der Berufsangehörigen erläutert.

1. EINLEITUNG

Die Schweizer Treuhand-Kammer (TK) hat mit Wirkung ab 15. Dezember 2013 den International Standard on Quality Control (ISQC) 1 [1] und die *Clarified International Standards on Auditing (clarified ISA)* des *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* in den Schweizer *Qualitätssicherungsstandard (QS)* 1 [2] bzw. die Schweizer *Prüfungsstandards (PS)* transformiert. Damit einhergehend hat die TK zwei weitere Verlautbarungen erlassen, die für die Erbringung von Dienstleistungen durch die Berufsangehörigen [3] nach den Vorgaben der PS von richtungweisender Bedeutung sind: *Fachliche Verlautbarungen der Treuhand-Kammer (fachliche TK-Verlautbarungen)* und *Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen der Treuhand-Kammer (Rahmenkonzept)*.

2. FACHLICHE VERLAUTBARUNGEN

2.1 Zielsetzung, Inhalt und Anwendungsbereich der fachlichen TK-Verlautbarungen. Die *fachlichen* TK-Verlautbarungen legen die Qualitätsanforderungen an die von Berufsangehörigen zu erbringenden *Dienstleistungen* fest und setzen den Rahmen für die technische Ausgestaltung der Dienstleistungen. Sie enthalten insbesondere grundlegende Ausführungen zu Art, Inhalt und Verbindlichkeit der unterschiedlichen Erscheinungsformen dieser Verlautbarungen.

Die *beruflichen* Verlautbarungen der TK bestehen primär aus den *Standes- und Berufsregeln* [4], den Richtlinien zur Unabhängigkeit [5] und den Richtlinien zur Weiterbildung [6]. Als Umsetzung des internationalen Kodexes [7] legen diese Verlautbarungen berufliche Verhaltensanforderungen fest,

die von den erfassten *Berufsangehörigen* selbst – Einzelpersonen und Unternehmen –, welche die Dienstleistungen erbringen, zu erfüllen sind. Auf die beruflichen Verlautbarungen wird nachfolgend nicht näher eingegangen.

Die fachlichen TK-Verlautbarungen umfassen Folgendes (vgl. *Abbildung 1*, Struktur der fachlichen Verlautbarungen der TK):

- a) Schweizer Qualitätssicherungsstandards (QS),
- b) Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen der Treuhand-Kammer,
- c) Schweizer Prüfungsstandards (PS), (mandatsbezogene Standards),
- d) Prüfungshinweise (PH),
- e) Standard zur Eingeschränkten Revision (SER).

TK und *Treuhand-Suisse* haben gemeinsam den *Standard zur Eingeschränkten Revision* (lit. e) erlassen, der Grundsätze und Erläuterungen zu den Pflichten des Berufsangehörigen enthält, die bei einer eingeschränkten Revision nach Art. 727 a ff. des *Obligationenrechts (OR)* zu beachten sind. Auf diesen Standard wird nachfolgend nicht eingegangen.

2.2 Anforderungen und Verbindlichkeit der fachlichen TK-Verlautbarungen.

QS und mandatsbezogene PS setzen Ziele und Anforderungen an die Tätigkeit von Revisionsunternehmen und Berufsangehörigen und sind immer dann zu beachten, wenn Dienstleistungen im Sinne der PS erbracht werden.

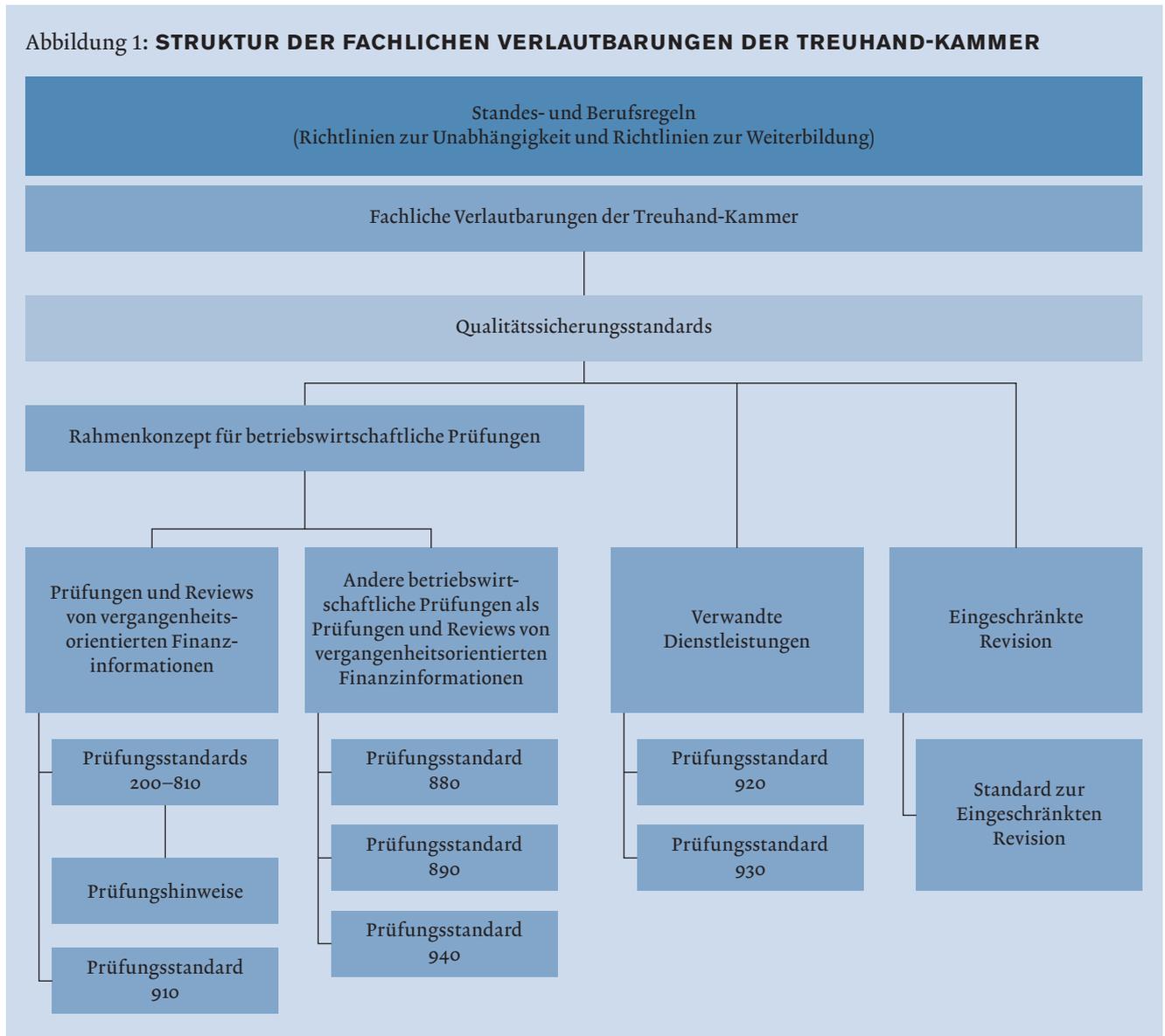
In jenen Schweizer Standards, die im Zuge des Clarity-Projekts materiell überarbeitet oder neu aufgelegt worden sind – dies gilt grundsätzlich für den QS 1 und die den *clarified ISA* entsprechenden PS [8] –, sind die verbindlichen *Anforderungen* jeweils unter entsprechender Überschrift aufgeführt. Ergänzend dazu finden sich *Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen*, die keine Anforderungen enthalten, sondern dem Berufsangehörigen vornehmlich als Orientierung bei der Auftrags erledigung dienen.

In PS 910, PS 920 und PS 930 [9], die im Zuge der Neuauflage der PS lediglich redaktionelle Anpassungen erfuhren, erscheinen die verbindlichen Anforderungen, wie bisher und analog zu den vormaligen entsprechenden ISA, weiterhin in



HANS MOSER, LIC. OEC.
PUBL., DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, DIRECTOR
PROFESSIONAL PRACTICE,
MITGLIED DER KOMMISSION
FÜR WIRTSCHAFTS-
PRÜFUNG DER TREUHAND-
KAMMER, KPMG AG,
ZÜRICH

Abbildung 1: STRUKTUR DER FACHLICHEN VERLAUTBARUNGEN DER TREUHAND-KAMMER



Fettdruck, während die ergänzenden Erläuterungen in Normalschrift gesetzt sind. Dasselbe gilt für PS 940 [10], der früher mit identischem Inhalt als PS 810 bestanden hatte. PS 290, PS 880 und PS 890 [11] weichen in ihrer Struktur diesbezüglich ab: Die Anforderungen, die der Berufsangehörige verbindlich zu beachten hat, sind entweder als Grundsätze, Pflichten o.ä. bezeichnet, an der ausdrücklichen Formulierung im Imperativ erkennbar oder können verschiedene dieser Formen aufweisen. Die Bestrebungen der zuständigen Organisationen gehen dahin, dass im Zuge des Erlasses von künftigen Standards diesbezüglich eine verstärkte Harmonisierung erreicht wird.

Damit sich Berufsangehörige bei der Berichterstattung über ihre Dienstleistungen auf die Einhaltung der Standards der TK berufen dürfen, haben sie sämtliche Standards einzuhalten, die für einen Auftrag massgeblich sind [12].

PH geben Auffassungen der TK bzw. ihrer Fachkommissionen wieder und dienen der Orientierung in besonderen Fachfragen, legen indessen keine Anforderungen und Pflichten fest.

2.3 Entstehung und Inkraftsetzung von fachlichen TK-Verlautbarungen. Die TK ist als Mitglied der *International Federation of Accountants (IFAC)* verpflichtet, sich nach Kräften für die Umsetzung deren fachlichen Verlautbarungen im Schweizer Berufsstand einzusetzen [13]. Der Erlass von Schweizer Standards (QS, PS) erfolgt allgemein wie bisher auf dem Wege einer vorgängigen öffentlichen Vernehmlassung. PH werden dagegen in der Regel von der TK ohne vorgängige Vernehmlassung in Kraft gesetzt.

QS, PS und PH werden je in deutscher und französischer Sprache als gleichwertige Verlautbarungen erlassen. Die deutsche Übersetzung des QS 1 und der clarified ISA erfolgte nach den Vorgaben der IFAC in Zusammenarbeit der deutschen und der österreichischen Berufsorganisation mit der TK [14]. Die Forderung nach einer in allen deutschsprachigen Ländern einheitlichen Übersetzung führte dazu, dass in den Standards Begriffe aufgenommen wurden, mit denen der schweizerische Berufsangehörige derzeit noch nicht allzu vertraut ist. Um dem Leser ein besseres Verständnis der verwendeten Begriffe zu ermöglichen, enthält die Textausgabe

eine gesonderte Aufstellung aller im englischen Original verwendeten Definitionen, ergänzt um den in der Übersetzung gebrauchten deutschen Begriff. Diese Aufstellung wird ergänzt durch eine Übersicht der Begriffe in alphabetischer Reihenfolge auf Deutsch ohne Definitionen, zusammen mit den entsprechenden englischen Begriffen.

Für die französische Übersetzung der zugrunde liegenden clarified ISA und des QS 1 nach den Vorgaben der IFAC waren die belgische und die französische Berufsorganisation [15] federführend. Die Arbeiten wurden in Abstimmung mit der franko-kanadischen und der luxemburgischen Berufsorganisation [16] und der TK ausgeführt. In der Folge wurden diese Standards mit besonderen schweizerischen Anforderungen und Erläuterungen, analog der deutschen Version, ergänzt. Auch die Definitionen und die entsprechenden französischen Begriffe sind enthalten.

3. VERLAUTBARUNGEN ZUR QUALITÄTSSICHERUNG

Derzeit einziger QS (s. 2.1 lit. a) ist der QS 1, der einer Übersetzung des entsprechenden Standards des IAASB mit einigen Ergänzungen um schweizerische Eigenheiten entspricht. QS gelten für alle Revisionsunternehmen, in denen Berufsangehörige tätig sind, bei deren Erbringung von Dienstleistungen nach den PS, also ungeachtet dessen, ob die Tätigkeit einer Abschlussprüfung oder z. B. vereinbarten Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen (PS 920) entspricht [17]. Die mandatsbezogenen Standards *verlangen* ihrerseits direkt oder mit Verweisen auf die fachlichen TK-Verlautbarungen im Vorspann, dass die Praxen den QS 1 einzuhalten haben [18].

Gemäss QS 1 hat die Praxis ein Qualitätssicherungssystem einzurichten und aufrechtzuhalten, um hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass sie und ihr Fachpersonal berufliche Standards sowie massgebende gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen einhalten und die von der Praxis oder von den Auftragsverantwortlichen erteilten Vermerke unter den gegebenen Umständen angemessen sind [19].

Nach den in QS 1 enthaltenen Anforderungen hat ein Unternehmen, das einschlägige Dienstleistungen erbringt, ein Qualitätssicherungssystem einzurichten und zu unterhalten, das Regelungen und Massnahmen zu jedem der folgenden Bestandteile beinhaltet [20]:

→ Führungsverantwortung für die Qualität; → Relevante berufliche Verhaltensanforderungen (vgl. Abschnitt 2.1); → Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen und Aufträgen; → Personalwesen; → Ausführung von Aufträgen; → Nachschau (Prozess, der sicherstellen soll, dass das Qualitätssicherungssystem angemessen ist und wirksam funktioniert).

Art und Umfang der Regelungen und Massnahmen, die von einer einzelnen Praxis zur Einhaltung des QS 1 entwickelt werden, hängen z. B. ab von der Grösse und den betrieblichen Eigenschaften der Praxis und davon, ob die Praxis Teil eines Netzwerks ist.

Die Übergangsfristen, wonach Kleinstpraxen, in denen nur eine zugelassene Fachperson aktiv ist und die nur eingeschränkte Revisionen durchführen, von der Pflicht zur

Qualitätssicherung befreit sind, wurden vom Bundesrat verlängert [21]. Demnach müssen solche Revisionsunternehmen ab dem 1. September 2016 einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüfungstätigkeit durch gleichrangige Berufsleute angeschlossen sein [22].

Darüber hinaus regelt ein kürzlich gefasster Beschluss des Vorstands der TK die Qualitätssicherung in allen Revisionsunternehmen, die keine ordentlichen, aber eingeschränkte Revisionen durchführen: Diese haben bis zum 1. September 2016 ein internes Qualitätssicherungssystem in Übereinstimmung mit QS 1 einzurichten [23]. Damit werden sämtliche Dienstleistungen erfasst, die nach den Vorgaben eines mandatsbezogenen Standards erbracht werden.

4. RAHMENKONZEPT DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN PRÜFUNGEN [24]

4.1 Einleitung. Das Rahmenkonzept beschreibt die Zielsetzungen, Anforderungen, Merkmale und Bestandteile einer betriebswirtschaftlichen Prüfung (gemäss IAASB «Assurance Engagement»)[25] und identifiziert Mandate, für die die einschlägigen PS anwendbar sind. Es führt keine Standards ein und enthält keine verfahrensmässigen Anforderungen für die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen. Die massgeblichen Anforderungen und die Erläuterungen der verschiedenen Ausgestaltungen von betriebswirtschaftlichen Prüfungen sind in den jeweils anzuwendenden Standards enthalten.

Das Rahmenkonzept entspricht der Übersetzung des aktuellen *International Framework for Assurance Engagements (IFAE)* [26], das ursprünglich vom IAASB mit Wirkung ab 1. Januar 2005 erlassen wurde und seither nur marginale Änderungen erfahren hat. Auf der Grundlage einer Vereinbarung mit der IFAC wurden von der TK die deutsche und die französische Übersetzung des IFAE im Alleingang erstellt [27].

4.2 Definition und Zielsetzung einer betriebswirtschaftlichen Prüfung. Eine betriebswirtschaftliche Prüfung ist ein Auftrag, als dessen Resultat der Berufsangehörige zuhanden von vorgesehenen Nutzern eine positiv oder negativ formulierte Schlussfolgerung aus dem Ergebnis einer anhand von bestimmten Kriterien vorgenommenen Beurteilung oder Messung eines Sachverhalts abgibt. Zentrales gemeinsames Merkmal aller betriebswirtschaftlichen Prüfungen ist die Anwendung von professionellem Ermessen (professional judgment) vonseiten des Berufsangehörigen. Dessen Schlussfolgerung hat zum Ziel, das Mass an Vertrauen ihrer Nutzer zu erhöhen [28]. Die vorgesehenen Nutzer sind nicht identisch mit den Personen, die für die Darstellung des Sachverhalts verantwortlich sind. Zu den betriebswirtschaftlichen Prüfungen gehören, neben Abschlussprüfungen und Reviews, Prüfungsaufträge, denen als Sachverhalt keine vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zugrunde liegen.

Bei manchen betriebswirtschaftlichen Prüfungen wird die Beurteilung der Sachverhaltsinformationen durch die verantwortliche Person vorgenommen, und die Sachverhaltsinformationen werden den vorgesehenen Nutzern in Form

einer Aussage der verantwortlichen Person verfügbar gemacht (aussagegestützte Aufträge). In anderen Fällen nimmt der Berufsangehörige direkt die Beurteilung des Sachverhalts vor, und die Sachverhaltsinformationen sind dann Teil des Prüfungsberichts (direkte Berichterstattungsaufträge).

Der Berufsangehörige darf zwei Arten von betriebswirtschaftlichen Prüfungen durchführen: Die eine führt zu hinreichender Sicherheit (Schlussfolgerung mit positiver Zusicherung), die andere zu begrenzter Sicherheit (Schlussfolgerung mit negativer Zusicherung).

Die Abschlussprüfung ist die weitaus häufigste Ausprägung einer betriebswirtschaftlichen Prüfung. Manche PS, die auf die Durchführung einer Abschlussprüfung ausgelegt sind, enthalten Anforderungen sowie Anwendungshinweise und Erläuterungen, die sinngemäss auf andere Arten von betriebswirtschaftlichen Prüfungen übertragbar sind.

4.3 Allgemeines und Struktur der Standards für betriebswirtschaftliche Prüfungen. In der Ausgabe 2010 der Schweizer PS war noch PS 120 [29] enthalten. Dieser hatte der Umsetzung des vormaligen ISA 120 [30] entsprochen, der im Zuge der Strukturänderung der Verlautbarungen des IAASB mit Wirkung 1. Januar 2005 notwendigerweise zu ersetzen war.

In der neuen Struktur des IAASB sind die folgenden Standards auf betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des Rahmenkonzepts ausgerichtet:

→ International Standards on Auditing (ISA) 100–999; → International Standards on Review Engagements (ISRE) 2000–2699; → International Standards on Assurance Engagements (ISAE) 3000–3699.

Allen PS sind derzeit Nummern der Reihe 200 bis 999 zugewiesen; davon entsprechen Standards für betriebswirtschaftliche Prüfungen:

→ PS für Abschlussprüfungen und Reviews von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen (PS 200–810, PS 910);
→ PS für andere betriebswirtschaftliche Prüfungen (PS 880, PS 890, PS 940) [31].

Die übrigen IAASB-Standards, die International Standards on Related Services (ISRS) 4000–4699, sind *nicht* den Standards für betriebswirtschaftliche Prüfungen zuzuordnen, da der Berufsangehörige bei Aufträgen nach diesen Standards *keine* (positiv oder negativ formulierte) *Schlussfolgerung* an vorgesehene Nutzer abgibt. Den beiden derzeitigen IAASB-Standards in dieser Reihe [32] entsprechen PS 920 und PS 930, die verwandte Dienstleistungen – ohne Vermittlung einer Zusicherung – zum Gegenstand haben [33].

4.4 Dienstleistungen ausserhalb von den Schweizer Prüfungsstandards. Nicht alle von den Berufsangehörigen erbrachten Dienstleistungen sind betriebswirtschaftliche Prüfungen nach der oben erwähnten Definition oder verwandte Dienstleistungen. Zu diesen Ausnahmen gehören insbesondere Aufträge im Bereich der *Unternehmensberatung*. Im Unterschied zu betriebswirtschaftlichen Prüfungen, bei denen *Dritte*, nicht zugleich für die Sachverhaltsinformationen ver-

antwortliche Personen, als die *beabsichtigten Nutzer* im Vordergrund stehen, ist bei Beratungsaufträgen die Leistung generell nur von den *Kunden* zu verwenden und zu nutzen [34].

4.5 Bestandteile einer betriebswirtschaftlichen Prüfung. Ein Auftrag für eine betriebswirtschaftliche Prüfung weist typischerweise die nachfolgend summarisch beschriebenen Bestandteile auf [35]:

4.5.1 Drei-Parteien-Beziehung. Betriebswirtschaftliche Prüfungen erfordern drei voneinander verschiedene Parteien: einen Berufsangehörigen, eine für den Sachverhalt bzw. die zu prüfenden Informationen zum Sachverhalt verantwortliche Person und vorgesehene Nutzer. Die Beziehungen zwischen der verantwortlichen Person und den vorgesehenen Nutzern müssen im Kontext des Auftrags gesehen werden und können im Einzelfall von üblichen Konstellationen abweichen.

Der Berufsangehörige und die verantwortliche Person können vereinbaren, die Grundsätze des Rahmenkonzepts auf einen Auftrag anzuwenden, wenn es keine anderen vorgesehenen Nutzer als die verantwortliche Person gibt, jedoch sämtliche übrigen Anforderungen der PS erfüllt sind. In solchen Fällen wird die Verwendung des Berichts des Berufsangehörigen auf die verantwortliche Person beschränkt [36].

4.5.2 Angemessener Sachverhalt. Sachverhalt (gemäss IAASB «subject matter») wie auch Sachverhaltsinformationen («subject matter information») werden oftmals vereinfachend als Prüfungsgegenstand bezeichnet. Sachverhaltsinformationen sind das Ergebnis der anhand von festgelegten Kriterien vorgenommenen Messung oder Beurteilung eines Sachverhalts, über das sich der Berufsangehörige ausreichende geeignete Nachweise verschafft, die eine angemessene Grundlage für seine Schlussfolgerung ergeben.

Zur Verdeutlichung dient *Abbildung 2*.

4.5.3 Geeignete Kriterien. Kriterien sind die Richtgrössen, mit denen der Sachverhalt beurteilt oder gemessen wird, und dienen auch dessen Darstellung und der Offenlegung. Solche können bspw. von externen autorisierten Institutionen als formale Kriterien (z. B. nationales Rechnungslegungsrecht, IFRS) erlassen werden oder aber weniger formal als ein von einem Unternehmen intern vereinbartes Leistungsziel (z. B. Anzahl Kontakte des Aussendienstes mit neuen Kunden und daraus resultierende Aufträge in einer Periode) erscheinen.

Geeignete Kriterien sind eine Voraussetzung dafür, dass ein Sachverhalt auf objektive Weise schlüssig beurteilt oder gemessen werden kann und hiermit individuelle Interpretationen und Missverständnisse minimiert werden. Merkmale geeigneter Kriterien sind Relevanz, Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Neutralität, Verständlichkeit.

Kriterien müssen den vorgesehenen Nutzern verfügbar oder zugänglich sein. Handelt es sich um allgemein verfügbare Kriterien, die einem allgemeinen Zweck dienen, kann eine Prüfung in einen Bericht für einen allgemeinen Zweck münden und einen grossen Kreis von vorgesehenen Nutzern

Abbildung 2: **PRÜFUNGSGEGENSTAND**

Sachverhalt	Sachverhaltsinformationen
Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (vergangenheits- oder zukunftsorientiert)	Finanzaufstellungen (Erfassung, Bewertung, Darstellung, Offenlegung von einzelnen Aussagen), z. B. Jahresrechnung, auch deren einzelne Elemente, einzelne Konten, Planrechnung
Systeme und Abläufe (z. B. Internes Kontrollsystem, IT)	Aussage über Wirksamkeit
Nicht-finanzielle Leistung	Schlüsselgrößen zu Effizienz und Wirksamkeit
Physische Eigenschaften (z. B. Kapazität einer Anlage)	Dokument mit Spezifikationen
Verhalten (Corporate Governance)	Aussage zu Einhaltung oder Wirksamkeit

ansprechen. Andernfalls ist die Verwendung des Prüfungsberichts auf die bestimmten Nutzer oder den bestimmten Zweck zu beschränken.

4.5.4 Ausreichende geeignete Nachweise. Der Berufsangehörige hat sich ausreichende geeignete Nachweise zu verschaffen, die ihm erlauben, zu beurteilen, ob die Sachverhaltsinformationen frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind.

Dabei geht er mit einer *kritischen Grundhaltung* und im Bewusstsein vor, dass Umstände herrschen können, die zu wesentlich falschen Darstellungen von Sachverhaltsinformationen führen. Er richtet Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen darauf aus, die Stichhaltigkeit von Nachweisen zu beurteilen, beeinträchtigende Umstände und Verdachtsmomente zu erkennen, bei Schlussfolgerungen unzulässige Verallgemeinerungen sowie falsche Annah-

men bei der Beurteilung der daraus anfallenden Ergebnisse zu vermeiden.

Umfang (*Quantität*) und Eignung (*Qualität*) der Nachweise sind gleichermaßen von Bedeutung; sie können in einer gewissen Wechselbeziehung stehen (je höher die Qualität, desto geringer kann evtl. der Umfang sein). Generell dürften weniger objektive Nachweise zu erwarten sein, wenn Informationen zum Sachverhalt zukunfts- anstatt vergangenheitsorientiert sind. Der Berufsangehörige soll das Erlangen von ausreichenden geeigneten Nachweisen optimieren, indem er verlässliche Nachweise identifiziert und dabei auf das Verhältnis zwischen den Kosten des Gewinnens von Nachweisen und dem Nutzen der gewonnenen Informationen achtet. Wird der Umfang der Arbeiten des Berufsangehörigen beschränkt – Umstände behindern den Berufsangehörigen beim Erlangen von Nachweisen oder verantwortliche oder auftraggebende Person legt dem Berufsangehörigen eine Beschränkung auf –, so ist eine uneingeschränkte Schlussfolgerung nicht angemessen.

Die Festlegung der Prüfungshandlungen zum Erlangen von Nachweisen geschieht unter Einbezug der *Wesentlichkeit* im Kontext der quantitativen und qualitativen Faktoren (bspw. relatives Ausmass, Art und Umfang der Wirkung dieser Faktoren auf die Beurteilung oder Messung des Sachverhalts, Interessen der vorgesehenen Nutzer). Zu diesem Zweck hat sich der Berufsangehörige ein Bild zu machen, welche Faktoren die Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer beeinflussen. Die Beurteilung der Wesentlichkeit und die relative Bedeutung von quantitativen und qualitativen Faktoren verlangen ein hohes Mass an professionellem Ermessen.

Das *Risiko einer betriebswirtschaftlichen Prüfung* besteht darin, dass der Berufsangehörige eine den Umständen nicht entsprechende Schlussfolgerung abgibt, wenn die Sachverhaltsinformationen wesentliche falsche Darstellungen enthalten. Bei einem *Auftrag zur Erlangung hinreichender Sicherheit* mindert der Berufsangehörige das Risiko der betriebswirtschaftlichen Prüfung – unter Beachtung der Umstände des Auftrags – auf ein vertretbar niedriges Mass, das ihm in der Folge erlaubt, eine positiv formulierte Schlussfolgerung abzugeben. Bei einem *Auftrag zur Erlangung begrenzter Sicherheit* ist das Mass des Prüfungsrisikos aufgrund von Unterschieden in Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen höher. Immerhin ist bei einem solchen Auftrag die Kombination von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen zumindest soweit ausreichend, dass der Berufsangehörige ein hinreichendes Mass an Sicherheit als Grundlage für eine negativ formulierte Schlussfolgerung gewinnt.

Das Risiko einer betriebswirtschaftlichen Prüfung kann allgemein durch folgende Komponenten dargestellt werden: → *Risiko wesentlich falscher Darstellung* in den Sachverhaltsinformationen, bestehend aus dem *inhärenten Risiko* (Empfindlichkeit der Sachverhaltsinformationen auf eine wesentliche falsche Darstellung, unter der Annahme, dass keine zugehörigen Kontrollen bestehen) und dem *Kontrollrisiko* (wesentliche falsche Darstellung wird nicht durch das *interne Kontrollsystem (IKS)* verhindert oder aufgedeckt und korrigiert); → *Aufdeckungsrisiko* (der Berufsangehörige deckt eine wesentliche falsche Darstellung nicht auf).

Art, zeitliche Einteilung und Umfang von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen variieren mit den Prüfungsaufträgen. «*Hinreichende Sicherheit*» ist ein Konzept, wonach der Berufsangehörige ausreichende geeignete Nachweise erlangen muss, aufgrund deren er als Schlussfolgerung eine positiv formulierte Zusicherung über die Sachverhaltsinformationen als Ganzes abgeben kann. Dieses Ziel erreicht der Berufsangehörige durch:

→ Gewinnen eines Verständnisses von den Sachverhaltsinformationen und den Umständen des Auftrags; → eine Risikobeurteilung (basierend auf dem ersten Punkt), dass die Sachverhaltsinformationen wesentliche falsche Darstellungen enthalten können; → eine Reaktion auf beurteilte Risiken und Festlegen von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von weiteren Prüfungshandlungen; → Durchführen von weiteren Prüfungshandlungen nach Massgabe der identifizierten Risiken (Einsichtnahme, Beobachtung, Bestätigung, Nachrechnen, Nachvollzug, analytische Prüfungen, Befragung, aussagebezogene Prüfungshandlungen und ggf. Prüfungen der Wirksamkeit der Kontrollen); → Beurteilen von erlangten Nachweisen auf deren ausreichenden Umfang und Eignung.

Hinreichende Sicherheit ist geringer als absolute Sicherheit, die bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen als Folge von limitierenden Faktoren wie den folgenden mit vertretbaren Kosten kaum je erreichbar ist: Anwendung von Stichprobenverfahren, inhärente Grenzen des IKS, Nachweise vielfacher überzeugend als beweiskräftig, Anwendung von pflichtgemäsem Ermessen.

4.5.5 Schriftlicher Prüfungsbericht. Der Berufsangehörige erstattet einen Bericht mit einer Schlussfolgerung, die die erlangte Sicherheit über die Sachverhaltsinformationen vermittelt.

Bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung von hinreichender Sicherheit wird die Schlussfolgerung im Prüfungsbericht, nach Vorliegen von ausreichenden geeigneten Nachweisen, die das Risiko auf ein vertretbar niedriges Mass vermindern, bspw. wie folgt in positiver Form ausgedrückt: «*Nach unserer Beurteilung ist das interne Kontrollsystem – gestützt auf die ABC-Kriterien – in allen wesentlichen Belangen wirksam.*» Im Bericht werden ferner die Prüfungshandlungen, die auf die Umstände des Auftrags und die Merkmale des Sachverhalts ausgerichtet worden sind, beschrieben.

Bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung von begrenzter Sicherheit wird die Schlussfolgerung bspw. wie folgt in negativer Form ausgedrückt: «*Auf der Grundlage von unseren in diesem Bericht beschriebenen Arbeiten sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass das interne Kontrollsystem – gestützt auf die ABC-Kriterien – nicht in allen wesentlichen Belangen wirksam ist.*» Diese Formulierung vermittelt ein Mass von «*begrenzter Sicherheit*», die – unter Berücksichtigung der Merkmale des Sachverhalts und anderer Umstände des Auftrags, die im Bericht beschrieben sind – proportional zum Mass an Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen ist.

Wenn besondere Umstände vorliegen, deren Auswirkung nach Ansicht des Berufsangehörigen bedeutsam ist oder sein kann, zieht der Berufsangehörige weder bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung von hinreichender Sicherheit noch einer solchen zur Erlangung von begrenzter Sicherheit eine uneingeschränkte Schlussfolgerung in Betracht. Diese Umstände und deren Auswirkung auf die Schlussfolgerung können sein:

→ Beschränkung des Arbeitsumfangs des Berufsangehörigen: Einschränkung oder Nichtabgabe Schlussfolgerung; evtl. Niederlegung des Auftrags; → Schlussfolgerung des Berufsangehörigen nimmt Bezug auf Aussage der verantwortlichen Person, und diese Aussage ist nicht in allen wesentlichen Belangen sachgerecht: Einschränkung oder Nichtabgabe Schlussfolgerung; → Schlussfolgerung des Berufsangehörigen nimmt direkt Bezug auf Sachverhalt und Kriterien, und die Sachverhaltsinformationen enthalten wesentliche falsche Darstellungen: Einschränkung oder Nichtabgabe einer Schlussfolgerung; → Nach Auftragsannahme wird festgestellt, dass Kriterien ungeeignet sind oder Sachverhalt nicht angemessen ist; → potenzielle Irreführung der vorgesehenen Nutzer: Einschränkung oder Versagung einer Schlussfolgerung; → in den anderen Fällen: Einschränkung oder Nichtabgabe einer Schlussfolgerung.

In einigen Fällen ist die Niederlegung des Auftrags in Betracht zu ziehen.

5. PRÜFUNGSSTANDARDS

Die mandatsbezogenen PS enthalten Vorgaben und ergänzende Hinweise, die bei der Erbringung jeglicher Dienstleistungen nach den PS (Abschlussprüfungen, Reviews [prüferische Durchsicht], Prüfung anderer vergangenheitsorientierter Finanzinformationen, andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, verwandte Dienstleistungen) zu beachten sind.

5.1 Schweizer Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung. Die PS, welche die Prüfung eines Abschlusses (z. B. Jahres-, Konzernrechnung) zum Gegenstand haben, entsprechen im Wesentlichen den clarified ISA, ergänzt um derzeit zwei PS [37], welche sich auf besondere Anliegen der Abschlussprüfung nach Massgabe des schweizerischen Rechts beziehen.

Ein Abschluss ist eine strukturierte Darstellung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen unter Einschluss der damit zusammenhängenden Angaben, mit der beabsichtigt wird, in Übereinstimmung mit einem Regelwerk der Rechnungslegung über die wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen einer Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt oder deren Veränderungen für einen bestimmten Zeitraum zu kommunizieren. Die damit zusammenhängenden Angaben enthalten in der Regel eine Zusammenfassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden und andere erläuternde Informationen. Der Begriff «Abschluss» bezieht sich normalerweise auf einen vollständigen Abschluss, so wie durch die Anforderungen des massgebenden Regelwerks der Rechnungslegung festgelegt, kann jedoch auch eine einzelne Finanzaufstellung betreffen [38].

Regelwerke der Rechnungslegung können verschiedenartige Bedürfnisse erfüllen:

a) die gemeinsamen Finanzinformationsbedürfnisse eines breiten Spektrums von Nutzern: in diesem Fall handelt es sich um einen «Abschluss für allgemeine Zwecke»; hierzu gehören Regelwerke, die in öffentlichen, anerkannten und transparenten Verfahren festgelegt werden (meistens in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften als massgebliches Regelwerk bezeichnet); die Berichterstattung des Abschlussprüfers erfolgt nach den in PS 700 (PS 701 für die ordentliche Revision) beschriebenen Grundsätzen [39].

b) die Finanzinformationsbedürfnisse bestimmter Nutzer: Hier handelt es sich um einen «Abschluss für einen speziellen Zweck»; hierzu gehören Regelwerke, die nur einem begrenzten Kreis bekannt oder zugänglich sind bzw. nur für diesen verbindlich sind; die Berichterstattung erfolgt nach den in PS 800 beschriebenen Grundsätzen [40].

Die Abschlussprüfung hat nach Massgabe der einschlägigen PS zu erfolgen, ungeachtet der Tatsache, ob der Abschlussprüfer in Organstellung tätig oder vertragsrechtlich beauftragt wird. Oftmals wird in den Bestätigungsvermerken verdeutlicht, in welcher dieser Stellungen der Prüfer tätig war.

Hat der Abschlussprüfer im Sinne von PS 805 [41] einzelne Elemente von Finanzinformationen, die keinen Abschluss darstellen, zu prüfen und dazu einen gesonderten Bericht zu erstatten, so sind solche Aufträge immer auch unter Beachtung der übrigen relevanten PS auszuführen. Auch in solchen Verhältnissen kann das jeweils massgebliche Regelwerk der Rechnungslegung entweder allgemeine Zwecke (vgl. PS 700) oder aber einen speziellen Zweck (vgl. PS 800) verfolgen.

5.2 Schweizer Prüfungsstandards für andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und für verwandte Dienstleistungen. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen umfassen Aufträge, bei denen der Berufsangehörige weder eine (Abschluss-)Prüfung noch eine Review vergangenheitsorientierter Finanzinformationen durchführt, dennoch aber eine

positiv oder negativ formulierte Schlussfolgerung zuhanden von vorgesehenen Nutzern abgibt. Zum einen können dies die seit Längerem in einem besonderen PS geregelten Prüfungen von zukunftsorientierten Finanzinformationen sein (vgl. PS 940, vormals PS 810). Zum anderen sind hierunter Aufträge zu verstehen, die keine oder nur teilweise eine Prüfung von Finanzinformationen – ob vergangenheits- oder zukunftsorientierte – umfassen. Die zu prüfenden Sachverhaltsinformationen können in solchen Fällen bspw. die Einhaltung von Prozessen (z. B. PS 890) oder andere Compliance-Aspekte (z. B. PS 880) sein.

In PS 805.A4 wird ausgeführt, dass ein Prüfungsauftrag zur Erlangung von hinreichender Sicherheit mit Ausnahme einer Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen in Übereinstimmung mit dem ISAE 3000 [42] durchgeführt werden kann. Grundlage für diesen ISAE 3000 war ursprünglich der ISAE 100 [43], der 2004 vorerst neu nummeriert und dann im Folgejahr ausser Kraft gesetzt und durch einen neuen ISAE 3000 ersetzt wurde. Bei der Transformation der ISA (Stand 30. Juni 2003) in die Schweizer PS (Ausgabe 2004) [44] wurde der ISAE 100 nicht in die Schweizer Standards aufgenommen; auch ISAE 3000 wurde bislang nicht übernommen. Im deutschsprachigen Raum existiert bis heute keine offizielle Übersetzung dieses Standards, der im angelsächsischen Raum für andere Prüfungsaufträge als Abschlussprüfungen und Reviews eine enorme Bedeutung hat. Obschon in den Schweizer PS kein Äquivalent besteht, werden in zunehmendem Masse betriebswirtschaftliche Prüfungen auf der Grundlage von ISAE 3000 durchgeführt, wie zum Beispiel die Prüfung der Wirksamkeit des IKS, Prüfungen im Bereich des Risikomanagements oder die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattungen. Die wachsende Bedeutung solcher Prüfungen ist auch daran erkennbar, dass in der Reihe der ISAE 3000–3699 mehrere neue IAASB-Standards für spezielle Sachverhalte erlassen wurden.

Die *verwandten Dienstleistungen* sind nicht den betriebswirtschaftlichen Prüfungen zuzuordnen (vgl. Abschnitt 4.3): der Berufsangehörige gibt keine Schlussfolgerung an vorgesehene Nutzer ab. Diese Dienstleistungen werden in PS 920 und PS 930 geregelt.

6. PRÜFUNGSHINWEISE

Fachgremien der TK erläutern in PH ihre Auffassung zu einzelnen Prüfungsfragen, meist in Ergänzung zu den PS. PH geben damit eine Orientierung für die Berufsangehörigen. PH haben nicht denselben Grad der Verbindlichkeit wie PS; dennoch wird ihre Anwendung empfohlen.

6.1 Überführung bisheriger Verlautbarungen in Prüfungshinweise. Die beiden bestehenden *Empfehlungen zur Prüfung (PE)* werden in nächster Zeit in die neue Struktur überführt und dabei nach Bedarf überarbeitet (vgl. *Abbildung 3*).

6.2 Neue Prüfungshinweise. Die TK hat im vergangenen Jahr Arbeitsgruppen eingesetzt, die Prüfungshinweise (teilweise als Ersatz für andere Verlautbarungen) zur Prüfung in gewissen Branchen, von kleinen und mittelgrossen Unter-

Abbildung 3: **EMPFEHLUNG ZUR PRÜFUNG**

Überschrift/Sachgebiet	Bezeichnung alt
Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung	Empfehlung zur Prüfung (PE) 1 (2006)
Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG)	Empfehlung zur Prüfung (PE) 800-1, Version 2.0 (2006)

Abbildung 4: **NEUE PRÜFUNGSHINWEISE**

Überschrift/Sachgebiet	Ersatz für
Prüfung und Berichterstattung des Prüfers einer Personalvorsorgeeinrichtung	Anleitung zur Prüfung (PA) 1 (2006) «Bericht des Abschlussprüfers einer Vorsorgeeinrichtung»
Prüfung von AHV-Ausgleichskassen	Fachbehelf für die Revision der AHV-Ausgleichskassen (2004)
Prüfung im Öffentlichen Sektor	Neu
Besonderheiten bei der Prüfung kleiner und mittelgrosser Unternehmen	Neu
Berichterstattung zur Prüfung von besonderen Vorgängen	Neu

nehmen und zur Berichterstattung bei besonderen Vorgängen erarbeitet werden (vgl. *Abbildung 4*).

6.3 Nicht weitergeführte fachliche Verlautbarungen. Einige fachliche Verlautbarungen der TK werden nicht weitergeführt bzw. sind ausser Kraft gesetzt worden (vgl. *Abbildung 5*).

7. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Transformation des ISQC 1 und der clarified ISA in die entsprechenden Schweizer Standards kann für einige Revisionsunternehmen Handlungsbedarf auslösen. Im Vordergrund steht die Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems nach QS 1, das in manchen Belangen die Organisation von Revisionsunternehmen betreffen kann. In Verbindung mit den im Vergleich zu den bisherigen PS geänderten Anforderungen wird sich überdies die Ausgestaltung der Prozesse von der Planung bis zur Berichterstattung bei Abschlussprüfungen – ordentliche Revisionen und andere Prüfungen nach den Vorgaben der PS – in einigen Aspekten verändern.

Bald zehn Jahre nach der Einführung der PS 2004 können diese umfassenden Neuerungen in Abhängigkeit des derzeitigen Stands der Revisionsunternehmen eine Herausfor-

Abbildung 5: NICHT WEITERGEFÜHRTE FACHLICHE VERLAUTBARUNGEN

Überschrift/Sachgebiet	Bezeichnung	Status
Rangrücktritt	FM Nr. 7	Aufnahme in HWP Bd. 1, Teil VI, Kap. 7.4.3, Änderung vom 14.11.2011; Fachmitteilung (FM) 7 ausser Kraft gesetzt (2011)
Unternehmensbewertung – Richtlinien und Grundsätze für die Bewertenden	FM Nr. 11	Ersetzt durch «Unternehmensbewertung Richtlinien und Grundsätze für die Bewertenden» (2008)
Zweitmeinungen (Second Opinions)	FM Nr. 14	Verhaltensregeln in Standes- und Berufsregeln 2007 aufgenommen; FM 14 ausser Kraft gesetzt (2012)
Prüfung von Ausfallrisiken von Immobilienkrediten bei Unternehmen, die dem Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen unterstellt sind	Richtlinie zur Abschlussprüfung (RzA) Nr. 3	RzA Nr. 3 ersatzlos ausser Kraft gesetzt (2012)

derung darstellen. Die TK ist sich dieser Problematik bewusst und bietet aktive Unterstützung an. Seit geraumer Zeit läuft im «Schweizer Treuhänder» eine Beitragsserie, in der die wesentlichen neuen Standards präsentiert und erläutert werden. Im laufenden Jahr werden schwerpunktmässig Veranstaltungen angeboten, die die Berufsangehörigen in der PS-Einführung tatkräftig unterstützen sollen [45].

Der Weg zum Erfolg in der Umsetzung von QS 1 und den neuen PS liegt, wie gewohnt in ambitionierten Projekten, in ers-

ter Linie aber darin, dass sich die Berufsangehörigen aktiv mit den Standards befassen. Dazu gehört vorab ein eingehenderes Studium besonders jener Standards, die gegenüber den bisherigen mit bedeutsamen Neuerungen aufwarten. Darauf aufbauend und mithilfe von spezifischen Materialien, die für die praktische Umsetzung der neuen PS für Abschlussprüfungen bei KMU von der TK angeboten werden, dürften optimale Voraussetzungen geschaffen sein. ■

Anmerkungen: 1) ISQC 1 «Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements». 2) QS 1 «Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen». 3) Standes- und Berufsregeln der Treuhand-Kammer, Ausgabe 2007, S. 3: «Die vom Geltungsbe- reich der Standes- und Berufsregeln erfassten Per- sonen und Unternehmen werden nachstehend «Berufsangehörige» genannt.» 4) Treuhand-Kam- mer, Standes- und Berufsregeln, Ausgabe 2007. 5) Treuhand-Kammer, Richtlinien zur Unabhän- gigkeit, 2007, Fassung 6. Dezember 2010. 6) Treu- hand-Kammer, Richtlinien zur Weiterbildung, Fas- sung 28. August 2012. 7) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code of Ethics). 8) PS mit den Nummern 200 bis 810, ausser PS 290 «Pflichten der Revisionsstelle bei Kapital- verlust und Überschuldung». 9) PS 910 «Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen»; PS 920 «Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Fi- nanzinformationen»; PS 930 «Erstellung von Fi- nanzinformationen (Compilation)». 10) PS 940 «Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformatio- nen», vormalig PS 810 mit derselben Überschrift. 11) PS 880 «Prüfung von öffentlichen Kaufangebo- ten»; PS 890 «Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems». 12) Fachliche TK-Verlautbarun- gen Textziffer 26. 13) International Federation of Accountants (IFAC), Statements of Membership Obligations (SMO) 1–7 (Revised), November 2012. 14) International Standards on Auditing (ISAs) IDW-Textausgabe Englisch-Deutsch, von der IFAC und der EU-Kommission genehmigte Übersetzung

des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. in Kooperation mit dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer und der Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprü- fer und Steuerexperten, IDW-Verlag, Düsseldorf 2011. Diese Textausgabe ist die einzige offizielle deutsche Übersetzung des ISQC 1 und der ISA. 15) Belgien: Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), Frankreich: Compagnie Nationale des Com- missaires aux Comptes (CNCC). 16) Kanada: Insti- tut Canadien des Comptables Agréés, Luxemburg: Institut des Réviseurs d'Entreprises. 17) Fachliche Verlautbarungen der Treuhand-Kammer, Textzif- fer 7. 18) PS 220, Textziffer 2, für Abschlussprüfun- gen; PS 880 bis PS 940, Vorspann. 19) QS 1, Textzif- fer 11. 20) QS 1, Textziffer 16. 21) Medienmitteilung des Bundesrats vom 14. November 2012. 22) Revisi- onsaufsichtsverordnung (rev. RAV) Art. 49 Abs. 2. 23) Beschluss des Vorstands der Treuhand-Kammer vom 6. Dezember 2012. 24) Die Ausführungen in diesem Kapitel entsprechen weitgehend einer Zu- sammenfassung der Verlautbarung «Rahmenkon- zept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen der Treuhand-Kammer». 25) Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 3, Teil VIII. 26) IAASB «International Framework for Assurance Engage- ments», effective for assurance reports issued on or after January 1, 2005. 27) Überschrift der französi- schen Übersetzung des IFAE: «Cadre conceptuel des missions d'assurance de la Chambre Fiduci- aire». 28) Rahmenkonzept, Textziffer 7. 29) PS 120 «Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungs- standards (PS)». 30) ISA 120 «Framework of Inter- national Standards on Auditing», 2003 Edition. 31) PS 940 «Prüfung zukunftsorientierter Finanz- informationen», vormalig PS 810; vgl. ISAE 3400 «The Examination of Prospective Financial Infor- mation». 32) ISRS 4400 «Engagements to Perform

Agreed-Upon Procedures Regarding Financial In- formation», ISRS 4410 «Engagements to Compile Financial Statements». 33) PS 920 «Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformatio- nen», PS 930 «Erstellung von Finanzinformatio- nen (Compilation)». 34) Rahmenkonzept, Textzif- fer 12, Anmerkung 7. 35) Rahmenkonzept, Textzif- fer 20 bis 60. 36) Rahmenkonzept, Textziffer 16. 37) PS 290, PS 701. 38) PS 200 «Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards», Tz. 13 f), Einzelne Finanzaufstellungen können bspw. zeit- punkt- oder zeitraumbezogene Abschlussbestand- teile oder die anderen in Tz. A8 genannten Aufstel- lungen sein; Beispiele nach PS 200.A8: Einnah- men-Ausgaben-Rechnung, Bilanz, Aufstellung über das Nettovermögen, Betriebsergebnisrech- nung. 39) PS 700 «Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss»; PS 701 «Ordentliche Revision: Bildung eines Prü- fungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss». 40) PS 800 «Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck». 41) PS 805 «Beson- dere Überlegungen bei Prüfungen von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung». 42) ISAE 3000 «Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Infor- mation». 43) ISAE 100 «Assurance Engagements». 44) Treuhand-Kammer, Schweizer Prüfungsstan- dards (PS), Zürich, 2004. 45) Akademie der Treu- hand-Kammer, Programm 2013: Die neuen Schwei- zer Prüfungsstandards (PS), Schulungsreihe, Teile 1 bis 5.